

Міністерство освіти і науки України
Запорізька державна інженерна академія

Міністерство освіти і науки України
Запорізька державна інженерна академія

І. В. Феофанова

І. В. Феофанова

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

Навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА
спеціальності 8.03050803 «Оподаткування»

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

Навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА
спеціальності 8.03050803 «Оподаткування»

рекомендовано до видання
на засіданні кафедри обліку, аналізу,
оподаткування та аудиту
протокол № 11 від 12.05.2016

Запоріжжя
2016

Запоріжжя
2016

Податкова політика. Навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 03050803 «Оподаткування». Запоріжжя: ЗДІА, 2016. – 157 с.

Укладачі:

І. В. Феофанова – к. е. н., доцент

Відповідальний за випуск –

завідувач кафедри обліку, аналізу, оподаткування і аудиту,
д.е.н., професор Макаренко А. П.

Рецензенти:

А. З. Абубекерова – к. е. н., доцент кафедри фінансів Запорізького інституту економіки і інформаційних технологій

Є. Ю. Ткаченко – к. е. н., доцент кафедри фінансів, банківської справи і страхування ЗДІА

Зміст

Тема 1. Соціально-економічний зміст податкової політики	4
Тема 2. Наукова парадигма податкової політики	14
Тема 3. Інституціональне забезпечення формування та реалізації податкової політики	22
Тема 4. Напрями і форми реалізації податкової політики	41
Тема 5. Прагматика оподаткування та податкового регулювання в контексті ефективної податкової політики	49
Тема 6. Організація податкової роботи та адміністрування податків	65
Тема 7. Тенденції розвитку прямого оподаткування	80
Тема 8. Непряме оподаткування та його розвиток	92
Тема 9. Місцеве оподаткування та перспективи його реформування	100
Тема 10. Проблемні аспекти функціонування податкової політики	107
Тема 11. Перспективи уніфікації податкової політики в контексті глобалізаційних процесів	121
Тема 12. Стратегія податкового реформування і трансформація податкової політики	136
Плани практичних занять	145
Завдання для самостійної роботи	151
Оцінювання знань студентів	152
Список рекомендованої літератури	155

Тема 1. Соціально-економічний зміст податкової політики.

Сутність податкової політики. Характер і функціональна спрямованість податкової політики. Принципи формування податкової політики. Цілі, методи, моделі податкової політики.

План

- 1.1 Податкова політика
- 1.2 Принципи формування податкової політики
- 1.3 Цілі, методи, моделі податкової політики

1.1 Податкова політика

Податки формують доходи державного бюджету. Однак, податки – це не просто засіб для наповнення державного бюджету, але й джерело коштів, необхідних для функціонування держави. За рахунок податків фінансується здійснення покладених на уряд загальносуспільних завдань

Податкова політика – невід’ємна складова загальної економічної політики держави. Оскільки її реалізація насамперед пов’язана з наповненням дохідної частини Державного бюджету, тому її вважають складовою бюджетно-податкової політики держави.

Податкова політика – це політика держави у сфері оподаткування, яка передбачає маніпулювання податками для досягнення певних цілей (поповнення доходів бюджету, збільшення обсягів виробництва, зайнятості, зниження рівня інфляції тощо). Податкова політика – соціально-економічна категорія, що дозволяє реалізувати інтереси всіх суб’єктів процесу оподаткування з позицій перерозподілу валового внутрішнього продукту. Держава, до функції якої належить регулювання процесу суспільного виробництва в цілому, застосовує фіскальні інструменти щоб перерозподілити національний дохід і досягти якомога повнішого забезпечення соціальних потреб.

Податкова політика держави повинна будуватися з урахуванням суперечності інтересів платників податків і держави. Треба враховувати, що

держава також зацікавлена в ефективному господарюванні і розвитку господарюючого суб’єкту, що спричиняє стабільні податкові надходження і їх зростання в майбутньому. Усвідомлення цього моменту дозволяє максимально наблизити інтереси держави та суб’єктів господарської діяльності, досягти їх соціально-економічного партнерства стосовно результатів суспільного виробництва.

Головним завданням податкової політики є встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба в податках: необхідністю фінансового забезпечення виконання державою притаманних їй функцій та вирішенням соціально-економічних завдань. Ці чинники, в процесі реалізації податкової політики, проявляються через функції податків, пріоритетною з яких є фіскальна, що виступає базисом для реалізації соціально-економічної функції, яка, в свою чергу об’єднує регулюючу, контрольну та соціальну функцію.

Податкова політика визначається рівнем державного втручання в економічний розвиток. Відповідно до цього вона за своїм характером може бути активною, нейтральною та пасивною. Здійснюється податкова політика через існуючий механізм оподаткування – сукупність правових та організаційних форм, способів, методів, інструментів, що регулюють податкові відносини між економічними суб’єктами.

Податкова політика і податковий механізм визначають роль податків у суспільстві. Розмежування податкової політики та діючого в країні механізму оподаткування дає змогу зрозуміти об’єктивність податків та суб’єктивну діяльність держави щодо цього. Цільову спрямованість податкового механізму визначає податкова політика держави. Вона має бути сформована таким чином, щоб, з одного боку, забезпечити виконання базової функції податків – фіскальної, а з іншого – сприяти реалізації регулюючої функції податків з метою посилення впливу податкового механізму на процеси відтворення. Досягнення соціально-економічних цілей одночасно практично неможливе. Тому головною метою податкової політики держави є віднайти балансове

співвідношення між можливостями держави з погляду забезпечення її фінансовими ресурсами через податковий механізм та досягненням пріоритетних соціально-економічних цілей за певних умов розвитку країни.

1.2 Принципи формування податкової політики

Принципи формування податкової політики виступають основними критеріями оцінки якості податкового механізму. До них належать:

Принципи бюджетного забезпечення, а саме:

Принцип достатності – обумовлює забезпечення достатніх доходів усіх бюджетів (державного та місцевого) для фінансування їх видатків.

Для виконання цього можна використовувати такі підходи:

Принцип множини податків – зумовлює сукупність диференційованих податків та об'єктів їх обкладання, реалізує ефект взаємодоповнюваності податків;

Принцип єдиного податку – обумовлює об'єднання в один податок платежів з одного об'єкта оподаткування та створення єдиного ідеального податку.

Ці принципи можна розглядати як альтернативу, або вони можуть доповнювати один одного.

Принципи етико-правового спрямування:

Принцип платоспроможності – означає, що тягар оподаткування має бути поставлений у залежність безпосередньо від конкретного доходу та рівня добробуту

Принцип рівнонапруженості – передбачає, що зобов'язання перед бюджетом щодо сплати податків встановлюється для всіх платників відповідно до їх можливостей і результатів діяльності шляхом єдиних або диференційованих ставок.

Принципи загальноекономічного спрямування:

Принцип системності та внутрішньої цілісності оподаткування – відображається у взаємопов'язаності, узгодженості змін основних податкових

показників при зміні ключових параметрів (ВВП та його структури), спрацьовує на єдність економічного простору країни

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

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

Принцип ефективності оподаткування – означає наявність інструментів у податковому механізмі, що стимулюють економічне зростання, господарську діяльність підприємств і підприємців.

Ефективність податкової політики, її можливість впливати на розбудову ринкового механізму, визначається тим, наскільки вона реалізує інтереси всіх суб'єктів господарської діяльності фінансової системи України.

1.3 Цілі, методи, моделі податкової політики

При аналізі будь-якої податкової політики необхідно розрізняти такі поняття, як її «цілі», «методи» і «моделі (типи)».

Будь-яка «політика» передбачає встановлення певних цілей, які визначає той, хто цю політику розробляє. Серед цілей податкової політики в економічній літературі виділяють наступні групи: фінансові, економічні, соціальні, екологічні, міжнародні.

Фінансові цілі завжди вважаються основними. Інші цілі, хоча й українські значимі для держави, мають другорядний характер. Це пояснюється тим, що фінансова функція є основною в оподаткуванні, а всі інші – вторинними. Зазначені другорядні цілі є основними у відповідних політиках держави: соціальної, економічної, екологічної, зовнішньої, для яких податкова політика – лише один з методів їх реалізації, причому непрямий.

Об'єктивність диференціації цілей на основну й другорядні нерідко приводить до прояву двоїстого характеру податкової політики, коли

пріоритетна реалізація яких-небудь цілей відбувається на шкоду іншим. Наприклад, пріоритетна реалізація економічних цілей податкової політики за рахунок значного зниження податкового тягаря на економіку приводить до обмеження фіскальних цілей. Ліквідація прогресивного оподаткування доходів населення сприяє реалізації економічних і фіскальних цілей на шкоду соціальним. Збільшення податкових платежів екологічної спрямованості сприяє реалізації екологічних і фіскальних цілей, але при цьому знижує цінову конкурентоспроможність продукції, тобто защемляє економічні й міжнародні цілі. Таких прикладів суперечливості цілей безліч. Усунення двоїстого характеру, тобто формування несуперечливої податкової політики, – украй складна, а часом практично нездійсненне завдання. Це той довгостроковий орієнтир, до якого повинне прагнути держава, розробляючи модель податкової політики.

Залежно від цілей податкової політики, використовують ту або іншу модель (тип) цієї політики, яка залежить від економічної й соціальної політики, що проводиться державою.

Економісти розрізняють три основні моделі податкової політики залежно від величини податкового тягаря:

- політика максимальних податків (високий рівень оподаткування);
- політика економічного розвитку (низький податковий тягар);
- політика розумних податків (досить суттєвий рівень оподаткування).

Політика максимальних податків. При її проведенні відбувається зростання податкового тягаря шляхом введення нових податків, а також збільшення ставок і оподаткованої бази діючих податків. Надалі це приводить до зниження обсягів виробництва, застосуванню легальних і нелегальних шляхів ухилення від оподаткування. Як наслідок – відбувається зниження податкових надходжень у бюджети різних рівнів і позабюджетні фонди. Така модель податкової політики враховує тимчасові потреби держави в грошових ресурсах, але не буде сприяти економічному зростанню країни протягом тривалого періоду.

Цей тип податкової політики використовується, як правило, у двох випадках. По-перше, він популярний у надзвичайні періоди (економічних криз, воєнних дій), коли необхідно суттєво підвищити мобілізацію фінансових ресурсів у державний бюджет, збільшити обсяг державних закупівель і інвестицій у певні сектори економіки військового призначення, зменшуючи при цьому соціальні видатки. Пріоритетом у цьому випадку є фіскальні цілі, інші – другорядні. По-друге, ця політика знаходить застосування й у мирний час, а також під час відсутності криз, наприклад у розвинених країнах Скандинавії, коли високий рівень податкового навантаження супроводжується безпрецедентно високими соціальними видатками. У такій політиці в якості пріоритетних виступають уже фіскальні й соціальні цілі.

Політика економічного розвитку. Дана модель характеризується тим, що враховуються не тільки фіскальні інтереси держави, але й інтереси платників податків. У результаті реалізації цієї політики економіка розбудовується швидкими темпами, особливо реальний сектор, тому що створений сприятливий податковий і інвестиційний клімат. Податковий тягар на господарюючі суб'єкти знижений, величина прибутку, що залишається в їхнім розпорядженні, зростає, і вони мають можливість розширювати виробництво й збільшувати виплати працівникам. Але в той же час податкові надходження в бюджет знижуються, тому через недостатність фінансових ресурсів може відбуватися зрив або неповне виконання державних соціальних програм.

Дана політика орієнтована на стимулювання економічної активності бізнесу та використовується для збільшення темпів економічного зростання. Подібної моделі дотримувалися Німеччина і Японія в період післявоєнного відновлення економіки. В 1980-х роках дана політика ефективно використовувалася в США адміністрацією Р. Рейгана ("рейганоміка"). В останнє десятиліття її успішно реалізують країни, що здійснюють експансію на світовому ринку, зокрема Китай, Індія, Мексика, Бразилія й ін. Пріоритетними тут виступають економічні цілі.

Політика розумних податків. Вона є певним компромісом між двома перерахованими вище типами й характеризується досить збалансованим рівнем податкового навантаження, що дозволяють не пригнічувати розвиток економіки й при цьому підтримувати значимий обсяг соціальних видатків.

При проведенні податкової політики з досить суттєвим рівнем оподатковування як юридичні, так і фізичні особи несуть високий податковий тягар. Однак податкові платежі надходять у бюджет держави в більших обсягах, що дозволяє проводити ефективний соціальний захист населення й реалізовувати безліч державних програм, спрямованих на розвиток економічного потенціалу країни.

Подібна політика використовується в основному високорозвиненими країнами. Такі країни змушені підтримувати достатній рівень соціального забезпечення. Розумні податки їм необхідні в першу чергу для збереження конкурентних позицій своїх товарів на існуючих світових ринках і досягнення пріоритетного положення на нових ринках високотехнологічної продукції.

Підвищення адресності податкових преференцій і регулювання галузевого податкового навантаження дозволяють їм здійснювати структурну перебудову економіки відповідно до перспективних потреб світового ринку: згортати подальший розвиток застарілих виробництв і стимулювати розвиток новітніх. Пріоритетність цілей даної політики розосереджена між фіскальними, економічними та соціальними цілями.

Як правило, розглянуті вище моделі й типи податкової політики використовуються не в чистому виді, а в різних комбінаціях, коли яка-небудь із них є домінуючою.

Залежно від стану економіки, цілей, які на даному етапі розвитку економіки держава вважає пріоритетними, використовуються різні методи здійснення податкової політики.

Метод податкової політики – це приймання (спосіб), використовуваний для практичного розв'язку цілей податкової політики.

Податкова політика проводиться державою за допомогою наступних методів:

- керування (регулювання);
- інформування (пропаганди);
- виховання;
- консультування;
- надання пільг;
- контролювання;
- примусу.

Керування оподаткуванням. Це організуюча й розпорядча діяльність фінансових і податкових органів, яка націлена на створення ефективної системи оподатковування й ґрунтується на пізнанні та використанні об'єктивних закономірностей її розвитку.

У рамках цього методу можна виділити наступні напрямки.

- регулювання співвідношення прямого й непрямого способів оподатковування;
- регулювання співвідношення державних і місцевих податків;
- регулювання галузевого податкового навантаження, перенесення навантаження з одних категорій платників податків на інших;
- регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків і ступені їх прогресії;
- регулювання масштабу й спрямованості надання податкових пільг і преференцій, відрахувань, знижок і вилучень із податкової бази;
- регулювання складу податків, об'єктів оподатковування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку й строків сплати податків.

Керування оподаткуванням являє собою єдину централізовану систему, побудовану за багаторівневим ієрархічним принципом, до якої належать органи держави, безпосередньо відповідальні за формування та реалізацію податкової політики, а саме, Міністерство фінансів України і Державна фіскальна служба

України. Основна роль у керуванні оподаткуванням покладена на Державну фіскальну службу України.

Ефективність керування багато в чому визначається тем, наскільки правомірно розподілені повноваження та відповідальність за прийняття й реалізацію рішень між окремими елементами системи керування оподаткуванням.

Інформування (пропаганда) і виховання платників податків.
Інформування (пропаганда) – діяльність фінансових і податкових органів по доведенню до платників податків інформації, необхідної для правильного виконання ними податкових обов'язків, а саме інформації про діючі податки та збори, порядок їх обчислення та строки сплати й т.п.

Виховання передбачає проведення просвітницької роботи з роз'яснення необхідності оподаткування для держави й суспільства, що спрямована на формування усвідомленої необхідності сумлінного виконання платниками своїх податкових обов'язків. Цієї роботі приділяється особлива увага у всіх розвинених країнах, нею займаються безпосередньо податкові органи, органи освіти, ЗМІ.

Податкове консультування. Воно зводиться до роз'яснення фінансовими й податковими органами особам, відповідальним за виконання податкових обов'язків, положень законодавства про податки й збори, застосування яких на практиці викликає в них утруднення.

Надання пільг, контролювання й примус.

Надання пільг – це діяльність фінансових органів по наданню окремим категоріям платників податків (платників зборів) можливості не сплачувати або сплачувати в меншому обсязі в порівнянні з іншими платниками податків податки або збори.

Контролювання являє собою діяльність податкових органів з використанням спеціальних форм і методів по виявленню порушень законодавства про податки й збори, націлену в остаточному підсумку на

досягнення високого рівня податкової дисципліни серед платників податків і податкових агентів.

Примус – це діяльність податкових органів по примусовому виконанню податкових обов'язків за допомогою застосування відносно несумлінних платників податків заходів стягнення й інших санкцій.

Виконання обов'язку по сплаті податків і зборів може забезпечуватися такими способами: заставою майна, поручництвом, пені, призупиненням операцій по рахунках у банку та накладенням арешту на майно платника податків.

Донедавна при проведенні податкової політики податковими органами використовувалися переважно методи керування, контролювання й примусу, тепер же одержують розвиток інформування, консультування й виховання населення. Це означає, що податкова політика більшою мірою стала враховувати інтереси платників податків.

Поставлена мета може досягатися альтернативним або паралельним застосуванням певних методів з доданням їм відповідної спрямованості. Оцінити ефективність якого-небудь методу податкової політики дуже складно. Слід зазначити, що дана проблема характеризується теоретичною й практичною невирішеністю.

Питання для самоконтролю

1. В чому сутність податкової політики?
2. Що є головним завданням податкової політики?
3. Принципи побудови податкової політики України.
4. Сформулюйте головну мету податкової політики. Чим визначається її характер?
5. Дайте визначення податковій політиці.
6. Назвіть суб'єкти податкової політики.
7. Назвіть форми податкової політики, у чому їх відмінні риси.
8. Які завдання на державному рівні вирішує податкова політика?

Тема 2. Наукова парадигма податкової політики.

Класичний підхід. Погляди А. Сміта та Д. Рікардо. Кейнсіанський підхід до оподаткування. Концепція ефективного попиту. Монетаризм. М. Фрідман та його погляди на фіскальну політику. Неоконсерватизм. Економіка пропозиції. Крива Лаффера. Сучасні погляди на оподаткування.

План

- 2.1 Становлення теорії оподаткування. Класичний підхід.
- 2.2 Кейнсіанські погляди на податки і податкову політику
- 2.3 Неокласичні теорії оподаткування
- 2.4 Сучасні підходи до державного регулювання та оподаткування

2.1 Становлення теорії оподаткування. Класичний підхід

За економічним змістом податки – це фінансові відносини між державою і платниками податків з примусового відчуження частини знову створеної вартості з метою формування централізованих фондів грошових ресурсів, необхідних для виконання державою своїх функцій.

Економічна думка щодо оподаткування має давню історію. Для розуміння причин виникнення та розвитку сучасних податкових теорій, необхідно звернути увагу на основні історичні «поворотні» точки відносно принципів і методичних підходів в теорії податків.

Прискорення розвитку економічної думки завжди відбувалася в періоди історії, які пов'язані зі змінами економічної системи та умовами господарювання. Наприкінці XVII ст., коли в багатьох державах Європи загострилася потреба в додаткових доходах бюджету, з'являються праці знаменитих англійських філософів і економістів Т. Гоббса й Д. Локка, в яких особлива увага приділяється податкам. Проблеми оподаткування перебували в центрі уваги німецьких фінансистів І. Юсті й Й. Зонненфельса, французьких фізіократів Ф. Кене, А. Тюрго, В. Мірабо й багатьох інших.

Величезну увагу дослідженням в області податків приділяли великі англійські економісти А. Сміт і Д. Рікардо.

А. Сміт розробив принципи оподаткування. «... Піддані держави повинні, по можливості, відповідно до своєї здатності брати участь в утримуванні уряду, тобто відповідно доходу, яким вони користуються під заступництвом і захистом держави. Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний. Строк сплати, спосіб платежу, сума платежу – усе це повинне бути ясно й зрозуміло для платника й для всякої іншої особи. Там, де цього не має, кожна особа, оподатковувана даним податком, віддається в більшому або меншому ступені у владу збирача податків, який може обтяжувати податок для всякого неугодного йому платника або вимагати для себе погрозою такого обтяження подарунок або хабар. Невизначеність обкладання розбудовує нахабність і сприяє підкупності того розряду людей, які й без того не користуються популярністю навіть у тому випадку, якщо вони не відрізняються нахабністю й підкупністю. Точна визначеність того, що кожна окрема особа зобов'язана платити, у питанні податкового обкладання представляється справою настільки великого значення, що досить значний ступінь нерівномірності, як це, на мою думку, виявляється з досвіду всіх народів, становить набагато менше зло, чім досить малий ступінь невизначеності.

Кожний податок повинен стягуватися в той час або тем способом, коли їх платникові повинне бути зручніше за все платити його....»

Д. Рікардо розглянув важливі питання теорії й практики оподаткування й дійшов таких висновків:

- податки – це частина доходу від землі та промисловості, яку піддані повинні віддавати в розпорядження держави;
- «податки становлять ту частку продукту землі й праці країни, яка надходить у розпорядження уряду, вони завжди сплачуються в остаточному підсумку або з капіталу, або з доходу країни»;

– споживання уряду повинно зростати за рахунок або збільшення виробництва, або зменшення споживання з боку народу. Таке становище означає, що податки падають на дохід, і національний капітал залишається недоторканим;

– якщо збільшення податків приведе до скорочення капіталу країни, то зменшаться її ресурси, виробництво та рівень життя народу, результатом будуть злиденність і руйнування;

– оподатковування впливає на процеси відтворення.

Досі актуальними є висновки Рікардо про те, що політика уряду повинна заохочувати прагнення до нагромадження. У його роботі була розпочата спроба врахувати при обґрунтуванні податків їх взаємозв'язки із цінами та доходами. Так, він підкреслював, що всякий податок на який-небудь товар, споживаний робітником, має тенденцію знижувати норму прибутку.

Д. Рікардо дотримувався диференційованого підходу до встановлення податків на різні товарні групи. Уважав, що податки на предмети розкоші мають деякі переваги перед податками на предмети першої необхідності. Вони звичайно сплачуються з доходу й тому не зменшують продуктивний капітал країни.

Після буржуазних революцій у XVII-XIX ст. економічна система принципово змінюється, виникає нова модель відтворення й державного керування, формується нове відношення суспільства до податків. Метою виробництва стає максимізація прибутку. Буржуазія не мала ані бажання, ані можливості ділитися з державою своїми доходами. Тому виникла потреба в регламентації податкових платежів державою та контролі над діями уряду з боку суспільства в особі його представників у парламенті. Починаючи з А. Сміта, численні теоретики визнають податки як одну із самих прийнятних для капіталістичної системи форм вилучення.

З кінця XVIII до першої третини XX ст. податок визнається природним регулятором, оскільки він впливає на відтворювальні процеси. Тому приділялася значна увага теоретичному обґрунтуванню всіх елементів податків.

Урядовці того періоду мало прислухалися до порад теоретиків (тим самим багаторазово практично доводилася правота їх міркувань). Уряди майже завжди прагнули отримати податкових надходжень більше, чим це було економічне обґрунтовано. Результатом ставало зниження темпів економічного зростання, втрата позицій на світових ринках й серйозні соціальні конфлікти.

2.2 Кейнсіанські погляди на податки і податкову політику

Криза світової капіталістичної системи на початку 1930-х рр. викликала до життя принципово нові підходи до оподаткування, які були обґрунтовані у роботі Дж. Кейнса «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.). Дж. Кейнс довів необхідність створення системи державного регулювання. Він розглядає податки перш за все як регулятор сукупного попиту, заощаджень, структури відтворення. Кейнс запропонував концепцію ефективного попиту, під яким він мав на увазі сукупний попит, що дає змогу досягти рівноваги в економіці. Частиною сукупного попиту є державні закупівлі товарів і послуг. Ці погляди знайшли своє відбиття в розробці основ фіскальної політики як самим Дж. Кейнсом, так і його послідовниками.

Прихильники кейнсіанства рекомендували диференційований підхід до оподаткування доходів, що передбачав оподатковування великих доходів і спадщини за високими ставками та пільгове оподаткування низьких доходів. На думку Дж. Кейнса, саме така політика відповідає основним принципам (економічної ефективності та соціальної справедливості), згладжує нерівний розподіл доходів і сприяє зростанню капіталу.

Кейнсіанство відіграло домінуючу роль в академічних і урядових колах економічно розвинених капіталістичних країн в період після другої Світової війни і до початку 1970-х рр. Теорії Дж. Кейнса була розроблена для депресивної ситуації в виробництві і спрямована перш за все на подолання безробіття за рахунок збільшення сукупного попиту. Проблеми інфляції тоді не існувало. Тому для основної моделі Дж. Кейнса характерно розглядати всі процеси в рамках короткострокового періоду, коли ціни фіксовані.

2.3 Неокласичні теорії оподаткування

Із середини 1970-х рр. інфляція, однією з причин котрої було збільшення втручання урядів в економіку, стала основною макроекономічною проблемою. Нова економічна реальність вимагала нових концепцій макрорегулювання. Кейнсіанські підходи, які передбачають вплив уряду на економіку через сукупний попит і пріоритет податково-бюджетної політики з акцентом на політику дефіцитного фінансування, були піддані критиці. Актуальними стають вимоги збалансованості бюджету, зменшення частки ВВП, що перерозподіляється через бюджет, помірних податків.

На цій хвилі на передній план висуваються неокласичні теорії: монетаризм і теорія економіки пропозиції. Лідер монетаризму М. Фрідман вважав державне регулювання економіки через бюджетну-податкову політику шкідливим і віддавав перевагу грошовій політики.

Прихильники теорії економіки пропозиції, так звані саплайсайдери, виступають за самостійну, незалежну від грошової, бюджетну політику, тому що впевнені в ефективності податкового регулювання економіки. Вони наполягають на необхідності довгострокового державного регулювання пропозиції факторів виробництва. В 1980-ті рр. саплайсайдери мали значний вплив на принципи формування економічної політики ряду провідних західних країн.

На відміну від монетаристів прихильники теорії пропозиції вважають головними причинами непередбаченої інфляції високі податкові ставки й повністю відкидають бюджетний дефіцит. Фінансування дефіциту бюджету шляхом продажу державних цінних паперів приводить до зменшенню приватних інвестицій із-за вилучення у приватного сектору кредитних ресурсів. Останні перенаправляються в сферу державного споживання, де використовуються головним образом непродуктивно. Крім того, зменшення реальних доходів, що залишаються після оподаткування, викликає скорочення особистих заощаджень, що також веде до скорочення інвестицій.

Нові теоретичні концепції стають обґрунтуванням неоконсервативної реформи державного регулювання економіки. Основним напрямом реформи вважається радикальна реформа системи оподаткування у бік значного зменшення граничних податкових ставок. Пропонується більшою мірою скоротити ті види податків, які дають максимально граничну віддачу з погляду зростання нагромадження капіталу та зайнятості. У першу чергу, це відноситься до податків на доходи від капіталовкладень. Суттєва роль відводилася також реформі оподаткування осіб з високими доходами, тому що їх відрізняє більша схильність до заощаджень.

У зниженні податкових ставок неоконсерватори бачать шлях до вирішення багатьох проблем сучасної економіки. При цьому зниження податкових ставок не повинне привести до зростання бюджетного дефіциту, так як податкові надходження не скоротяться, тому що збільшиться база оподаткування. Високі податки знижують стимули виробництва і доходи, в результаті зменшуються податкові доходи держави. Таким чином, однакові надходження до бюджету можуть бути як при високих, так і при низьких ставках податків. Ці закономірності були математично досліджені, і результат відомий у світовій економічній науці як ефект А. Лаффера. Разом з тим не має точної відповіді, при якій ставці податків їх надходження до бюджету максимальні, тому що вона різна для різних країн і залежить від багатьох факторів: розміру та структури державного сектору, податкової політики і т.д.

В 1980-і рр. ряд принципів теорії пропозиції був покладений в основу економічної політики урядів США, Великобританії та ряду інших економічно розвинених країн. Не всі результати її застосування виявилися ефективними, але очевидно, що багато положень теорії пропозиції одержали своє підтвердження.

2.4 Сучасні підходи до державного регулювання та оподаткування

В останній час розбудовується відносно нова наука – економіка суспільного сектору, що представляє іншу систему поглядів на роль держави та теорію державних фінансів. Суспільний сектор являє собою сукупність усіх

ресурсів економіки, що перебувають у розпорядженні держави. Під державними ресурсами мається на увазі вся власність і всі грошові (в основному бюджетні) фонди. Але тому що будь-які дії держави в умовах ринку опосередковують фінансовими інститутами, найбільш універсальним інструментом впливу зізнається бюджет. Тому в центрі уваги економіки суспільного сектору перебувають у першу чергу державні фінанси.

Особливість цієї дисципліни полягає в тому, що вона розглядає державу в загальному ряді суб'єктів економічної діяльності, які повинні поставляти суспільству конкретні економічні блага з необхідною ефективністю. Особливістю держави як суб'єкта економічної діяльності є те, що її органи завжди мають право примусу в рамках і на основі законів.

В основі всіх колишніх поглядів на роль держави й систему її грошових фондів лежала необхідність доцільного перерозподілу доходів, ресурсів і майна відповідно до принципів соціальної справедливості. Але природа перерозподільних процесів така, що дуже часто їх результатом стає конфлікт інтересів, тому що поліпшення положення однієї групи індивідів відбувається за рахунок погіршення іншої, якщо в економіці досягнутий Парето-оптимум.

На думку багатьох економістів, сучасний ринок у будь-якій державі внаслідок недосконалої конкуренції, зовнішнього впливу й неповноти інформації обов'язково має серйозні вади («провали ринку»), тобто попадає в ситуації, коли вільна дія ринкових сил не забезпечує Парето-оптимального використання ресурсів. У цих зонах повинен функціонувати суспільний сектор.

У теорії економіки суспільного сектору основною функцією держави вважається надання своїм громадянам суспільних благ. У зв'язку з цим, податки розглядаються, як витрати на їх виробництво. Крім того, за споживачами залишається безперечне право домагатися мінімізації своїх витрат (податків).

Єдиним змістом і виправданням податків у демократичному суспільстві вважаються максимальне задоволення попиту платників податків на суспільні блага й визнання його громадянами принципів перерозподілу доходів. Виділяють два основні принципи диференціації податків: принцип

одержуваних вигід і принцип платоспроможності. Першому відповідають відмінності у величині податкового тягара відповідно до відмінностей у корисності дій держави для різних платників податків. Другий принцип припускає домірність оподатковування в залежності від здатності окремих платників нести податковий тягар.

Який би конкретний принцип не був покладений в основу відносної рівності податкових зобов'язань, «демократичне» оподатковування передбачає, по-перше, рівність по горизонталі й, по-друге, рівність по вертикалі. Перше – це безпосередня рівність зобов'язань для всіх осіб, що перебувають в однаковому положенні з погляду прийнятих принципів; друге – відповідність диференціації податкових зобов'язань відмінностям у їх положенні. Обое принципи по суті виражають ідею заборони на дискримінацію в оподатковуванні

Питання для самоконтролю

1. Назвіть принципи оподаткування А. Сміта?
2. Охарактеризуйте погляди Д. Рікардо.
3. Охарактеризуйте основні підходи кейнсіанців щодо оподаткування.
4. Охарактеризуйте погляди прихильників теорії економіки пропозиції?
5. Охарактеризуйте сучасні погляди щодо оподаткування?
6. Як різні економічні школи оцінюють роль держави в економіці?
7. Які існують форми й методи державного регулювання економіки?
8. На чому засновані методи прямого регулювання?
9. У чому сутність непрямого регулювання економіки?
10. Перелічіть інструменти державного регулювання економіки?

Тема 3. Інституціональне забезпечення формування та реалізації податкової політики.

Законодавче забезпечення формування та реалізації податкової політики. Податковий кодекс. Податкова система України. Ланки податкової системи. Державні органи, що забезпечують формування та реалізацію податкової політики. Контролюючі органи, їх види. Функції контролюючих органів. Платники податків. Класифікація платників податків.

План

- 3.1 Податкове законодавство
- 3.2 Податкова система України
- 3.3 Податкова служба України
- 3.4 Податкові органи України
- 3.5 Класифікація платників податків

3.1 Податкове законодавство

Законодавчі акти, що є основою податкового законодавства, складають певну систему.

1. Загальні нефінансові закони – конституційні закони або закони, що належать до інших галузей права, які містять податкові норми. Найбільш принципові положення, що регулюють основи оподаткування, закріплюються на конституційному рівні (повноваження органів державної влади і управління, загальні принципи оподаткування тощо). В деяких випадках приймають спеціальні конституційні й органічні закони (Закон ФРН про фінансову допомогу Федерації і земель 1969 р. та ін.) Законодавчі акти інших галузей права, як правило, стосуються деяких аспектів податкових платежів або додаткових ознак, які характеризують податковий механізм. Найчастіше таким чином регулюються пільги, надані платникам (акти, що характеризують режим іноземного інвестування вільних економічних зон, статус ветеранів Великої Вітчизняної війни тощо).

2. Загальні фінансові закони – це в основному бюджетні закони. Причому це і фундаментальні бюджетні закони, які встановлюють основи бюджетної системи, місце податкових надходжень у доходах держави, і поточні бюджетні закони, якими щороку затверджується фінансовий план. Багато законів про державний бюджет України на рік більш ніж наполовину складаються з податкових норм.

3. Загальні податкові закони – законодавчі акти, які містять положення, що регулюють податкову систему в цілому, її основи, головні характеристики податкових важелів. У цих актах не деталізуються конкретні види податків. До загальних податкових законів в основному належать податкові кодекси, що поєднують матеріальні та процесуальні сторони податкової системи, а також основні закони загального характеру (закон України «Про систему оподаткування»).

4. Спеціальні податкові закони – законодавчі акти, що регулюють окремі групи чи види податків. До них належать закони, що містять характеристику окремого виду податку, детальний механізм його обчислення і сплати. У деяких працях виділяють специфічні риси, притаманні податковим законам:

- а) персоніфікований характер, за якого механізм регулювання спрямований на певну групу платників;
- б) терміновий характер, що означає дію його в часі протягом певного обмеженого періоду, оскільки основні елементи податкового механізму (платник, об'єкт, ставки) змінюються досить часто;
- в) характер податкових законів, оснований на презумпції винності платника. Крім того, громіздкість податкового законодавства, роль податкових органів, які є арбітрами у спірних питаннях і ставлять платника в положення залежного.

Згідно зі ст. 2 ПКУ *податкове законодавство* України складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи; чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються

питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання ПКУ та законів з питань митної справи; рішень органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими ПКУ.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені ПКУ, застосовуються правила міжнародного договору.

Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері оподаткування, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податковий кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом»; з банків, на які поширюються норми розділу V Закону України «Про банки і банківську діяльність».

Податкове законодавство України визначає таку систему елементів податкових правовідносин:

1. Суб'єкт оподаткування – це особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою і яка несе на собі тягар зі сплати податку. До суб'єктів оподаткування відносять платників (особа, яка перераховує суму податкових зобов'язань до бюджету держави) і носіїв (особа, на яку покладається тягар зі сплати податку в результаті процесу перекладання податків). У свою чергу, носії податку залежно від участі в загальній системі утворення та сплати податку поділяються на:

– осіб, які безпосередньо утворюють базу оподаткування (головним чином, це виробники та споживачі);

– посередники (між виробниками та споживачами);
– кінцеві споживачі.

2. Об'єкт оподаткування – це процес, наявність якого зобов'язує сплачувати обов'язкові платежі до централізованого фонду грошових коштів держави.

3. Масштаб обкладання податком – це своєрідне вимірювання податкової бази, яке закладається в основу розрахунку належної до сплати суми податку.

4. Джерело сплати податків – фонд чи дохід, з якого сплачується податок і проводяться розрахунки з бюджетом.

5. Ставка податку – офіційно встановлений розмір податку, що забезпечує обчислення належної суми до сплати податку. Розрізняють три методи побудови податкових ставок:

а) інтуїтивний – органи державної влади, які запроваджують податок, встановлюють ставку на власний розсуд (інтуїтивно);

б) емпірично-аналітичний – законодавець встановлює ставки на основі аналізу за попередній період і певних емпіричних висновків;

в) економіко-математичного моделювання – забезпечує встановлення ставок на основі побудови моделей і врахування впливу основних факторів (інтереси держави, платників, суспільства).

6. База оподаткування – безпосередньо розмір предмета оподаткування.

7. Термін сплати податку – конкретна календарна дата або період часу, протягом якого платник податку повинен розрахуватися з державою. Терміни мають вагомe значення для повноти та своєчасності наповнення доходної частини бюджетів усіх рівнів, а також його витрат на соціальні потреби.

8. Податковий період – це час, протягом якого визначаються податкові зобов'язання платників податків перед бюджетами всіх рівнів, тобто рік або інший період, який відноситься до податків і по закінченню якого визначається база щодо оподаткування, розраховується розмір податку, який підлягає сплаті.

9. Податкова пільга – це надання часткового або повного звільнення від сплати податку відповідно до чинного законодавства України.

3.2 Податкова система України

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, які законодавчо закріплені в державі. По-друге, податкова система включає у себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства.

Отже, не можна ототожнювати поняття «податкова система» з поняттями «система оподаткування» і «система податків і зборів», які є її складовими.

Таким чином:

- *система податків і зборів* – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;

- *система оподаткування* – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;

- *податкова система* – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів.

Суспільне призначення податкової системи виявляється в її функціях:

- 1) фінансова – за допомогою податків держава мобілізує кошти для утворення грошових фондів, які забезпечують виконання покладених на неї функцій;

- 2) розподільча функція – забезпечує розподіл вартісних пропорцій між платниками податків і державою, тобто саме за допомогою податків держава встановлює вартісні пропорції такого перерозподілу;

- 3) регулююча функція – полягає у впливі податків на різні види діяльності та безпосередньо на платників податків, чим держава регулює процеси виробництва та споживання в суспільстві;

- 4) контрольна функція – за її допомогою можна оцінити ефективність податкового механізму, раціональність, збалансованість податкової системи та забезпечити контроль за рухом фінансових ресурсів.

Зміст і структура податкової системи визначаються податковою політикою. Важливою складовою податкової системи є принципи її побудови, які розробляються, виходячи із загальних принципів оподаткування, вироблених фінансовою теорією і практикою. Основні принципи побудови податкової системи України визначені ст. 4 ПКУ, а саме: загальність оподаткування, недопущення дискримінації, невідворотність відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фінансова достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність оподаткування, стабільність, рівномірність та зручність сплати, єдиний підхід до встановлення податків і зборів.

Для побудови ефективної податкової системи крім визначення принципів необхідне також встановити визначальну базу системи та сформувати правову основу.

Визначальною базою побудови податкової системи є потреба в джерелах фінансування, які необхідні державі для виконання покладених на неї функцій.

Правову основу системи доходів держави складають відносини власності між суб'єктами господарювання.

У сфері оподаткування формуються специфічні групи взаємостосунків між суб'єктами податкового права:

- 1) між державою і податковими службами;

- 2) між податковими службами і платниками.

В першій групі від імені держави виступає законодавча влада в країні, яка формує податкове законодавство на підставі пропозицій органів державної податкової служби.

Відносини між податковими органами і платниками можна розділити на: відносини щодо сплати податків і відносини щодо стягнення податків. В

першому випадку вони охоплюються регулятивними нормами і забезпечують своєчасне надходження податкових платежів за власною ініціативою платників. В другому – це сукупність охоронних норм, що визначають стягнення податків з боржників за ініціативою податкової служби.

Напрями залучення коштів до бюджетів і фондів в системі оподаткування включають оподаткування фізичних осіб, оподаткування юридичних осіб, відрахування і внески до цільових фондів.

Є три види податкової системи:

- пропорційна система, при якій податкова ставка залишається незмінною при зростанні доходів платників;
- регресивна система, при якій податкова ставка зменшується при зростанні доходів платників;
- прогресивна система, при якій податкова ставка збільшується при зростанні доходів платників.

Роль податків у формуванні доходів бюджету визначається через співвідношення між сумою податкових надходжень до бюджету, сумою груп податків, згрупованих по певних класифікаційних ознаках, і нарешті, сумами окремих податків з одного боку, і загальною величиною доходів бюджету з іншою. Найбільша питома вага тієї або іншої групи податків, виду податку свідчить про їх значну ролі у формуванні бюджету.

Податкова система України складається із загальнодержавних і місцевих податків і зборів.

Загальнодержавні податки і обов'язкові платежі:

- податок на додану вартість;
- акцизний податок;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- екологічний податок;
- мито;
- рентна плата.

Види місцевих податків і зборів:

- податок на майно;
- єдиний податок;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Сучасні податкові системи мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків, що пов'язане з бажанням врахувати розбіжності в платоспроможності платників податків, зробити оподаткування в цілому психологічно легшим, відобразити різноманітність форм доходів, вплинути на споживання і нагромадження.

3.3 Податкова служба України

Надійність і ефективність податкової системи залежить від двох чинників: раціональності побудови податкової системи і рівня організації податкової служби держави. *Податкова служба* – це сукупність державних органів управління, які здійснюють організацію і контролюють надходження податкових і окремих видів неподаткових платежів. На сьогодні основним законодавчим документом з питань діяльності податкової служби в Україні виступає Податковий кодекс України.

Розрізняють органи, що контролюють нарахування та сплату податків, і органи стягнення. Ст. 41 ПКУ визначає, що контролюючими органами є органи доходів і зборів – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування єдиної державної податкової, державної митної політики в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує формування та реалізацію державної політики з адміністрування єдиного внеску, забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, його територіальні органи. В Україні формує податкову та митну політику Міністерство фінансів, а реалізує – Державна фіскальна служба. Державна фіскальна служба підпорядковується Кабінету

Міністрів України через міністра фінансів. У складі контролюючих органів діють підрозділи податкової міліції.

Органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Податковий контроль здійснюється шляхом ведення обліку платників податків, інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ.

Згідно зі ст. 19 ПКУ визначає такі функції контролюючих органів:

- здійснюють адміністрування податків, зборів, платежів;
- контролюють своєчасність подання платниками податків та платниками єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків, зборів, платежів;
- надають адміністративні послуги платникам податків, зборів, платежів;
- здійснюють контроль за встановленими законом строками проведення розрахунків в іноземній валюті, за додержанням порядку приймання готівки для подальшого переказу (крім приймання готівки банками), за дотриманням суб'єктами господарювання установлених законодавством обов'язкових вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів, порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), проведення розрахункових операцій, а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, наявністю торгових патентів;
- здійснюють контроль за додержанням виконавчими органами сільських, селищних рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, порядку

прийняття та обліку податків і зборів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування зазначених сум до бюджету;

– інші функції, передбачені законодавством України.

3.4 Податкові органи України

Державна фіскальна служба (ДФС) в своїй діяльності керується Конституцією України, законами, іншими нормативно-правовими актами органів державної влади, а також рішеннями органів місцевого самоврядування з питань оподаткування, виданими в межах їх повноважень.

Принципи діяльності державної податкової служби

Принцип єдності податкової політики. Для забезпечення єдиного тлумачення податкового законодавства необхідна наявність консолідуючого органу управління. Державна податкова служба здійснює свої повноваження щодо адміністрування місцевих і державних податків.

Принцип незалежності – забезпечує невтручання в професійну діяльність ДФС місцевих органів влади. Місцеві органи влади і адміністрація не мають права змінювати або відмінити рішення податкових органів, а також давати їм оперативні керівні вказівки.

Принцип централізації. Державна фіскальна служба є централізованою системою податкових органів. Система Державної фіскальної служби *умовно ділиться на три рівні: вищий рівень* – Державна фіскальна служба України, *середній рівень* – Управління ДФС в областях і місті Києві, *базовий рівень* – державні податкові інспекції (ДПІ) в районах областей, районах в містах, міжрайонні, міські і об'єднані.

ДФС є центральним органом управління виконавчої влади. Управління ДФС в областях і місті Києві підпорядковуються ДФС України. Державні податкові інспекції (ДПІ) в районах, містах, районах в містах, міжрайонні і з'єднані ДПІ підпорядковуються відповідним ДФС в областях і місті Києві.

ДФС очолює Голова, якого призначає на посаду і звільняє з посади КМУ за поданням Прем'єр-міністра. Два заступники голови призначаються на посаду і звільняються з посади КМУ за поданням Прем'єр-міністра.

Управління ДФС в областях, місті Києві очолюють голови, які призначаються на посаду і звільняються з посади КМУ за поданням Голови ДФС. ДПІ в районах, містах, районах в містах, міжрайонні і з'єднані державні податкові інспекції очолюють начальники, які призначаються на посаду і звільняються від неї головою ДФС за поданням голів відповідних управлінь ДФС в областях, місті Києві. Начальники управлінь податкової міліції призначаються головою ДФС України.

Державні податкові інспекції є юридичними особами, мають гербову печать, інший печаті і штампи, відповідні бланки, самостійні кошториси витрат, поточні рахунки в установах банків.

Основні завдання ДФС:

1) реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів, державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску, державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

2) внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування:

державної податкової політики;

державної політики у сфері державної митної справи;

державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів;

державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів;

державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску;

державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установлений законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів.

ДФС відповідно до покладених на неї завдань:

1) узагальнює практику застосування законодавства з питань, що належать до компетенції ДФС, розробляє пропозиції щодо вдосконалення законодавчих актів, актів Президента України та Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів міністерств та в установленому порядку подає їх Міністру фінансів;

2) розробляє проекти законів України, актів Президента України, Кабінету Міністрів України, наказів Мінфіну з питань, що належать до сфери діяльності ДФС;

3) розробляє форми податкових декларацій (розрахунків), звітності та інших документів;

4) здійснює адміністрування податків і зборів, митних та інших платежів, єдиного внеску в порядку, встановленому законом, забезпечує контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою їх нарахування та сплати до бюджету і відповідних позабюджетних фондів;

5) контролює своєчасність подання платниками податків та єдиного внеску передбаченої законом звітності, своєчасність, достовірність, повноту нарахування та сплати податків і зборів, єдиного внеску, митних та інших платежів;

6) здійснює контроль за дотриманням податкового і митного законодавства, законодавства щодо трансфертного ціноутворення, законодавства щодо адміністрування єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого законом покладено на ДФС;

7) здійснює облік платників податків та єдиного внеску, осіб, які здійснюють операції з товарами, що перебувають під митним контролем, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням;

8) забезпечує ведення обліку податків і зборів, платежів;

9) здійснює диференціацію платників податків;

10) вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу;

11) здійснює застосування адміністративного арешту (арешту) майна платників податків та/або зупинення видаткових операцій на їх рахунках у банках, фінансових санкцій до платників єдиного внеску;

12) здійснює погашення податкового боргу платників податків, а також стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску з платників єдиного внеску;

13) організовує роботу та здійснює контроль за проведенням роботи з відстрочення, розстрочення та реструктуризації грошових зобов'язань та/або податкового боргу, а також недоїмки із сплати єдиного внеску; приймає рішення про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань та/або податкового боргу та повідомляє Мінфіну про прийняті рішення про розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань платників податків чи податкового боргу на строк, що виходить за межі одного бюджетного періоду та/або більше бюджетних років; організовує в межах повноважень,

передбачених законом, списання безнадійного податкового боргу та недоїмки із сплати єдиного внеску;

14) ініціює застосування до платників податків та платників єдиного внеску судових процедур банкрутства;

15) здійснює ведення митної статистики та Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД);

здійснює інші повноваження, визначені законом.

Права і обов'язки працівників контролюючих органів

Посадові особи контролюючих органів зобов'язані (Ст. 21 ПКУ):

– дотримуватися Конституції України та діяти виключно у відповідності з ПКУ та іншими законами України, іншими нормативними актами;

– забезпечувати сумлінне виконання покладених на контролюючі органи функцій;

– забезпечувати ефективну роботу та виконання завдань контролюючих органів відповідно до їх повноважень;

– не допускати порушень прав та охоронюваних законом інтересів громадян, підприємств, установ, організацій;

– коректно та уважно ставитися до платників податків, їх представників та інших учасників відносин, що виникають під час реалізації норм ПКУ та інших законів, не принижувати їх честі та гідності;

– не допускати розголошення інформації з обмеженим доступом, що одержується, використовується, зберігається під час реалізації функцій, покладених на контролюючі органи;

– надавати органам державної влади та органам місцевого самоврядування на їх письмовий запит відкриту податкову інформацію в порядку, встановленому законом.

За невиконання або неналежне виконання своїх обов'язків посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність згідно із законом.

Шкода, завдана неправомірними діями посадових осіб контролюючих органів, підлягає відшкодуванню за рахунок коштів державного бюджету, передбачених таким контролюючим органам.

Згідно зі ст. 20 ПКУ контролюючі органи мають право:

- запрошувати платників податків, зборів, платежів або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків, зборів, платежів, дотримання вимог іншого законодавства, у тому числі законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму, контроль за додержанням якого покладено на контролюючі органи. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються в порядку, встановленому статтею 42 цього Кодексу, не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня запрошення рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків (представник платника податків);

- для здійснення функцій, визначених законом, отримувати безоплатно від платників податків, у тому числі благодійних та інших неприбуткових організацій, усіх форм власності у порядку, визначеному законодавством, довідки, копії документів, засвідчені підписом платника або його посадовою особою та скріплені печаткою (за наявності), про фінансово-господарську діяльність, отримані доходи, видатки платників податків та іншу інформацію, пов'язану з обчисленням та сплатою податків, зборів, платежів, про дотримання вимог законодавства, здійснення контролю за яким покладено на контролюючі органи, а також фінансову і статистичну звітність у порядку та на підставах, визначених законом;

- отримувати безоплатно від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їх посадових осіб, у тому числі від органів, які забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів), інформацію, документи і матеріали;

- проводити відповідно до законодавства перевірки і звірки платників податків (крім Національного банку України), у тому числі після проведення процедур митного контролю та/або митного оформлення;

- отримувати від платників податків, платників єдиного внеску та надавати у межах, передбачених законом, документи в електронному вигляді;
- здійснювати інші повноваження, передбачені законом.

Податкова міліція

Податкова міліція складається із спеціальних підрозділів по боротьбі з податковими правопорушеннями, які діють у складі державної податкової служби, і здійснює контроль за дотриманням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, карно-процесуальну і охоронну функції.

Задачами податкової міліції є:

- запобігання злочинів і інших правопорушень у сфері оподаткування, їх розкриття, розслідування і ведення справ про адміністративні порушення.

- пошук платників, які ухиляються від сплати податків, інших платежів.

- запобігання корупції в органах ДПС і виявлення її фактів.

- забезпечення безпеки діяльності працівників ДПС, захист їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням службових обов'язків.

До складу податкової міліції входять: головне управління податкової міліції, слідче управління податкової міліції, управління по боротьбі з корупцією в органах ДФС. Відповідну побудову має служба податкової міліції на районному і обласному рівнях. Очолює податкову міліцію начальник, який є першим заступником Голови ДФСУ. Відповідна ситуація і в регіонах.

Податкова міліція має наступні повноваження:

- приймати і реєструвати заяви, повідомлення і іншу інформацію про злочини і правопорушення, віднесені до її компетенції, здійснювати в установленому порядку їх перевірку і ухвалювати щодо них передбачені законом рішення;

- здійснювати відповідно до закону оперативно-розшукову діяльність, досудову підготовку матеріалів по протокольній формі, а також проводити

дизнання і досудове слідство у межах своєї компетенції, застосовувати заходи по відшкодуванню заподіяних державі збитків;

- винаходити причини і умови, які сприяли здійсненню злочинів і інших правопорушень у сфері оподаткування, вживати заходів до їх усунення;

- забезпечувати безпеку працівників ДПС і захищати їх від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними посадових зобов'язань;

- запобігати корупції і інших службових порушень серед працівників ДФС;

- збирати, аналізувати, узагальнювати інформацію щодо порушень податкового законодавства, прогнозувати тенденції розвитку негативних процесів кримінального характеру, пов'язаних з оподаткуванням.

3.5 Класифікація платників податків

Платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування [Ст. 15 ПКУ].

Різноманіття платників податків зумовлює потребу їх класифікації за різними підставами. Класифікація платників податків має важливе значення, тому що закладає основи правового статусу того чи іншого платника. Платників податків можна класифікувати за такими критеріями:

Залежно від способу організації господарської діяльності:

- фізичні особи;
- юридичні особи;
- іноземні юридичні особи; постійні представництва іноземних юридичних осіб;

- юридичні та фізичні особи, що діють у складі групи, яка не має статусу юридичної особи (іноземні і/чи національні юридичні та фізичні особи, що діють в Україні на правах партнерів у складі групи, яка не є юридичною особою, на підставі договору про спільну діяльність);

- відокремлені підрозділи без статусу юридичної особи;
- консолідована група платників податків.

Залежно від податкової юрисдикції держави:

- резиденти – особи, які мають місце постійного проживання чи місцезнаходження в даній державі і доходи яких підлягають оподаткуванню з усіх джерел (особи, які несуть повну податкову відповідальність);

- нерезиденти – особи, які не мають місця постійного знаходження в державі і в яких оподаткуванню підлягають лише доходи, отримані ними на даній території (особи, які несуть обмежену податкову відповідальність).

Розмежування резидентів і нерезидентів здійснюється на основі трьох принципів:

- постійного місцезнаходження на території держави (найчастіше закріплюється кількісний критерій – в Україні це 183 календарних дні);

- джерела отриманих доходів;

- межі податкової відповідальності – повної чи обмеженої.

Принцип територіальності визначає національну належність джерела доходу. При цьому оподаткуванню в даній країні підлягають тільки доходи, отримані на її території, у той час як будь-які доходи, отримані за її межами, звільняються від оподаткування в даній країні. Деякі країни за основу беруть критерій резиденства (Велика Британія, США, Росія, Україна); інші – переважно критерій територіальності (Франція, Швейцарія, країни Латинської Америки). Різне об'єднання цих критеріїв зумовлює неоднаковий податковий режим і часто є основною причиною подвійного оподаткування.

Залежно від розмірів сукупного валового доходу:

- великий платник податків – це особа (юридичний, відособлений підрозділ без статусу юридичної особи, постійне представництво іноземної юридичної особи), сукупний валовий дохід якої становить від 4 до 20 млн. грн.;

- середній платник податків – це особа (всі платники, перераховані в першій групі), обсяг сукупного валового доходу якої становить до 4 млн. грн. У

встановлених законодавством випадках ці суб'єкти можуть виступати малими платниками податків;

Залежно від критерію юридичного та фактичного обов'язку сплати податку:

- юридичний платник податків;
- фактичний платник податків.

Цей критерій має місце при непрямому оподатковуванні. Наприклад, при податку на додану вартість кошти в бюджет перераховує суб'єкт, який реалізував товар (роботу, послугу), тобто юридичний платник податків, але за рахунок коштів, отриманих від покупця (користувача, кінцевого споживача), який є фактичним платником податків. Отже, юридичний платник податку – це суб'єкт, який формально зобов'язаний перерахувати податок у бюджет. Фактичний платник податків – це суб'єкт, що реально зобов'язаний надати грошові кошти в процесі придбання товару (роботи, послуги). До моменту сплати непрямого податку фактичний платник податків виступає носієм податку.

Більше відповідає змісту визначення платника податків саме юридичний платник, оскільки відповідальність за неперерахування, несплату податку лежить тільки на ньому.

Питання для самоконтролю

1. Назвіть і розкрийте зміст функцій податкової системи. Реалізація якої функції переважає в Україні? Відповідь обґрунтуйте.
2. Охарактеризуйте склад податкової системи України?
3. Які права контролюючих органів передбачені ПКУ?
4. Назвіть завдання Державної фіскальної служби.
5. Як класифікуються платники податків?
6. Які елементи включає податкова система?
7. Дайте визначення поняття «податок».
8. Перелічіть основні елементи податку (збору).

Тема 4. Напрями і форми реалізації податкової політики.

Податковий механізм: елементи та чинники. Напрями податкової політики. Форми податкової політики. Податкова політика як інструмент стабілізації економіки.

План

- 4.1 Елементи та чинники податкового механізму
- 4.2. Напрями і форми реалізації податкової політики
- 4.3 Податкова політика як інструмент стабілізації економіки.

4.1 Елементи та чинники податкового механізму

Податковий механізм – сукупність правових та організаційних форм, способів, методів, інструментів, що регулюють податкові відносини між економічними суб'єктами.

Елементи оподаткування як складові податкового механізму умовно можна поділити на дві групи:

основні – головні характеристики податку, без яких неможливо уявити відповідний податковий механізм:

- суб'єкт оподаткування або платник податку;
- об'єкт оподаткування;
- податкова ставка;

додаткові – необхідні характеристики, що розкривають специфіку податкового механізму та його використання:

- податкові пільги;
- джерело сплати або податкова база;
- податкова квота;
- бюджет чи фонд, куди надходять податкові платежі;
- терміни і періодичність перерахування податку тощо.

Універсальний підхід – коли встановлюється універсальна ставка, єдина для всіх платників податків;

Диференційований підхід – коли встановлюються кілька ставок залежно від обсягу та виду оподатковуваних операцій.

Основні підходи до встановлення податкових ставок.

Тверді податкові ставки – у грошовому виразі на одиницю оподаткування в натуральному обчисленні. Вони можуть бути фіксовані або відносні. Фіксовані – встановлені в кількісному виразі або в конкретних сумах. Відносні – визначені у відношенні до встановленої державою величини.

Відсоткові податкові ставки – встановлюються тільки щодо об'єкта оподаткування, який має грошовий вираз.

Податкові пільги – умови, що створює держава з метою стимулювання економічної діяльності. Можливі такі види податкових пільг:

- неоподатковуваний мінімум об'єкта податку;
- звільнення від сплати податків окремих осіб або категорій населення;
- зниження податкових ставок;
- звільнення від оподаткування окремих елементів об'єкта податку;
- відрахування від податкової бази;
- податковий кредит;
- податкові канікули.

Джерело сплати або податкова база – грошова сума, з якої стягують податок, величина оподаткованого доходу.

Податкова квота – частка податку в доході платника податку, що може бути визначена в абсолютному розмірі і відносному виразі; характеризує рівень оподаткування, податковий тягар

4.2. Напрями і форми реалізації податкової політики

Розрізняють такі напрями реалізації бюджетно-податкової політики: політику коригування Державного бюджету з метою досягнення його балансу; стабілізаційну політику; політику фінансування дефіциту бюджету.

Форми реалізації бюджетно-податкової політики:

– політика коригування Державного бюджету – досягнення балансу Державного бюджету або бюджетного зменшення дефіциту;

– стабілізаційна політика вирівнювання економічного циклу – подолання економічної кризи або інфляції в країні;

– політика фінансування дефіциту Державного бюджету – забезпечення державних витрат за рахунок реальних доходів приватного сектору економіки

Політика коригування Державного бюджету актуальна завжди, оскільки уряди майже постійно вирішують проблему бюджетного дефіциту, шукаючи шляхи його скорочення або подолання. Сучасна економічна думка пропонує багато концепцій бюджетного дефіциту, за допомогою яких визначаються ефективність фіскальної політики та її вплив на економічну систему. Найважливішими з них є такі:

загальний дефіцит бюджету, який називають також фактичним, або касовим; утворюється державними витратами, які перевищують державні доходи та субсидії;

зовнішній дефіцит дорівнює зовнішнім видаткам держави, за винятком державних надходжень від зовнішніх джерел;

внутрішній дефіцит – це загальний дефіцит мінус зовнішній дефіцит;

операційний дефіцит визначається як загальний дефіцит, за винятком інфляційної частки відсоткових платежів;

первинний дефіцит є різницею між величиною загального дефіциту і сумою всіх відсоткових платежів;

поточний бюджетний дефіцит (надлишок) утворюється поточними державними доходами, за винятком поточних видатків.

За формою прояву бюджетний дефіцит поділяється на відкритий і прихований:

відкритий – офіційно визнаний у Законі про бюджет;

прихований – офіційно невизнаний; полягає у завищенні планових обсягів доходів, включенні до складу доходів бюджету джерел покриття бюджетного дефіциту.

Прихований дефіцит зумовлений квазіфіскальною (квазібюджетною) діяльністю центрального банку, а також державних підприємств і комерційних

банків, що пов'язана з явищем квазіфіскальних витрат. У загальному вигляді можна вирізнити два типи квазіфіскальних витрат держави: зобов'язання держави по видатках та квазісубсидії центрального банку.

Зобов'язання держави по видатках – це відкладені у часі бюджетні зобов'язання, тобто перенесені на майбутнє витрати бюджету, які не враховуються в поточній бюджетній звітності. Такого роду зобов'язання виникають унаслідок прихованого державного субсидювання імпорту або надання державних гарантій з високою вірогідністю платежів по них.

Квазісубсидії центрального банку – це діяльність центрального банку, яка стосується бюджетних операцій уряду і фінансується за рахунок його власних доходів. Вона охоплює окремі операції, пов'язані з державним боргом, фінансування збитків, що виникли внаслідок стабілізації валютного курсу, централізовані кредити економіці, рефінансування пільгових кредитних програм і преференцій.

Унаслідок квазіфіскальних операцій держави за межами бюджету справжні масштаби державних видатків і, відповідно, величини бюджетного дефіциту, а отже, й державного боргу, занижуються, що нерідко робиться цілеспрямовано (наприклад, перед виборами), а також у рамках «жорсткого» курсу уряду на щорічно збалансований бюджет.

Слід зазначити, що в Україні також існує прихований бюджетний дефіцит, який виникає через величезні суми заборгованості з виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ, пенсій, інших соціальних виплат. Отже, дійсний дефіцит бюджету є сумою бюджетної заборгованості та бюджетного дефіциту.

За напрямом дефіцитного фінансування розрізняють активний і пасивний бюджетні дефіцити. Активний дефіцит формується при спрямуванні коштів на інвестиції в економіку, що сприятиме зростанню ВВП, пасивний дефіцит – на покриття поточних витрат.

За причинами виникнення бюджетний дефіцит буває циклічним (вимушеним) або структурним (свідомим): вимушений є наслідком низького

рівня виробництва ВВП та свідчать про недосконалість розподілу фінансових ресурсів держави; свідомий визначається характером бюджетно-податкової політики держави – стимулюючої або стримуючої.

Якщо всі державні доходи зводяться до податків, то загальний бюджетний дефіцит визначається за формулою:

$$DB = G - T,$$

де G – державні видатки;

T – податкові надходження до бюджету.

Величину бюджетного дефіциту заведено оцінювати за його відношенням до валового внутрішнього продукту.

У світовій практиці припустимим рівнем бюджетного дефіциту вважається його величина, що становить 2–3 % ВВП, 5 % – національного доходу, 10 % – видатків Державного бюджету. У довгостроковому періоді припустимий рівень бюджетного дефіциту визначається можливістю довготривалої підтримки параметрів фіскальної політики.

Державний бюджет України протягом багатьох років був дефіцитним. Тобто, це означає, що держава жила не за своїми доходами, бо витратила більше коштів, ніж одержувала. Однак у сучасному світі немає держави, яка в ті чи інші періоди своєї історії не зіткнулася б з бюджетним дефіцитом.

Теоретично можна виокремити чотири основні напрями подолання дефіциту бюджету: 1) збільшення дохідної частини бюджету; 2) скорочення видаткової частини бюджету; 3) здійснення внутрішніх і зовнішніх позик; 4) проведення грошової і кредитної емісії. Щодо економічної ситуації в Україні, то для неї нині прийнятні всі чотири напрями.

Бюджетно-податкова політика у разі реалізації політики коригування Державного бюджету, коли вона спрямована на зміну його стану з метою досягнення балансу доходів і витрат (бюджетної рівноваги), повинна збалансовувати бюджет. Але відомо, що не завжди збалансований бюджет сприяє розвитку економіки. Більшість економістів вважають, що через низку чинників іноді доцільно підтримувати додатне чи від'ємне сальдо бюджету.

Стабілізаційна політика вирівнювання економічного циклу. Світовій практиці відомі три концепції щодо регулювання дефіциту бюджету, які впливають на можливості використання фінансової політики для стабілізації економіки:

1. Балансування бюджету на щорічній основі.

Щорічне збалансування бюджету може ще більше поглибити економічні коливання. Наприклад, економіка перебуває у фазі зниження виробництва, відповідного скорочення доходів і податкових надходжень до бюджету, що автоматично спричиняє бюджетний дефіцит. Якщо за цих умов намагатися збалансувати бюджет фінансовими заходами, то потрібно підвищити податки або скоротити державні видатки, що призведе до ще більшого падіння виробництва.

2. Балансування бюджету на циклічній основі.

Бюджет балансується не щорічно, а в межах економічного циклу. Це означає, що під час спаду виробництва держава повинна зменшувати бюджетний дефіцит. Під час наступного інфляційного стрибка вона, навпаки, мусить піднімати рівень податків і скорочувати свої видатки. Позитивне сальдо бюджету, яке виникає при цьому, може бути використане на покриття тієї заборгованості, яка виникла під час спаду. Однак проблема полягає в тому, що зростання та спади в економічному циклі, як правило, відрізняються між собою за глибиною і тривалістю.

3. Балансування бюджету на основі принципу функціональних фінансів.

Даний варіант означає використання незбалансованих бюджетів з метою стабілізації економіки. Згідно з принципом функціональних фінансів головним для фінансової політики є не збалансування бюджету, а стабілізуючий вплив на економіку, здатність державних заходів своєчасно запобігати виникненню негативних явищ, пов'язаних з циклічними коливаннями. Проблема ж балансування бюджету розглядається як другорядна, підпорядкована головній меті фінансової політики.

Політика фінансування дефіциту Державного бюджету. Світова практика визнає три традиційних джерела фінансування бюджетного дефіциту:

за рахунок позик у населення і комерційних банків (внутрішнє запозичення);

за рахунок позик іноземних кредиторів (зовнішнє запозичення);

за рахунок грошово-кредитної емісії (кредити уряду з боку центрального банку).

Серед них розрізняють інфляційні та неінфляційні джерела.

Неінфляційні джерела передбачають:

– внутрішні і зовнішні позики на фінансових ринках у комерційних банків, іноземних урядів і міжнародних організацій; продаж державних цінних паперів комерційним банкам, фірмам і домогосподарствам;

– трансферти – фінансування у вигляді безоплатної допомоги.

Зменшити дефіцит бюджету уряд може шляхом накопичення заборгованості по заробітній платі тощо, а також за рахунок підвищення податків. Ці заходи теж мають неінфляційний характер.

Інфляційним джерелом фінансування бюджетного дефіциту є випуск нових грошей центральним банком, що приводить до монетизації дефіциту.

При монетизації дефіциту держава отримує сеньйораж (дохід від друкування грошей). Однак, якщо приріст грошової маси перевищить приріст реального ВВП, виникне інфляція. В цьому разі всі економічні агенти змушені будуть сплачувати так званий інфляційний податок, який знизить їх реальні доходи.

4.3 Податкова політика як інструмент стабілізації економіки.

Суть регулювання економічних процесів шляхом застосування засобів податкової політики полягає в стимулюванні зміни поведінки учасників процесу суспільного виробництва, яка полягає в переорієнтуванні ресурсів на виконання завдань, які стоять перед економічною системою в цілому. Так, наприклад, зміна встановлених податковим законодавством норм амортизації основних засобів спричиняє реінвестування одержаного прибутку та

нарахованих за новими, більш високими ставками, амортизаційних відрахувань, в оновлення матеріально-технічної бази виробництва, застосування інноваційних технологій. Наслідки цього процесу, з точки зору фіскальної функції податків, в короткостроковому та довгостроковому періоді різноспрямовані. Якщо в короткостроковому періоді, внаслідок зростання амортизаційних відрахувань, зменшуються надходження до бюджету податку на прибуток, то в довгостроковому періоді – зростання обсягів виробництва та, відповідно, валового доходу суб'єктів господарювання, призводить до збільшення податкових надходжень.

В Україні нині цілі податкової політики не є остаточно визначеними, до кінця не вирішені практичні проблеми реформування податкового механізму, немає достатньо обґрунтованої правової бази оподаткування. Тому вітчизняна податкова політика орієнтована поки що переважно на фіскальну функцію податків, що не дає можливості вважати її значним економічним важелем державного регулювання економіки, здатним створити передумови для формування соціально-орієнтованої, екологічно безпечної економіки.

Головне завдання у цьому плані полягає у зміні схеми й пропорцій розподілу та перерозподілу валового національного продукту на основі виваженої та прозорої податкової політики, яка б оптимально враховувала як фіскальні інтереси держави, так і економічні інтереси суб'єктів господарювання.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «податковий механізм».
2. Які елементи включає податковий механізм?
3. Від яких чинників залежить ефективність податкового механізму?
4. Назвіть форми реалізації податкової політики?
5. Перелічіть напрями податкової політики.
6. Як можна використовувати податкову політику для стабілізації економіки?

Тема 5. Прагматика оподаткування та податкового регулювання в контексті ефективної податкової політики.

Структура податків. Податковий тягар: поняття, показники і методи вимірювання. Розподіл податкового навантаження: показники, підходи та моделі. Ступінь перекладності податків. Соціальна справедливість. Нерівний розподіл доходів. Коефіцієнт Джині. Вимірювання соціальної справедливості. Методи врахування економічної справедливості при оподаткуванні. Потенціал оподаткування. Ефективність податкової політики. Основні показники ефективності.

План

- 5.1 Оподаткування та ефективність господарювання
- 5.2 Оподаткування та економічна нерівність
- 5.3 Ефективність податкової політики

Оптимальне оподаткування передбачає розрахунок компромісного варіанта між ефективністю та справедливістю, тому необхідно розглянути окремо дві проблеми:

- 1) оподаткування та ефективність господарювання;
- 2) оподаткування та економічна нерівність.

5.1 Оподаткування та ефективність господарювання

Насамперед необхідно розглянути, яким чином оподаткування призводить до втрати ефективності господарювання, якими показниками може бути визначена ця втрата.

Податок знижує добробут споживача двома шляхами:

- 1) прямо – через передачу частини фінансових коштів від споживача органам державного управління,
- 2) опосередковано – через підвищення споживчих цін (з урахуванням продуктового податку) на товари, що обкладаються податками.

Перший шлях створює безпосередньо ефект доходу, а другий породжує опосередковано як ефект доходу, так і ефект заміщення після того, як зміниться ціна. Під *втратою ефективності* при оподаткуванні розуміють надмірне зниження рівня добробуту споживачів понад того рівня, який можна було б пояснити *чистою втратою* доходу в результаті сплати цього податку (*deadweight loss*). Тому втрата ефективності має назву *надмірного тягара від оподаткування, або податкового навантаження (tax incidence)*.

Слід зазначити, що загальноприйнятої методики визначення рівня податкового тягара не існує. Макроекономічна теорія пропонує вимірювати цей рівень відношенням загальної суми фіскальних вилучень до суми доходів фірм і домогосподарств (*ставка сумарного оподаткування доходів, або середня ставка податку*). Ступінь фактичного податкового навантаження на приватний сектор визначається *чистими податковими надходженнями*, які утворюються різницею між величиною загальних податкових надходжень до державного бюджету і сумою трансфертів держави приватному сектору. Це узагальнений, найбільш спрощений підхід до визначення податкового навантаження.

На практиці при визначенні податкового тягара частіше за все мають на увазі порівняння ставок різних податків з аналогічними податковими ставками інших країн. Але ці окремі ставки не дають змогу визначити сукупний податковий тягар в економіці. Для вимірювання загального рівня податкового навантаження на економіку в цілому може бути використаний комплексний узагальнюючий показник частки сумарної величини всіх податкових платежів у ВВП (при його первинному і вторинному розподілах), який розраховується на основі системи національних рахунків (СНР).

Рациональний вибір з можливих варіантів податкових засобів (обов'язково з урахуванням завдань податкової політики) не може бути здійснено без наявності якнайповнішої інформації про те, яким економічним суб'єктам урешті-решт доведеться нести податковий тягар. Тому аналіз розподілу податкового навантаження є важливим і невід'ємним компонентом процесу розробки рекомендацій щодо податкової політики.

Аналіз розподілу податкового тягара – це оцінка поширення навантаження податку або системи податків між суб'єктами економічної діяльності. Метою цього аналізу є визначення тих економічних суб'єктів, які врешті нести податковий тягар того податку чи податків, які спочатку, можливо, передбачались для обкладання певного виду діяльності або певних суб'єктів господарювання. В основі цього аналізу лежить припущення, що податкове навантаження характеризується певним впливом, насамперед на добробут людей (а не установ чи організацій), які є споживачами, а також на виробників і постачальників засобів виробництва.

Процес розрахунку розподілу податкового тягара складається з таких етапів:

1. Здійснюється розрахунок показників як до, так і після внесення змін унаслідок реалізації податкової політики;
2. На основі показників, що засвідчують зміни в податковій політиці (зміни в цінах і доходах), розраховуються зміни в рівні добробуту індивідів у результаті змін у податковій політиці.

Аналіз розподілу податкового тягара в економіці має чотири принципи його реалізації.

1. Фактичний податковий тягар не обов'язково лежить на суб'єктах, для обкладання яких цей податок встановлюється;
2. Суб'єкти оподаткування можуть перекласти на інших суб'єктів певну частку податкового тягара шляхом зміни своєї поведінки на ринку. Економічна сфера дії податку залежить від еластичності попиту, пропозиції та заміщення;
3. Економічним суб'єктам для адаптації в нових податкових умовах потрібен певний час. Оскільки довгострокова еластичність може відрізнятися від короткострокової, тому розподіл тягара податків може різнитися у часі;
4. Майбутні зобов'язання щодо сплати податків на прибуток з активу з довготривалим терміном амортизації можуть мати наслідки для нинішнього періоду, тому що це зобов'язання включене до ціни активу.

Оскільки практично неможливо розрахувати, яким чином введення певного податку позначиться на кожному індивіді в країні, тому користуються спрощеними підходами, згідно з якими здійснюється класифікація різних категорій економічних суб'єктів та з'ясовуються наслідки введення податку щодо них.

Існує кілька класифікацій, якими користуються при вирішенні даної проблеми.

На основі персонального доходу розподіл податкового навантаження вимірюється в залежності від знаходження суб'єктів оподаткування на шкалі розподілу доходу. Основна частина податкового тягаря припадає відповідно на групи з низькими або високими доходами (коли податки регресивні та прогресивні), або рівномірно розподіляється серед різних груп (коли податки пропорційні)

На основі часткової рівноваги розподіл податкового навантаження базується на подібності ролей, що виконують суб'єкти на окремому ринку товару. Податковий тягар можуть нести виробники (через скорочення прибутків), постачальники факторів виробництва для виробників даної галузі (через скорочення своїх доходів) або споживачі (через скорочення споживчого надлишку).

На основі загальної рівноваги наслідки податку розподіляються серед власників основних засобів виробництва, праці і капіталу.

За регіональною ознакою розподіл податкового навантаження відбувається за регіонами, територіями.

За часовим виміром визначається розподіл податкового тягаря серед різних поколінь.

Використовуючи той чи інший підхід до класифікації суб'єктів оподаткування, можна побудувати емпіричну модель, розглянути можливості її застосування та недоліки.

Слід зазначити, що при аналізі податкового навантаження на економіку вивчають рівномірність його розподілу між юридичними та фізичними

особами. Для цього порівнюють показники частки податку на прибуток підприємств і прибуткового податку з населення в доходах зведеного бюджету, а також показники частки прибуткового податку в грошових доходах населення та частки податку на прибуток у загальній сумі балансового прибутку підприємств за галузями економіки.

Чинний податковий механізм в Україні зумовлює значну нерівномірність розподілу податкового тягаря між реальним сектором (сферою матеріального виробництва) і банківськими, страховими та іншими посередницькими організаціями. Для визначення нерівномірності цього розподілу користуються показником балансового прибутку на одного зайнятого працівника, розраховуючи цей показник за галузями економіки.

Нерівномірність розподілу податкового тягаря між державним і недержавним секторами економіки визначається на основі таких показників:

- 1) частка підприємств державної і недержавної форм власності в загальній кількості підприємств;
- 2) частка цих підприємств в обсязі продукції;
- 3) частка цих підприємств у прибутку на одиницю продукції.

Так само можна оцінити податковий тягар, що «несуть» різні галузі господарства від непрямих податків, розраховавши їх частку у валовій додатній вартості, у чистих продуктових податках (без субсидій).

Слід зазначити, що бюджетний дефіцит, який утворюється при перевищенні витрат бюджету над податковими надходженнями, є також по суті податковим тягарем, перенесеним на майбутнє. У такому разі необхідно, крім показника податкового тягаря на поточний бюджетний рік, визначати і показник тягаря, перенесений на майбутні періоди.

Аналізуючи рівень податкового навантаження на окремі сектори економіки (суб'єкти господарювання), слід мати на увазі специфіку цього показника, яка полягає в тому, що частина податків перекладається на споживачів. Тому при визначенні податкового навантаження не можна виходити лише із загальної суми сплачених податків. Слід враховувати ступінь

перекладності податків, яка залежить від типу ринку (конкурентний, монополістичний чи олігополістичний). Також різні податки мають неоднаковий ступінь перекладності. Неперекладними податками є податок на ренту, прибутковий податок, податок на предмети монопольного характеру, податок на спадщину тощо.

Податок на прибуток корпорацій може бути неперекладним, і власники акцій компаній змушені «нести» тягар оподаткування у формі низьких дивідендів або меншої суми нерозподіленого прибутку. Частина податку на прибуток корпорації може бути перекладена на споживачів шляхом підвищення цін. Якщо цей податок спричинить падіння попиту на робочу силу і скорочення зарплати, то частина податку перекладається на працівників, а не на інвесторів. Якщо цей податок робить інвестиції в корпоративній формі менш привабливими, капітал вилучатиметься з цієї форми, знижуючи прибуток на капітал в іншому місці; частина податкового тягара на доходи корпорацій ляже на капітал в цілому, а не тільки на капітал корпорацій.

Непрямі податки мають високий ступінь перекладності, та призводять до зростання податкового навантаження:

- 1) на споживачів – через врахування їх у ціні продукції для споживача;
- 2) на товаровиробників, які реально сплачують ці податки, – за рахунок поточних грошових надходжень.

Ступінь перекладності непрямих податків непостійний і реалізується не у повному обсязі

5.2 Оподаткування та економічна нерівність

Проблема оподаткування також пов'язана з *проблемою економічної нерівності в розподілі доходів*. Тому також необхідно ознайомитися з різними концепціями справедливості та з'ясувати, яким чином вони відображаються в різних принципах оподаткування, як вимірюється нерівність у розподілі доходів, чим відрізняються альтернативні теорії справедливості розподілу і яке значення вони мають для справедливості податкової системи.

Проблема економічної справедливості в сфері оподаткування найчастіше розглядається з двох позицій: справедливості по горизонталі і справедливості по вертикалі. Кожному з них відповідає певний режим оподаткування, який залежить від вирішення проблеми економічної справедливості:

Для того щоб визначити практичну корисність цих двох можливих режимів оподаткування, слід розглянути:

- основи для вимірювання рівності (нерівності) серед індивідів;
- економічний зміст рівності (нерівності) податкового режиму;
- практичні принципи оподаткування, що мають бути основою податкової політики.

Так само, як і у випадку визначення рівності серед індивідів, існує кілька шляхів визначення рівності у режимах оподаткування. Найзагальнішим є підхід щодо вирішення цієї проблеми у розрізі *чистої втрати індивіда з погляду корисності*, зумовленої даним податком. Чиста втрата індивіда при оподаткуванні визначається різницею між валовою втратою і вигодою, що приносять державні видатки, які фінансуються за рахунок надходжень від оподаткування. Але таке вимірювання є надто складним, а підчас і неможливим.

За показники визначення рівності можна обрати номінальні податкові платежі, що легко вимірюються. Проте спочатку слід здійснити вибір основ вимірювання: в яких величинах обчислювати – абсолютних чи відносних (наприклад, щодо доходу), яку ставку використовувати – середню чи граничну. Слід зазначити, що існують два загальних, але й альтернативних принципи оподаткування, які можна взяти за основу при аналізі справедливості податкової системи: 1) принцип вигоди; 2) принцип платоспроможності.

Вирішення проблеми економічної справедливості як неупередженого перерозподілу при оподаткуванні має дати відповідь на запитання: в якому випадку податок буде справедливим, в якому – несправедливим.

Податок буде справедливим, якщо ступінь нерівності в розподілі відповідної змінної в постподатковій ситуації виявиться *меншим* за той, що спостерігався в доподатковій ситуації.

Податок буде несправедливим, якщо ступінь нерівності в розподілі відповідної змінної в постподатковій ситуації виявиться *більшим* за той, що спостерігався у доподатковій ситуації.

Для визначення справедливості податку користуються *показниками ступеня нерівності*: коефіцієнтом Джині й індексом Аткинсона.

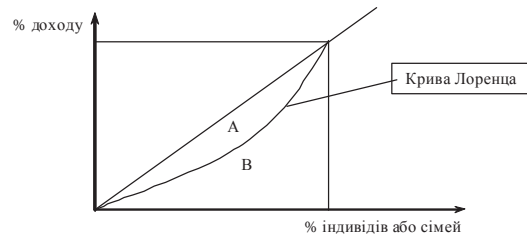


Рис. 5.1 Крива Лоренца

Коефіцієнт Джині (G) розраховується на основі кривої Лоренца і демонструє ступінь економічної нерівності у доходах в країні. Коефіцієнт Джині – це співвідношення площі над кривою Лоренца (площі А) до площі, що знаходиться під бісектрисою, яка є сумою площі А та площі В.

Алгебраїчно коефіцієнт Джині можна виразити такою формулою:

$$G = 1 + 1/n - (y_1 + 2 \cdot y_2 + \dots + n \cdot y_n) \cdot 2/(n^2 \cdot \mu),$$

де n — кількість індивідів, сімей, між якими розподіляється дохід;

y_i – рівень доходу індивіда i ; причому $y_1 \geq y_2 \geq \dots \geq y_n$;

μ – середній дохід.

За цією формулою найвищий рівень доходу (y_1) має вагу 1, у той час як найнижчий рівень доходу (y_n) має вагу n .

Коефіцієнт Джині відповідає *принципу передачі Дальтона*: за будь-якого даного загального рівня доходу перерозподіл останнього від

забезпеченого індивіда до менш забезпеченого має приводити до скорочення показника нерівності і навпаки. Отже, перерозподіл від забезпечених до слабозабезпечених індивідів наблизив би криву Лоренца до бісектриси і відповідним чином зменшив би значення коефіцієнта Джині.

Застосування коефіцієнта Джині має недоліки. Якщо два різних розподіли доходу формують криві Лоренца, що взаємно перетинаються, розраховані на їх базі коефіцієнти Джині складно використати для порівняння відповідного стану нерівності в цих двох ситуаціях. Показник Аткинсона дає змогу подолати цей недолік.

Показник Аткинсона (A) визначається за формулою:

$$A = 1 - y_e / \mu,$$

де y_e – рівнорозподілений еквівалентний дохід це такий дохід, який у випадку рівного розподілу забезпечив б точно такий рівень суспільного добробуту, як і при фактичному розподілі:

$$Y_e = \{ [(y_1)^{1-e} + (y_2)^{1-e} + \dots + (y_n)^{1-e}] / n \}^{1/(1-e)},$$

де $e \geq 0$, e – оціночний параметр, що виражає експертну оцінку впливу нерівності розподілу на суспільний добробут.

Еквівалентний дохід зі статистичної точки зору є середня степені $(1 - e)$. При $e = 0$, середня степеня співпадає зі середньою арифметичною, при $e = 1$ – зі середньою геометричною. Якщо індивідуальні значення однакові, то будь-яке середнє значення співпадає з індивідуальним і всі середні рівні.

Якщо $y_i = \mu$ для всіх i , тобто всі члени суспільства мають однаковий дохід, то тоді $Y_e = \mu$ незалежно від значення e (показник Аткинсона $A = 0$). Внаслідок того, що індивідуальні доходи різні, еквівалентний дохід менше середнього арифметичного. Еквівалентний дохід характеризує мінімальний рівень середнього доходу (а також і сумарного доходу), який дає змогу досягнути того ж рівня добробуту, що є при фактичному середньому доході і при існуючій нерівності розподілу. Різниця між y_e і μ тим більше, чим більше диференціація доходів і чим більше параметр e , який відіграє роль

міри неприйняття суспільством нерівності доходів. При $e \rightarrow \infty$ еквівалентний дохід прямує до мінімального із існуючих в даному суспільстві, що може вважатися як абсолютне неприйняття нерівності.

Індекс Аткінсона вимірює не ступінь нерівності сам по собі, а втрату суспільного добробуту (частку сукупного доходу), що зумовлена нерівністю у доходах, тобто ту ціну, яку суспільство платить за існуючий рівень соціальної нерівності.

Альтернативні теорії справедливості розподілу.

Згідно з традиційним підходом, прийнятим в економічній теорії добробуту, справедливість розподілу аналізується на основі побудови *функції суспільного добробуту*, що демонструє співвідношення між добробутом окремого індивіда (або корисністю для індивіда) та добробутом суспільства в цілому. Якщо корисність для індивіда i – (U_i) залежить від його доходу (y_i) , тобто $U_i = U_i(y_i)$, то тоді функція суспільного добробуту виступатиме формулою, що об'єднує всі (U_i) в один показник суспільного добробуту (W) :

$$W = W [U_1(y_1), U_2(y_2), \dots, U_n(y_n)].$$

Отже, відмінності між альтернативними теоріями справедливості розподілу можуть проявлятися у відмінностях формул при побудові показника суспільного добробуту.

З погляду *теорії утилітаризму* (бентамівська функція) добробут суспільства – це просто сума добробутів індивідів:

$$W = U_1 + U_2.$$

Тоді між добробутом двох індивідів існує однозначна залежність, за якою будь-яка зміна в добробуті одного зумовлює рівну протилежну зміну в добробуті іншого.

Тому справедливість існує там, де вдається максимізувати сукупну корисність усіх членів суспільства. При цьому не має значення максимізується корисність найменш забезпечених або заможних членів суспільства.

На відміну від бентамівської функція *теорія Неша* надає значення початковому розподілу добробутів індивідів, що виражає формула:

$$W = U_1 \cdot U_2.$$

При досягненні даного рівня суспільного добробуту значення має відносний добробут кожного індивіда. Та сама сума грошей, у силу дії закону спадної граничної корисності, представляє більшу корисність для бідного, чим для багатого. Збільшення доходу найменш забезпечених членів суспільства додає більше до суспільного добробуту ніж рівне збільшення доходу заможних громадян.

Теорія соціальної справедливості Роулза ще більшого значення надає початковому розподілу доходів. За цією теорією добробут суспільства представляє саме той індивід, що має найменший рівень доходу:

$$W = \min [U_1, U_2].$$

Це означає, що зростання добробуту забезпеченішого індивіда не може компенсувати зниження добробуту найменш забезпеченого у досягненні будь-якого конкретного рівня суспільного добробуту. Так як суспільний добробут не може зрости, поки не підвищиться добробут найменш забезпеченого члена суспільства, теорію Ролза називають *максиміноюю теорією справедливого розподілу*. За думкою Дж. Роулза повинна максимізуватися корисність найменш забезпечених членів суспільства.

З погляду теорії *егалітаризму* справедливим є тільки рівний розподіл доходу. Егалітаризм виходить із того, що рівність може бути досягнута в набагато більш широких межах. Усі члени суспільства повинні мати не тільки рівні можливості, але й більш-менш рівні результати. Це сприяє згуртованості суспільства й відповідає ідеалам колективізму. Тому уряд повинний прагнути, щоб усі члени суспільства одержували рівні блага, які стали можливі завдяки успіхам розвитку цивілізації. Держава загального благоденства стає метою економічної політики.

Узагальнююча функція суспільного добробуту, що охоплює весь спектр справедливості розподілу (від її утилітаристського трактування до трактування Роулза) завдяки варіативності єдиного нормативного параметра e , матиме вигляд:

$$W = U_1(y_1) + U_2(y_2) + \dots + U_n(y_n) = (y_1^{1-e} + y_2^{1-e} + \dots + y_n^{1-e}) / (1 - e),$$

де $e \neq 1$.

– Якщо $e = 0$, то це рівняння трансформується в бентамівську функцію, коли діє утилітаристська концепція;

– якщо $e \rightarrow \infty$, то це ситуація, коли діє концепція Роулза;

– якщо $e = 1$, $U_i(y_i) = \ln y_i$, одержимо випадок, коли діє концепція Неша.

Формула суспільного добробуту при розробці основ податкової політики держави є конкретним методом, за допомогою якого можна обрати певні орієнтири в оподаткуванні з урахуванням економічної справедливості. Крім того, пропонуючи обрати певне значення e , цей метод примушує конкретних осіб, що розроблятимуть основи податкової політики, відкрито проявити свої наміри щодо реалізації справедливості в розподілі

5.3 Ефективність податкової політики

Принцип економічної ефективності в процесі формування податкової системи має неоднозначне визначення. Податкові відносини виникають на стадії перерозподілу національного доходу, і через податкову політику держава втручається у відносини перерозподілу.

Отже, податкова політика впливає тим або іншим чином на економічні процеси, незалежно від волі держави.

При подальшому зростанні питомої ваги податків в обсязі ВВП виникає необхідність мобілізувати необхідні засоби найраціональнішим шляхом, тобто зводячи до мінімуму негативні наслідки для розвитку економіки.

З метою визначення формалізованого виразу критерію ефективності податкового регулювання економічного розвитку сучасна економічна теорія пропонує використання таких індексів:

1. Індекс концентрації дає змогу визначити ті податки, за рахунок яких формується переважна частина доходів бюджету.

2. Індекс дисперсії визначає існування (або відсутність) податків з низьким обсягом надходжень, які ускладнюють систему оподаткування.

3. Індекс ерозії визначає ступінь відповідності фактичних баз оподаткування потенційним.

4. Індекс запізнення збору визначає своєчасність сплати податків платниками.

5. Індекс конкретності визначає простоту побудови системи оподаткування з мінімально можливою кількістю податків, які мають конкретні ставки оподаткування.

6. Індекс об'єктивності визначає наявність у більшості податків об'єктивно визначеної бази оподаткування.

7. Індекс витрат при зборі податків дає змогу виявити, наскільки при зборі податків зведені до мінімуму витрати.

Якщо вважати, що головною метою системи оподаткування є акумулювання податкових платежів та формування на цій основі дохідної частини бюджету з метою виконання державою завдань економічної та соціальної політики, то оцінити цей критерій можна за допомогою таких показників:

1. Коефіцієнт виконання планових податкових надходжень. Він розраховується як відношення фактичних надходжень до планових.

2. Коефіцієнт «якості» сплати податків, тобто сплата податків у грошовій формі та з визначених джерел. Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень за вирахуванням надходжень у негрошовій формі та надходжень від штрафів і фінансових санкцій до запланованих.

3. Коефіцієнт своєчасності, який характеризує своєчасність надходження коштів до бюджету.

Індекси концентрації (I_k) та дисперсії у науковій літературі застосовують для характеристики структури системи податків і зборів. Індекс концентрації

Херфіндаля свідчить про рівень складності податкової системи з точки зору формування надходжень із різних джерел. Якщо у системі податків є лише один податок, то $I_k = 1$, а у випадку збільшення кількості податків параметр I_k зменшується.

Іншим показником, що характеризує відсутність або незначну питому вагу податків із низьким обсягом надходжень, є індекс дисперсії:

Важливим показником ефективності податкової політики, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб'єктів господарювання, є показник податкового навантаження.

Протягом всього періоду розвитку теорій оподаткування видатні вчені-економісти досліджували питання податкового навантаження та обґрунтовували його порогові значення. Згрупувати результати їхніх досліджень можна за такими напрямками:

1. Емпіричний. Його прихильниками були І. Юсті, П. Леруа-Больє та ін. Вадою їхніх досліджень була відірваність обґрунтованих ними оптимальних рівнів оподаткування від динамічності економіки, обсягів видатків бюджетів, рівня розвитку економіки та інших чинників.

2. Статистичний. Представники цього напрямку, зокрема Р. Майер, К. Віксель, М. Панталеоне, зробили істотний вклад у дослідження питань оптимальності податкового навантаження, що має важливе значення і сьогодні. Вони встановили такі факти:

- між рівнем податкового навантаження та рівнем економічного розвитку країни існує причинно-наслідковий зв'язок;

- загальний рівень оподаткування залежить від рівня добробуту населення;

- загальний рівень оподаткування та його порогові значення залежать від характеру та обсягів видатків бюджету;

- загальний рівень оподаткування є неоднаковим для різних суб'єктів, відносно до яких він обчислюється (підприємство, населення, економіка загалом, галузь господарювання тощо).

3. Аналітичний. Засновником цього напрямку був А. Лаффер, який вперше дослідив зв'язок між рівнем податкового навантаження і надходженнями податків до бюджету.

Сучасною теорією та практикою розроблена множинна система показників розрахунку податкового навантаження як на макро-, так і на мікрорівні. Класичним показником виміру податкового навантаження в країні є визначення частки створюваного в державі продукту, що перерозподіляється через податки. Однак, розрахунок податкового навантаження за вказаною методикою має такі недоліки:

- не враховуються надходження до державних цільових фондів;

- даний показник має усереднене значення і не дає змоги реально оцінити рівень податкового навантаження.

Більш прийнятним показником виміру податкового навантаження є показник з використанням валової доданої вартості (ВДВ):

Валова додана вартість – це вартість валової виробленої продукції за відрахуванням вартості витрат на сировину та матеріали, а також інших витрат проміжного споживання. Валова додана вартість – це сума валового прибутку, отриманого суб'єктами господарювання, амортизації, заробітної плати та нарахувань на неї.

Податкове навантаження на мікрорівні можна виміряти за допомогою визначення частки податків в прибутку підприємства або в обсязі реалізації продукції підприємства.

За аналогічними показниками можна розрахувати:

- коефіцієнт оподаткування витрат;

- коефіцієнт оподаткування операційної діяльності;

- коефіцієнт оподаткування інвестиційної діяльності;

- коефіцієнт оподаткування фінансової діяльності.

Крім податкового навантаження на суб'єктів господарювання, можна визначити і рівень оподаткування населення, як частку податків і зборів в доходах населення.

Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення поняття «податковий тягар»?
2. Якими показниками вимірюється податковий тягар?
3. Які ви знаєте методи вимірювання податкового навантаження?
4. Як можна оцінити нерівність у розподілі доходів?
5. Як вимірюється соціальна справедливість?
6. Які є методи врахування економічної справедливості при оподаткуванні?
7. Розкрийте зміст горизонтального та вертикального податкового режимів з погляду вирішення проблеми економічної нерівності. Назвіть приклади з податкової практики України.
8. Якими показниками економічної нерівності користуються при формуванні податкової політики з метою реалізації справедливості в розподілі? Розкрийте їх недоліки та переваги.
9. Розкрийте етапи аналізу розподілу податкового тягара, а також основні його підходи та принципи.
10. Якими показниками вимірюється нерівномірність розподілу податкового тягара в Україні?
11. Що означають перекладні і неперекладні податки? Від яких чинників це залежить? Наведіть приклади.
12. Яка податкова політика вважається ефективною?
13. Перелічіть показники ефективності податкової політики.

Тема 6. Організація податкової роботи та адміністрування податків.

Податкова робота. Сутність адміністрування податків. Функції податкових органів. Структура податкових органів України. Права податкових органів. Обов'язки податкових органів. Організаційні засади обліку платників податків. Права та обов'язки платників податків.

План

- 6.1 Адміністрування податків
- 6.2 Організація податкової роботи
- 6.3 Організаційні засади обліку платників податків
- 6.4 Обов'язки та права платників податків

6.1 Адміністрування податків

У широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань.

У вузькому розумінні адміністрування податків іноді визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. У цьому контексті адміністрування податків розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що уявляється некоректним, з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів учасників податкових відносин.

У рамках адміністрування податків здійснюється: постановка на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролюючими органами, зміна строків виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених податків, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкова порука, адміністративний арешт активів), порядок оскарження.

Основними документами, які сьогодні регулюють процес адміністрування податків в Україні, є Податковий кодекс України та Закон № 2181.

Елементи адміністрування податків

Адміністрування податків складається із сукупності правових норм, об'єднаних у певну систему. Система адміністрування податків – сукупність податкових процесуальних відносин, що визначає внутрішню структуру податкового адміністрування, зміст і особливості норм, які регулюють податкові процесуальні правовідносини.

Метою адміністрування є забезпечення погашення податкових зобов'язань платників шляхом оптимального втручання в їхню господарську діяльність через застосування законодавчо встановлених механізмів і процедур.

Серед вітчизняних науковців відсутня єдина точка зору у питанні щодо об'єкта адміністрування податків. Узагальнюючи наявні точки зору можна стверджувати, що об'єктом адміністрування є:

1) процес організації фінансових відносин між суб'єктами податкового процесу (платниками податків та державними і контролюючими органами), які визначають процедуру надходження коштів від платників у бюджети, державні цільові фонди у формі податків і зборів;

2) процес узгодження й погашення податкових зобов'язань платників податків;

3) фінансові відносини між платниками податків та державними контролюючими органами щодо нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів;

4) розпорядчо-виконавча діяльність владних політичних структур (урядових, юридичних, фінансових, силових) щодо організації оподаткування і мистецтва управління податковою системою шляхом добровільного, а в необхідних випадках і примусового справляння податків у поєднанні з виховними діями морально-етичного характеру, а також роз'яснювальними і контрольними заходами.

Предметом адміністрування податків виступає система заходів та процедур забезпечення виконання обов'язків платників податків щодо погашення податкових зобов'язань перед бюджетом та державними цільовими фондами. В.Л. Андрущенко пропонує розглядати предмет адміністрування податків як наукове обґрунтування методів ефективного управління персоналом податкової служби та процесами функціонування системи оподаткування як основного джерела існування держави і головного інструмента соціально-економічної політики.

Суб'єктами адміністрування податків є:

1) платники податків, у тому числі ті, на яких покладено обов'язок утримувати податки (так звані податкові агенти);

2) органи контролю;

3) органи стягнення;

4) судові органи.

У Податковому кодексі України зазначено, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом.

Податковим агентом відповідно до Податкового кодексу України визначається особа, на яку цим Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

У випадку стягнення податкового боргу в процес включаються органи стягнення. До таких відносять податкові органи (тобто податкові органи, які крім контролю здійснюють і стягнення), а в деяких випадках і органи державної виконавчої служби в межах своїх повноважень. Слід зазначити, що митні

органи й органи Пенсійного фонду України не мають статусу органів стягнення. Це означає, що за наявності податкового боргу вони не можуть самостійно виконати всі дії з його стягнення, а зобов'язані звертатися до податкових органів, наділених відповідними повноваженнями.

Контролюючими органами є тільки органи державної фіскальної служби.

До суб'єктів адміністрування податків також необхідно віднести судові органи, які розглядають суперечки між платниками й органами контролю.

Адміністрування податків починається з узяття платників податків на облік податковими органами, що є обов'язковою процедурою, необхідною для здійснення контролю за платниками податків, реалізації податкового планування на державному рівні й регулювання податкової системи.

У наслідок еволюційного розвитку процесів оподаткування сформувалася дворівнева ієрархічна система державного адміністрування податків: макrorівня та мікрорівня.

Оскільки податкова політика не просто визначає траєкторію розвитку податкових відносин, а поєднує тенденції та напрями реформувань у податковій сфері зі стратегією економічного розвитку держави, то вважається доцільним усі питання, пов'язані з формуванням і реалізацією податкової політики, розглядати як адміністрування податків, що здійснюється на макrorівні.

До органів, що реалізують адміністрування податків на макrorівні, належать Комітет з питань податкової та митної політики Верховної Ради України, Міністерство фінансів України, Державна фіскальна служба України.

Комплекс питань адміністрування податків на мікрорівні містить практичну реалізацію положень податкової політики держави: реєстрація платників податків, забезпечення мобілізації податків і зборів, форма подачі податкової звітності, надання консультаційно-роз'яснювальних послуг, аналіз діяльності податкової служби, здійснення податкового контролю, вирішення організаційних питань підвищення ефективності роботи податкових органів.

Реалізує податкове адміністрування на мікрорівні державна фіскальна служба України, Пенсійний фонд, Державна митна служба, судова система України.

6.2 Організація податкової роботи

Податкова робота – це діяльність держави, її органів, а також платників податків в процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.

Суб'єктами податкової роботи в Україні виступають:

1. *Верховна Рада України* – приймає закони загальної та спеціальної дії в сфері оподаткування.

2. *Органи виконавчої влади* (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Державна казначейська служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України) – забезпечують дію механізмів справляння податків і податкових платежів.

3. *Органи Державної фіскальної служби України* – здійснюють контроль за додержанням податкового законодавства, розробляють нормативно-правову базу дії законів про оподаткування, здійснюють облік платників і податкових надходжень, здійснюють нарахування та стягнення окремих податків, проводять роз'яснення податкового законодавства, притягують до відповідальності його порушників.

Відповідно до Указу Президента України «Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» від 24.12.2012 р. № 726/2012 в Україні створено Міністерство доходів і зборів шляхом реорганізації Державної податкової служби України та Державної митної служби України. Крім того, на Міністерство покладені функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

4. *Платники податків* – нараховують і сплачують податки та податкові платежі, подають податкову звітність, несуть відповідальність за порушення податкового законодавства.

Податкова робота включає в себе такі основні елементи:

- встановлення правової бази (законодавчої бази та інструктивно-методичного забезпечення);
- нарахування та обчислення податків і податкових платежів, їх облік;
- визначення способів утримання та справляння податків (з джерела сплати, за платіжним повідомленням, за податковою декларацією);
- розрахунки із бюджетом – визначення форм (авансові платежі, платежі за фактом) і способів (готівкові, безготівкові).

Суспільні відносини, які виникають при сплаті податків та інших податкових платежів і врегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права, є податковими правовідносинами.

З такого визначення випливає, що в процесі справляння та адміністрування податків, податкових платежів і зборів виникають суспільні відносини між державою, державними органами і платниками податків, тобто податкові відносини.

Основою податкової роботи є правове регламентування порядку встановлення і справляння податків і зборів. Функцію прийняття законодавчих актів в податковій сфері здійснюють вищі органи державної влади. Підготовкою законопроектів з питань оподаткування в Україні займаються Кабінет Міністрів України та Державна фіскальна служба України, приймає закони Верховна Рада України.

У сучасних умовах важлива роль у податковій роботі відводиться податковому консультуванню. З прийняттям Податкового кодексу питання податкового консультування набули особливої актуальності як для юридичних, так і для фізичних осіб.

Кожен платник податків, будь-який громадянин, особа без громадянства чи іноземець має право звернутись до контролюючих органів: податкової та митної служби України для отримання консультації з питань практичного застосування норм податкового права. Форма звернення в Податковому кодексі не визначена, тому вона може бути у письмовому вигляді, у формі усного звернення, у формі запиту через електронні засоби зв'язку тощо.

Ст. 14 Податкового кодексу України визначено, що *податкова консультація* – це допомога контролюючого органу конкретному платнику податків стосовно практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акту з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган.

Важливим елементом податкової роботи є формування податкової дисципліни. Податкова дисципліна – це сплата податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів в порядку та строки, установлені законодавством.

Формування податкової дисципліни сприяє підвищенню рівня податкової культури. Податкова культура – це систематичне навчання, розвиток і контроль моральних та фінансових можливостей платників податків щодо виконання ними податкових зобов'язань.

Ефективність податкової дисципліни залежить від розвитку партнерських відносин між платниками податків та органами державної податкової служби.

6.3 Організаційні засади обліку платників податків

Облік платників податків є однією з основних функцій органів Державної фіскальної служби України, яка створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів.

Облік платників податків регламентується наступними нормативно-правовими актами:

- Главою 6 Розділу II Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI;
- Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-IV;
- Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедур припинення юридичних осіб та підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців за їх рішенням» від 19.05.2011 р. № 3384-VI;

– Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію платників податку на додану вартість» від 07.11.2011 р. № 1394;

– Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків та зборів» від 09.12.2011 р. № 1588;

– Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків» від 06.11.2012 р. № 1147;

– Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку подання повідомлень про відкриття/закриття рахунків платників податків у банках та інших фінансових установах до органів державної податкової служби» від 02.04.2012 р. № 426.

Згідно з Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців» від 15.05.2003 р. № 755-15, державну реєстрацію суб'єктів господарювання від імені держави здійснює уповноважена посадова особа – *державний реєстратор*. Державним реєстратором може бути громадянин України, який має вищу освіту, відповідає кваліфікаційним вимогам, визначеним Міністерством юстиції України, та перебуває у трудових відносинах з суб'єктом державної реєстрації (крім нотаріусів), та нотаріус. Дані заносяться до Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань (далі – Єдиний державний реєстр, ЄДР) – єдиної державної інформаційної системи, що забезпечує збирання, накопичення, обробку, захист, облік та надання інформації про юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадські формування, що не мають статусу юридичної особи;

За проведення державної реєстрації справляється адміністративний збір. Факт реєстрації підтверджується випискою з ЄДР.

Виписка з ЄДР – документ в електронній формі, який формується та оновлюється за результатами проведення реєстраційних дій і містить відомості про юридичну особу або її відокремлений підрозділ, фізичну особу – підприємця, у тому числі про взяття на облік в органах державної статистики та

державної фіскальної служби, видачу ліцензії та документів дозвільного характеру, або громадське формування, що не має статусу юридичної особи. Виписка з ЄДР також використовується при відкритті рахунку в банківській установі для підтвердження взяття юридичної особи або фізичної особи - підприємця на облік у відповідних органах.

Взяттю на облік або реєстрації в податкових органах підлягають всі платники податків незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку та збору. З метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами.

Дані про взяття на облік юридичних осіб як платників податків і зборів у контролюючих органах передаються до ЄДР у день взяття на облік юридичної особи в порядку, встановленому Міністерством юстиції України та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У разі взяття на облік юридичних осіб як платників податків і зборів у контролюючих органах наступного робочого дня з дня взяття на облік за основним місцем обліку надсилається (видається) довідка про взяття на облік.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей

від державного реєстратора (для фізичних осіб - підприємців) або прийняття заяви (для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність).

Дані про взяття на облік фізичної особи - підприємця передаються до ЄДР у день взяття на облік. Взяття на облік фізичної особи - підприємця підтверджується випискою з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, яка надсилається (видається) фізичній особі - підприємцю. Довідка про взяття на облік платника податків надсилається (видається) особі, яка здійснює незалежну професійну діяльність, наступного робочого дня з дня взяття на облік. Видача та заміна довідки про взяття на облік платника податків здійснюється безоплатно.

Облік платників податків в органах ДФС ведеться за податковими номерами. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб контролюючими органами робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Податковий номер платника податків зазначається у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, податкових деклараціях, платіжних документах щодо податків і зборів, у фінансових документах. Він не змінюється протягом усього періоду перебування платника на обліку в податкових органах.

Уповноваженій особі за декількома договорами про спільну діяльність, управителю майна за декількома договорами управління майном чи інвестору за декількома угодами про розподіл продукції податковий номер видається на кожний із зазначених договорів (угод) при взятті їх на облік.

Після зняття з обліку платника податків податковий номер, який надавався органом ДПС, закривається та надалі не використовується.

Отже, облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення податковими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового законодавства.

6.4 Обов'язки та права платників податків

Визначення кола обов'язків і прав платника податків має важливе значення, оскільки застосування фінансової відповідальності до платника податків зумовлено саме порушенням встановленого законом обов'язку. Захист своїх прав платником податків ґрунтується, в першу чергу, на доказі факту відсутності в нього того чи іншого обов'язку. Права платника податків є безпосереднім механізмом, який, з одного боку, сприяє належній реалізації платником податків своїх обов'язків, а з іншого – є важливою гарантією захисту від неправомірних дій контролюючих органів.

Обов'язок платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його належної поведінки, тобто платник податків не може відмовитися від виконання свого обов'язку. Обов'язок платника податків означає, що він повинний незалежно від свого бажання будувати свою поведінку таким чином, як це запропоновано йому податковим законом. Обов'язок платника податків зробити необхідну від нього за законом дію настає або в терміни, зазначені в податковому законодавстві, або за вимогою контролюючого органу.

Право платника податків – це передбачена нормою податкового права міра його можливої поведінки, тобто він може будувати свою поведінку на власний розсуд, але в межах того, що йому не заборонено податковим законом. При розгляді обов'язків і прав платників податків слід звернути увагу на порядок розташування цих категорій: спочатку – обов'язки, а потім – права. Платник податків реалізує насамперед обов'язок, що визначає і низку прав.

Обов'язки платників податків визначені ст.16 розділу 1 ПКУ:

– стати на облік у контролюючих органах в порядку, встановленому законодавством України;

– вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів;

– подавати до контролюючих органів у порядку, встановленому податковим та митним законодавством, декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених цим Кодексом та законами з питань митної справи;

– подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів (у випадках, визначених законодавством) документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів. У письмовій вимозі обов'язково зазначаються конкретний перелік документів, які повинен надати платник податків, та підстави для їх надання;

– подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг (суми отриманих пільг) та напрями їх використання (щодо умовних податкових пільг - пільг, що надаються за умови використання коштів, вивільнених у суб'єкта господарювання внаслідок надання пільги, у визначеному державою порядку);

– подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством;

– виконувати законні вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки;

– не перешкоджати законній діяльності посадової особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадової особи;

– повідомляти контролюючим органам за місцем обліку такого платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом трьох робочих днів з дня прийняття відповідного рішення (крім випадків, коли обов'язок здійснювати таке повідомлення покладено законом на орган державної реєстрації);

– повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання фізичної особи - підприємця;

– забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених Кодексом;

– допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів у випадках, встановлених ПКУ.

Згідно зі ст. 17 ПКУ платник податків має право:

– безоплатно отримувати в органах державної податкової служби та в органах митної служби, у тому числі і через мережу Інтернет, інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю;

– представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника;

– обирати самостійно, якщо інше не встановлено цим Кодексом, метод ведення обліку доходів і витрат;

– користуватися податковими пільгами за наявності підстав у порядку, встановленому цим Кодексом;

– одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит в порядку і на умовах, встановлених ПКУ;

– бути присутнім під час проведення перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами,

перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення в порядку, встановленому ПКУ;

– оскаржувати в порядку, встановленому цим Кодексом, рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів (посадових осіб), надані контролюючими органами роз'яснення;

– вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків;

– на нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про такого платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків, крім випадків, коли це прямо передбачено законами;

– платник податку має також інші права, передбачені законом.

Платник податків має право на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих органом державної податкової служби внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету, передбачених органам державної податкової служби, згідно із законом. Рішення про таке відшкодування приймається судом відповідно до пункту 94.13 статті 94 Податкового кодексу України.

Порядок визначення, узгодження, оскарження та сплати податкових зобов'язань, а також випадки та порядок списання податкового боргу регулюються Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами».

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте зміст терміну «адміністрування податків».
2. Які обов'язки та права мають платники податків?

3. Які функції виконують податкові органи?
4. Яка структура податкових органів України?
5. Які основні функції у податкової служби?
6. Хто очолює Державну податкову службу України?
7. Які права у податкових органів?
8. Які обов'язки у податкових органів?
9. Які права у платників податків?
10. Які обов'язки у платників податків?
11. Перелічіть випадки списання податкового боргу.

Тема 7. Тенденції розвитку прямого оподаткування.

Прямі податки. Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.).

Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні.

Напрями розвитку прямого оподаткування.

План

7.1 Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.)

7.2 Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні

7.3 Напрями розвитку прямого оподаткування

7.1 Еволюція прямих податків в Україні (1991–2014 рр.)

Прямі податки – це податки, які встановлюються безпосередньо на дохід або майно. Основною формою прямого оподаткування виступає прибутковий податок – з юридичних та фізичних осіб.

Дохід, який у вигляді еквівалента грошового потоку збільшує запас багатства, є одним із основних об'єктів оподаткування.

Згідно із стандартною міжнародною класифікацією, є шість основних джерел походження доходу:

1. Трудові доходи.
2. Підприємницькі доходи.
3. Інвестиційні доходи.
4. Доходи від власності.
5. Державні соціальні трансферти.
6. Родинна допомога і трансферти.

Найбільш вагомим у системі прямого оподаткування в Україні виступає податок на доходи фізичних осіб, який є видом особистого прибуткового оподаткування.

Становлення системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні почалося у 1991 р. Прибуткове оподаткування фізичних осіб регламентувалося

Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13–92.

Характерною рисою розвитку системи прибуткового оподаткування в Україні у 1991–1992 рр. є постійна зміна інтервалів та ставок прогресивного оподаткування. Так, у 1991 р. доходи, одержані за місцем основної роботи (заробітна плата), оподатковувались за ставками у розмірі 13, 30, 40, 45 і 50%; у 1992 р. – 12, 15, 20 і 30% в залежності від розміру доходу. Крім того був диференційований підхід до різних категорій доходу, кожен вид доходу оподатковувався окремо. Доходи за виконання разових робіт та інші виплати не за місцем основної роботи, а також доходи від підприємницької діяльності в разі, якщо є місце основної роботи, оподатковувалися у 1992 р. за ставками від 2% до 30% залежно від розміру доходу в абсолютній величині.

У 1993 р. у сфері оподаткування фізичних осіб відбулося декілька суттєвих змін:

– впроваджена нова шкала ставок (10, 20, 35, 50%), побудована у відносних величинах, залежно від співвідношення доходу і мінімальної заробітної плати. Розмір місячного доходу, що не перевищував 1 мінімальної заробітної плати не оподатковувався. В умовах гіперінфляції з метою забезпечення соціальної справедливості максимальна ставка протягом року змінювалася ще двічі, з 01.06.1993 р. – 60%; з 01.12.1993 р. – 90% (діяла до 01.10.1994 р.)

– відбувся перехід до обчислення податку за сукупним річним доходом. Поточні розрахунки проводилися для робітників і службовців за місячним доходом, а по закінченню року складався перерахунок, який включав як доходи за місцем основної роботи, так і інші доходи;

– встановлена єдина ставка для оподаткування доходів, одержаних не за місцем основної роботи, – 20%. Це значно спростило утримання податку з цих доходів, однак спричинило проблему переоплат та недоплат. Особи із незначними доходами при єдиній, досить високій для них ставці податку, протягом року переплачували податок. За підсумками річного перерахунку ця

переплата їм поверталася, однак в умовах гіперінфляції повернені кошти знецінювалися. І навпаки, особи з високими доходами протягом року недоплачували податок, а за підсумками річних перерахунків вносили суттєво знецінену доплату.

З 1 жовтня 1994 р. прийнято нову шкалу ставок прибуткового податку - 10, 20, 30, 40 і 50%. З 01.10.1995 р. максимальна ставка була знижена до 40%.

До 2011 р. оподаткування доходів фізичних осіб в Україні регламентувалось Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 25.02.2003 р. №889–IV, який набрав чинності з 01.01.2004 р. та яким введено фіксовану ставку податку з доходів фізичних осіб у розмірі 15% (до 31.12.2006 р. – 13%).

Важливим етапом розвитку прибуткового оподаткування стало також запровадження механізму нарахування податкового кредиту – документально підтвердженої суми витрат платника податку - резидента, на яку дозволялося зменшення його загального річного оподатковуваного доходу.

З 1.01.2007 р. ставка – 15 %. В Законі України «Про податок з доходів фізичних осіб» передбачено право платника податку на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу на суму податкової соціальної пільги у таких розмірах: одна мінімальна заробітна плата (100%) надається всім громадянам. Соціальна пільга в розмірі 150 % надається:

- одиноким матерям, батькам;
- якщо на утриманні дитина-інвалід I або II групи в розрахунку на кожну дитину;
- на утримання 3-х і більше дітей в розрахунку на кожну дитину;
- вдові або вдівцю;
- особам, які постраждали від Чорнобильської катастрофи I, II категорії;
- інвалідам I, II групи, в тому числі з дитинства.

Соціальна пільга в розмірі 200 % надається: героям України, СРСР; учасникам бойових дій, в'язням концтаборів.

З 01.01.2011 р. по 01.01.2015 р. НДФЛ сплачувався згідно з ПКУ. Ставки податку на доходи фізичних осіб у 2013 – 2014 рр. становили 15 і 17%.

Таким чином, можливо визначити такі тенденції еволюції прибуткового оподаткування громадян:

- перехід від диференційованого до егалітарного (рівного) характеру оподаткування різних категорій доходів;
- перехід від роздільного принципу оподаткування до оподаткування сукупного річного доходу;
- перехід від надмірної прогресивності податку до слабо прогресивної шкали;
- підвищення рівня оподаткування середньої номінальної заробітної плати найманих працівників;
- стабілізація номінальної величини неоподатковуваного мінімуму доходів громадян і подальше його скасування;
- звуження системи пільг.

Податок на прибуток є одним з основних податків, що сплачуються підприємствами. Аналогом цього податку в розвинених країнах є податок на прибуток корпорацій. Правила нарахування цього податку і його адміністрування за роки незалежності постійно змінювалися.

В період 1992–1994 рр. (крім I кв. 1993 р.) замість податку на прибуток підприємства сплачували податок на доходи підприємств, які розраховувались як сума прибутку і заробітної плати. Ставка податку становила 18% у 1993 р., з 01.02.1994 р. – 22%.

Характерною рисою є також еволюція об'єкта оподаткування. У Законі «Про оподаткування прибутку підприємств» від 26.12.1992 р. об'єктом оподаткування визнається валовий прибуток підприємства. Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. визнає об'єктом оподаткування балансовий прибуток платника податку, а Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. – прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного

періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

У результаті змін об'єкту оподаткування він наблизився до норм, що діють у більшості розвинених країн світу. Крім того це призвело к зменшенню податкового навантаження на підприємства. Також постійно змінювалася методика розрахунку бази оподаткування, переважали жорсткі обмеження щодо віднесення витрат до собівартості продукції.

Ставки податку на прибуток наведені у табл. 7.1.

Таблиця 7.1 – Ставки податку на прибуток підприємств

Період	Базова ставка, %	Диференційовані ставки, %	Законодавча база
I кв. 1993 р.	18	9; 15; 65; 75	ЗУ 12–92 від 26.12.1992 р.
01.01.1995 р.– 30.06.1997 р.	30	15; 45; 60	ЗУ №334/94–БР від 28.12.1994 р.
01.07.1997 р.– 31.12.2003 р.	30		ЗУ №283/97–БР від 22.05.1997 р.
01.01.2004 р.– 01.04.2011 р.	25		ЗУ №349–ІV від 24.12.2002 р.
01.04.2011 р.– 31.12.2011 р.	23		ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р.
2012 р.	21		ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р.
2013 р.	19	0	ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р.
2014р.	16	5	ПКУ №2755–VI від 02.12.2010 р.
2015 р.	18		ПКУ

Таким чином, трансформація податку на прибуток відбувалася шляхом спрощення механізму оподаткування підприємств, відмови від диференціації ставок податку, звуження системи пільг.

Отже, система прямого оподаткування не відповідала умовам трансформації економічної системи, не враховувала рівень розвитку

економічних відносин і можливості податкової служби. Пошуки більш адекватної системи оподаткування супроводжувалися її постійними змінами.

7.2 Характеристика і аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні

Прямі податки в Україні представлені такими видами податків: податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на майно, податок на землю. У Податковому кодексі України справляння податку на доходи фізичних осіб регламентується розділом IV.

Доходом з джерелом його походження з України є будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:

- а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;
- б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;
- в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;
- г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України;
- г) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України;
- д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);

- е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;
- є) заробітної плати, інших виплат та винагород, випланих відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;
- ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю;

Платниками податку на доходи фізичних осіб є:

- фізична особа – резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;
- фізична особа – нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Не є платником податку нерезидент, який отримує доходи з джерела їх походження в Україні і має дипломатичні привілеї та імунітет, встановлені чинним міжнародним договором України, щодо доходів, які він отримує безпосередньо від провадження дипломатичної чи прирівняної до неї діяльності;

– податковий агент – юридична особа, самозайнята особа, представництво нерезидента – юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу, способу оподаткування іншими податками та форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок від імені та за рахунок коштів платника податку.

Запровадження інституту податкового агента зумовлено необхідністю спрощення процедур адміністрування податків, необхідністю зменшення транзакційних витрат оподаткування. Податкові агенти можуть виконувати свої функції лише до доходів, що визначаються за принципом джерела доходу.

Об'єктом оподаткування є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід, з урахуванням особливостей, визначених цим розділом.

Загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. У разі використання права на податкову знижку базою оподаткування є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу на суми податкової знижки такого звітного року.

Ставки податку на доходи фізичних осіб у 2015 р. – 15% і 20% для доходів, що перевищують мінімальну заробітну плату у 10 разів.

Податок на прибуток підприємств

Об'єктом оподаткування згідно із ПКУ (розділ III) є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ст. 138 – 140 цього розділу.

Базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із ст. 134. Податковим періодом є календарний рік.

Прибуток оподатковується за ставкою 18 % до об'єкта оподаткування.

Податок на майно складається з:

- податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- транспортного податку;
- плати за землю.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка. Базою оподаткування є загальна площа об'єкта житлової та нежитлової

нерухомості, в тому числі його часток. Ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради в залежності від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 2% (2015 р.), 3% (2016 р.) розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування. Податковим періодом є календарний рік.

Транспортний податок. Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що є об'єктами оподаткування.

Об'єктом оподаткування є легкові автомобілі вартістю понад 750 мінімальних заробітних плат, які використовувалися до 5 років. Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об'єктом оподаткування. Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Плата за землю, платниками податку є: власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) і землекористувачі.

Об'єкт оподаткування – земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності.

Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, встановлюється у розмірі не більше 3 відсотків від їх нормативної грошової оцінки, а для сільськогосподарських угідь – не більше 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Ставка податку встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб'єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПКУ, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі.

Пряме оподаткування є важливим фінансовим інструментом регулювання економічних процесів (інвестицій, нагромадження капіталу, сукупного попиту, ділової активності). Перевагами прямого оподаткування є можливість встановлення прямої залежності між доходами платника і його платежами в бюджет. Пряме оподаткування сприяє розподілу податкового тиску таким чином, що більші податкові витрати припадають на тих членів суспільства, які мають більші доходи. Також існують певні недоліки:

організаційного характеру – пряма форма оподаткування потребує складного механізму їх стягнення і обліку;

бюджетного характеру – полягає у тому, що прямі податки не можуть забезпечити стабільні надходження до бюджету;

контрольного характеру – складний механізм стягнення податку потребує розширення податкового апарату і розробки сучасних методів обліку і контролю.

7.3 Напрями розвитку прямого оподаткування

Розвиток прямого оподаткування необхідно спрямувати на забезпечення справедливості оподаткування доходів, захисту малозабезпечених верств населення, стимулювання інновацій та модернізації підприємств.

Забезпечення справедливості оподаткування доходів

Необхідною передумовою справедливого перерозподілу доходів вважається запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів, тому що доходи в Україні характеризуються значною диференціацією.

Захист малозабезпечених верств населення.

Хоча сплачувати податки повинні усі, краще відмовитися від оподаткування доходів, які не перевищують рівня межі малозабезпеченості, оскільки вони є незначними, і витрати на їх адміністрування перевищують бюджетні надходження від їх оподаткування.

Стимулювання інновацій та модернізації підприємств.

Реформування прямих податків повинно виходити з того факту, що основні фонди на більшості підприємств України морально та фізично застаріли і вимагають негайного поновлення. В зв'язку з цим, слід вивести з-під оподаткування податком на прибуток кошти, що спрямовуються підприємствами на інноваційну діяльність, витрати на науково-дослідні та проектно-конструкторські роботи, фундаментальні дослідження.

Питання для самоконтролю

1. Які прямі податки є в Україні? Яку роль вони відіграють для наповнення бюджету?
2. Назвіть напрями розвитку прямих податків?
3. Як у сучасній історії оподаткування мінявся об'єкт оподаткування по податкові на доходи фізичних осіб?
4. Які зміни можна виділити у формуванні оподаткованої бази по податкові на доходи фізичних осіб?
5. Як змінювалися податкові відрахування по податкові на доходи

фізичних осіб?

6. Є слушними ставки податку на доходи фізичних осіб?
7. Як у результаті реалізації податкової політики змінилися платники податку на прибуток підприємств?
8. Які основні зміни у формуванні оподаткованої бази по податкові на прибуток можна виділити в результаті реалізації податкової політики?
9. Як змінювалися податкові ставки по податкові на прибуток?
10. Яким образом змінювалася звітність по податкові на прибуток підприємств?
11. Які основні зміни відбувалися по податкові на землю в рамках удосконалювання державного законодавства.
12. Які основні зміни відбулися в складі платників податку на землю організації?
13. Як змінювався об'єкт оподаткування по податкові на землю?
14. Які зміни відбулися в результаті реалізації податкової політики в порядку формування бази по податкові на землю організацій?
15. Як змінювалася ставка податку на землю?
16. Як змінювалася податкова звітність по податкові на землю.
17. Які основні зміни відбулися в порядку обчислення й сплати податку на видобуток корисних копалин?
18. Як справляється плата за використання інших природних ресурсів?

Тема 8. Непряме оподаткування та його розвиток.

*Непрямі податки. Становлення непрямого оподаткування в Україні
Еволюція непрямих податків в Україні (1991–2014 рр.). Характеристика і
аналіз непрямих податків в Україні. Напрями розвитку непрямих податків.*

План

- 8.1 Становлення непрямого оподаткування в Україні
- 8.2 Характеристика і аналіз непрямих податків в Україні.
- 8.3 Напрями розвитку непрямих податків

8.1 Становлення непрямого оподаткування в Україні

Непрямі податки (податки на споживання) – податки, що обчислюються на основі цін або фізичних характеристик товарів та послуг, розмір яких безпосередньо не залежить від доходів платника, а визначається за вартісними або кількісними характеристиками здійснюваних ним оподатковуваних операцій.

Непряме оподаткування в Україні представлене трьома видами податків: податком на додану вартість, митом та акцизним збором.

Акцизний збір запроваджено у 1991 р. Законом України «Про акцизний збір» від 18.12.1991 р. Закон був дійсний один рік. У 1992 р. був прийнятий Декрет Кабінету Міністрів України №18–92 від 26.12.92 р., який був законодавчою базою для справляння акцизного збору до введення в дію Податкового кодексу України.

На початку запровадження акцизного збору при визначенні підакцизних товарів законодавці орієнтувалися на попередню практику податку з обороту. До 1999 р. акцизним збором обкладалися разом з алкоголем і тютюном, килими, кришталі, вироби з хутра, ювелірні вироби та інші товари розкоші. У 2000 р. зі складу підакцизних товарів було виключено 14 умовних товарних груп, залишилися алкогольні напої, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі та ювелірні вироби, останні були виключені у 2003 р.

У ПКУ визначені такі підакцизні товари: спирт етиловий, спиртові дистилати, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, тютюн і промислові замінники тютюну, нафтопродукти та скраплений газ, автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли. Також у ПКУ встановлені ставки податку, раніше вони могли встановлюватися окремими законами.

Податок на додану вартість запроваджено в Україні з 01.01.1992 р. Законом України №2007–ХІІІ від 20.12. 1991 р. Встановлена ставка податку дорівнювала 28%. 26.12.1992 р. був прийнятий Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» №14–92, який замінив попередній закон. Декрет регламентував справляння ПДВ з 01.01.1993 р. до 01.10.1997 р., до нього 13 разів вносилися зміни. Так, у 1995 р. було зменшено ставку податку з 28 % до 20 %. Механізм справляння ПДВ мав такі недоліки:

- передбачався різний підхід до оподаткування товаровиробників і торгівлі;
- був відсутній механізм бюджетної компенсації стійкого дебетового сальдо;
- не існувало правила інфляційної нейтральності;
- ПДВ, сплачений у ціні товарних запасів, не зменшував податкових зобов'язань;
- ПДВ, сплачений у ціні капітальних товарів, амортизувався;
- були передбачені численні пільги та інші.

З 01.10.1997 р. був введений Закон України «Про податок на додану вартість» № 168/97–ВР від 03.04.1997 р., який був чинний до вступу у дію ПКУ. Законом був запроваджений механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість, також був введений податковий облік, згідно з яким платник податку складав (у 2 примірниках) і надавав покупцю податкову накладну, залишаючи копію у себе.

Законодавство щодо ПДВ є дуже мінливим, численні зміни і доповнення вносилися і в Податковий кодекс, який діє зараз. Закон України від 28.12.2014 р. «Про внесення змін до Податкового Кодексу України та деяких

законодавчих актів України щодо податкової реформи» №71–VIII також внес зміни щодо ПДВ, а саме: зміни до податкової звітності, порогу обов'язкової реєстрації платником ПДВ, бази оподаткування, електронного адміністрування, формування податкового кредиту, бюджетного відшкодування та інші.

У 1993 р. затверджено Єдиний митний тариф України – звід ставок мита відповідно до визначеної товарної номенклатури.

Законодавчою базою організації митної справи та митної системи в Україні стали Закони України «Про митну справу в Україні» від 25.06.1991р., що втратив чинність на підставі Митного кодексу від 11.07. 2002 р., та Закон України «Про Єдиний митний тариф» від 05.02.1992 р. № 2097–XII, чинний до вступу у дію Закону України від 19.09.2013 р. «Про митний тариф України» №584–VII.

У 1991 році було створено центральний орган державного управління у галузі митної справи – Державний митний комітет України. У 1996 р. він був ліквідований, і утворено Державну митну службу України, як центральний орган виконавчої влади. У 2012 р. Державна митна служба ввійшла до складу Державної фіскальної служби.

До 1993 р. тарифна політика орієнтується на регулювання експорту, імпортна політика є ліберальною. У грудні 1992 р. та червні 1993 р. укладено перші угоди про застосування режиму вільної торгівлі з Білоруссю та Росією.

Розгортання трансформаційної кризи викликало необхідність застосування протекціоністських заходів у регулюванні зовнішньоекономічної діяльності. Зараз ввізні мита становлять основу частку у надходженнях до бюджету від митної служби, вивізні мита майже не використовуються.

У травні 2008 р. Україна стала офіційним членом СОТ. До 2014 р. в Україні були присутні тенденції поступового зниження ставок митного тарифу внаслідок лібералізації міжнародної торгівлі.

8.2 Характеристика і аналіз непрямих податків в Україні.

За економічною природою непрямі податки поділяються на:

– акцизи;

– мита.

Акцизи – це непрямі податки на операції з реалізації товарів і послуг, що встановлюються у вигляді надбавки до ціни їх реалізації. У податковій системі України застосовується два види акцизів – податок на додану вартість і акцизний збір.

Мита – це непрямі податки на операції з переміщення товарів через митний кордон держави і встановлюються у вигляді надбавки на митну вартість цих товарів. В податковій системі України розрізняють вивізні та ввізні мита.

Відповідно до бюджетної класифікації України мито (ввізне та вивізні) є податком на зовнішню торгівлю, а податок на додану вартість і акцизний збір є внутрішніми податками.

За сферою застосування непрямі податки поділяються на універсальні та специфічні. Універсальними є непрямі податки, що справляються з усіх товарів і послуг, окрім тих, які звільнено від оподаткування. Універсальними непрямими податками в українській податковій системі є податок на додану вартість. У світовій практиці роль універсальних непрямих податків виконують також податок з обороту і податок з продажу.

Специфічними є непрямі податки, що справляються лише з тих товарів і послуг, перелік яких визначено законодавством. Специфічними непрямими податками в податковій системі України є акцизний збір і мито.

За механізмом стягнення непрямі податки поділяються на одностадійні і багатостадійні. Одностадійними є непрямі податки, що одноразово стягуються на певному етапі товарообігу. Одностадійними непрямими податками є акцизний збір і мито. Багатостадійними є непрямі податки, що підлягають стягненню на кожному етапі товарообігу, це – податок на додану вартість, який підлягає сплаті на кожній стадії реалізації товарів і послуг.

За наявністю кумулятивного (каскадного) ефекту непрямі податки поділяються на:

1) кумулятивні (каскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких передбачає повторне оподаткування товарів і послуг на всіх стадіях їх обігу;

2) некумулятивні (некаскадні) – непрямі податки, механізм стягнення яких виключає можливість повторного оподаткування товарів і послуг, забезпечуючи однакові податкові надходження за однаковими товарами і послугами незалежно від кількості етапів їх обігу на шляху від виробника до споживача.

Механізм стягнення податку на додану вартість, акцизного збору і мита за законодавством України визначає їх некумулятивний характер.

При непрямому оподаткуванні формальним платником є продавець товару (робіт, послуг), що виступає посередником між державою й споживачем цього товару, тоді як останній виступає реальним платником податку.

При відповідних умовах непрямі податки не завжди повністю перекладаються на споживача, якщо попит на реалізовані товари є досить еластичним, тобто обсяг реалізації зменшується при підвищенні цін, тоді як прямі податки можуть бути перекладені на споживача продукції через механізм росту цін.

Непряме оподаткування України передбачає сальдовий розподіл доходів громадян. Надходження від непрямих податків повністю зараховувалися до державного бюджету України. У 2015 р. був впроваджений акцизний податок на реалізацію через роздрібну торгівлю підакцизних товарів: пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів, скрапленого газу, біодизеля. Надходження від цього податку зараховуються до місцевих бюджетів.

З 2005 р. частка непрямих податків в структурі податкових надходжень України перевищує частку прямих податків. Непрямі податки становлять близько 40 % у структурі доходів Зведеного бюджету України у 2014 рр. Найбільш бюджетоутворюючим непрямим податком є податок на додану вартість.

8.3 Напрями розвитку непрямих податків

Одним з основних спрямувань реформування податкової системи України є реформування непрямого оподаткування.

З метою приведення податку на додану вартість у відповідність з міжнародними вимогами необхідно забезпечити:

- охоплення базою оподаткування всіх кінцевих споживчих витрат;
- скорочення пільг (преференцій) щодо його сплати;
- запобігання диференціації основної ставки податку;
- досягнення максимальної нейтральності зазначеного податку шляхом чіткого відокремлення порядку оподаткування операцій;
- удосконалення правових норм щодо реєстрації платників податку;
- удосконалення порядку оподаткування операцій з надання послуг та операцій, пов'язаних з реорганізацією підприємств;
- забезпечення подання податкової звітності в електронному вигляді, зокрема удосконалення процедури її приймання і обробки, проведення моніторингу та ґрунтового аналізу.
- дотримання «правила першої події».

Пріоритетним є розв'язання проблеми своєчасного відшкодування податку на додану вартість шляхом удосконалення механізму його стягнення і системи адміністрування, порядку реєстрації платників податків та методів здійснення податкового контролю, а також визначення підстав і строків проведення камеральних та планових (позапланових) перевірок.

Недоліки системи справляння акцизного збору можливо усунути шляхом:

- систематизації та застосування єдиних методологічних підходів у законодавстві щодо справляння акцизного збору;
- застосування системи здійснення контролю за виробництвом, переміщенням та реалізацією підакцизних товарів за принципами Європейського Союзу.

Митна політика України має орієнтуватися на спрощення та уніфікацію митних процедур відповідно до норм міжнародного права, основна діяльність має спрямовуватися на захист економічних інтересів України.

У сфері митного оподаткування варто вжити таких заходів:

- вдосконалення механізму митно-тарифного регулювання шляхом підвищення ефективності використання митного тарифу і класифікації товарів з метою повного нарахування законодавчо встановлених митних платежів;
- захист українського ринку від недоброякісних товарів, зокрема підвищення ролі контролюючої функції митних органів за дотриманням правил сертифікації імпортованої продукції;
- вдосконалення нормативно-правової бази функціонування митної системи шляхом забезпечення взаємозв'язку норм і принципів митного законодавства із зовнішньоекономічним, податковим, валютним, цивільним, карним, транспортним законодавством у частині, що стосується митної справи;
- вдосконалення митної системи через уніфікацію механізму регулювання зовнішньоекономічної діяльності відповідно до вимог СОТ з урахуванням економічних інтересів України.

Поступове реформування непрямого оподаткування України дозволить отримати низку вигод для держави, таких як досягнення європейської податкової гармонізації, зближення України до держав-членів Європейського Союзу, нівелювання міжнародної податкової конкуренції, збільшення доходів Державного бюджету внаслідок збільшення надходжень непрямих податків.

Питання для самоконтролю

1. Які непрямі податки є в Україні?
2. Назвіть етапи становлення непрямого оподаткування в Україні?
3. Дайте характеристику сучасних непрямих податків.
4. Назвіть напрями розвитку непрямих податків в Україні.
5. Хто є платниками податку на додану вартість, як змінювався їхній склад у результаті реалізації податкової політики?
6. Як змінювався об'єкт оподаткування по податкові на додану вартість?
7. Які зміни простежуються у формуванні бази оподаткування по податкові на додану вартість?

8. Як мінялася податкова ставка податку на додану вартість?
9. Як мінявся порядок формування й надання звітності по податкові на додану вартість?
10. Як мінялися в результаті реалізації податкової політики об'єкт оподаткування й податкова база по акцизах?
11. Як змінюються податкові ставки на акцизи?
12. Який соціально-економічний ефект від зміни ставок на акцизи?
13. Які строки сплати акцизу?
14. Який порядок обчислення й сплати мита?
15. Як змінювався порядок обчислення й сплати державного мита?

Тема 9. Місцеве оподаткування та перспективи його реформування.

Місцеві податки. Роль місцевих податків в формування місцевих бюджетів. Характеристика і аналіз місцевих податків в Україні. Перспективи реформування місцевого оподаткування.

План

- 9.1 Роль місцевих податків
- 9.2 Характеристика і аналіз місцевих податків в Україні
- 9.3 Перспективи реформування місцевого оподаткування.

9.1 Роль місцевих податків

Основне призначення місцевих податків і зборів забезпечення фінансовими ресурсами органів місцевого самоврядування. Можливість вибору форм і ставок оподаткування робить місцеві власті підзвітними та підконтрольними у своїй діяльності. Якщо ж центральний уряд бере на себе відповідальність за формування доходів місцевих бюджетів, то саме на нього буде покладена відповідальність і за напрямки та ефективність витрачання коштів від запроваджених податків.

Місцеві органи влади в багатьох країнах (США, Франції, Італії) наділені правом самостійно встановлювати місцеві податки та збори, обирати форми оподаткування та його розміри. Самостійність місцевих властей обмежується з боку держави за допомогою:

- встановлення обов'язкових місцевих податків і зборів;
- визначення ставок місцевих податків і зборів;
- встановлення граничних ставок місцевих податків і зборів або надбавок до загальнодержавних податків, в межах яких місцеві органи влади самостійно визначають ставку оподаткування.

Обмеження фіскальної самостійності місцевих властей у зарубіжних країнах стосуються не всіх місцевих податків, а лише тих, що здійснюють

макроекономічний вплив та визначають ефективність і справедливість системи оподаткування загалом.

У розвинутих ринкових країнах місцеві органи самоврядування іноді знижують ставки податків з метою залучення на свою територію підприємницького капіталу (це стосується в основному податків на підприємницьку діяльність). Це викликає певне суперництво між окремими територіями. Експерти визначають такі наслідки цих дій: з одного боку, може знизитися рівень надання місцевих послуг в наслідок скорочення доходів місцевих бюджетів, на що не погодяться виборці. З іншого боку, якщо вдасться залучити підприємницький капітал в умовах низького оподаткування, то обсяги фінансування збільшаться і рівень місцевих послуг зросте, тому виборці можуть бути згодні на короточасне зниження рівня комунальних послуг. Таким чином, суперництво в галузі оподаткування припустиме лише тоді, коли воно відповідає інтересам виборців. Однак, експерти вважають, що було б доцільно виключити підприємницькі податки із сфери місцевого оподаткування.

9.2 Характеристика і аналіз місцевих податків в Україні

Недосконалість практики місцевого оподаткування в Україні стала приводом для розробки багатьох законопроектів щодо її удосконалення. З прийняттям Податкового кодексу України було скасовано більшість місцевих податків і зборів. Кількість місцевих податків скоротилася з 14 до 5. З 2014 р. в Україні запроваджено 2 місцевих податку і 2 збори.

Місцеві податки і збори встановлюються відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених ПКУ, рішеннями сільських, селищних і міських рад у межах їх повноважень, є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад, та зараховуються до місцевих бюджетів.

Порядок нарахування та сплати місцевих податків і зборів регламентується Розділом XII ПКУ.

Ст. 10 ПКУ визначено, що:

1. До місцевих податків належать:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок.

2. До місцевих зборів належать:

- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Місцеві ради обов'язково установлюють податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок та вирішують питання щодо встановлення збору за місця для паркування транспортних засобів і туристичного збору. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПКУ, забороняється.

При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов'язково визначаються об'єкт оподаткування, платник, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи для відповідного місцевого податку чи збору.

Не дозволяється сільським, селищним, міським радам встановлювати індивідуальні пільгові ставки місцевих податків та зборів для окремих юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців і фізичних осіб або звільняти їх від сплати таких податків та зборів.

Зарахування місцевих податків та зборів до відповідних місцевих бюджетів здійснюється відповідно до Бюджетного кодексу України.

Наявна бюджетна практика передбачає формування дохідної частини місцевих бюджетів в основному за рахунок загальнодержавних податків і бюджетних трансфертів (дотацій і субвенцій). Місцеві податки та збори як власне джерело бюджетів місцевого самоврядування становлять лише 5–8% від доходів місцевих бюджетів.

9.3 Перспективи реформування місцевого оподаткування.

Досвід ринкових економічних систем підтверджує, що міцне місцеве самоврядування неможливе без відповідного матеріального та фінансового підґрунтя. Європейською хартією місцевого самоврядування (ст. 9) зазначено, що місцеві власті мають повноваження визначати розміри місцевих податків і

зборів згідно з чинним законодавством. Як правило, загальнодержавним законодавством передбачається перелік місцевих податків і зборів та їхні максимальні ставки, а органи місцевого самоврядування встановлюють конкретні ставки цих податків на своїй території в межах визначених максимальних розмірів.

У багатьох країнах кількість місцевих податків досить значна. Великий перелік місцевих податків і зборів зумовлює їх високу фіскальну роль, робить їх одним з основних джерел доходів місцевих бюджетів.

Зміцнення інституту місцевого самоврядування в Україні значною мірою залежить від того, чи будуть створені умови для фінансової незалежності органів місцевого самоврядування, основу якої становлять місцеві бюджети. З огляду на це, вітчизняна система місцевого оподаткування потребує докорінного реформування.

Недоліками місцевого оподаткування в Україні є:

- незначна фіскальна роль місцевих податків і зборів і, як наслідок, низька їх питома вага в доходах місцевих бюджетів, у валовому внутрішньому продукті;
- невеликий перелік місцевих податків і зборів порівняно з іншими країнами;
- відсутність самостійних прав у органів місцевого самоврядування щодо запровадження на своїй території власних податків і зборів;
- незацікавленість місцевих властей у додатковому залученні коштів від справляння місцевих податків і зборів;
- відсутність взаємозалежності між рівнем суспільних послуг, які надаються на певній території, із податковими зусиллями населення;

Реформуючи систему місцевого оподаткування, треба суттєво підняти їх значення у формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування. А це можливо лише якщо здійснити перегляд складу місцевих податків і зборів. До місцевих повинні належати деякі загальнодержавні податки з тих, що традиційно надходять до місцевих бюджетів. Це, зокрема, прибутковий податок

з громадян, податок на прибуток підприємств комунальної форми власності, плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок на промисел, ресурсні платежі, плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, надходження від збору за забруднення навколишнього природного середовища.

Надходження від цих податків дадуть змогу встановити залежність між обсягами місцевих бюджетів і результатами господарювання підприємств, кількістю створених робочих місць, рівнем оплати праці працівників, ступенем розвитку ринку нерухомості тощо. Таке становище змусить органи місцевого самоврядування активніше вирішувати проблеми зайнятості, створювати сприятливі умови для розвитку підприємництва, зокрема середнього та малого бізнесу, адже успішне вирішення цих питань безпосередньо впливатиме на розміри доходів місцевих бюджетів.

Важливим місцевим податком є податок на нерухоме майно. Податки на нерухоме майно підприємств і громадян належать до групи податків на власність. Вони зародилися ще в античні часи і стали важливою складовою прямого оподаткування. До початку XIX ст. податки на власність переважали в складі бюджетних доходів і лише пізніше, з розвитком капіталізму, поступилися іншим прямим і непрямим податкам. Податки на власність відповідають засадам справедливого оподаткування тому, що володіння землею, нерухомістю, транспортними засобами є ознакою певного рівня доходів, і оподаткування таких цінностей не суперечить вимозі щодо врахування платоспроможності платників.

Податки на нерухомість мають характерні особливості, які роблять їх зручними для використання як місцевих – нерухомість неможливо приховати, перемістити на іншу територію. Отже, зводяться до мінімуму природні прагнення платників, спрямовані на ухилення від сплати податку. Крім того, саме на місцевому рівні простіше обліковувати, оцінювати та спостерігати за всіма змінами щодо бази оподаткування.

Ще одним із аргументів на користь застосування у місцевому оподаткуванні податків на власність є те, що вони не конкурують із тими податками, які збирає центральний уряд, – податком на прибуток підприємств (крім комунальної форми власності), податком на додану вартість, акцизним збором, митом тощо. Податки на власність характеризуються стабільністю надходжень. Циклічність економічного розвитку не має на них такого безпосереднього впливу, як на податок на прибуток підприємств чи податок на додану вартість.

До негативних ознак податків на власність належить те, що вони досить непопулярні серед певних верств населення, а їхнє запровадження завжди наштовхується на жорсткий опір. Податки на власність складніші в адмініструванні через відсутність сприятливих і простих методик оцінки вартості майна, необхідного досвіду та кваліфікованих кадрів, а також відповідної бази даних.

Суперечності податку на нерухоме майно можна подолати за допомогою надання пільг. Суть цих суперечностей полягає у тому, що є багато власників майна, які не мають необхідних доходів для того, аби сплатити податок. Насамперед це стосується осіб із фіксованими доходами – пенсіонерів. Податок на власність може змусити їх відмовитись від нерухомого майна. З одного боку, дилема: сплатити податок чи відмовитися від власності, є болючою та небезпечною за своїми соціальними наслідками, а з другого – змушує до ефективнішого використання нерухомого майна. Проте система пільг, що відпрацьована в країнах, які використовують податки на майно, дає змогу уникнути можливих небажаних наслідків і захистити найуразливіші верстви населення.

Також доцільно передбачати розширення переліку тих місцевих податків, які є платою за певні місцеві послуги і відображають політику місцевих властей. Збільшення кількості податків, ще не означає збільшення загального рівня податкового тягара. У деяких зарубіжних країнах кількість місцевих податків сягає 50–100 видів (Франція – понад 50, Італія – понад 70, Бельгія –

понад 100). Однак, вони невеликі за розміром, та їх всі разом одночасно не сплачує ні один із платників, отже, податковий тягар також невеликий.

Розширення переліку місцевих податків і зборів повинно проходити за рахунок запровадження податків із цільовим використанням одержаних коштів. Наприклад, збори на прибирання та освітлення вулиць, за збирання сміття, впорядкування парків, зон відпочинку, кладовищ тощо.

Необхідно встановити залежність між об'єктивними факторами сприятливого природного та територіального розташування населених пунктів і рівнем добробуту територіальних громад. Наприклад, в процесі видобутку та вивезення корисних копалин споживачі завдають певної шкоди довкіллю, забруднюють його, користуються шляхами сполучення, що приводить до передчасного їх зносу, тощо. На території таких населених пунктів доцільно запроваджувати спеціальні місцеві податки та збори з користувачів природних ресурсів, а кошти спрямовувати на охорону довкілля, відновлення спожитих природних благ, створення необхідних умов для життєдіяльності населення.

Питання для самоконтролю

1. Які місцеві податки є в Україні? Яку роль вони відіграють у формуванні місцевих бюджетів?
2. Порівняйте склад місцевих податків і зборів до і після прийняття Податкового кодексу України.
3. Які є вади місцевого оподаткування в Україні?
4. Назвіть напрями розвитку місцевого оподаткування.
5. Які зміни відбулися в складі місцевих податків?
6. Які зміни відбулися й плануються в оподатковуванні майна фізичних осіб?
7. Як Ви оцінюєте податкову політику відносно податку на нерухоме майно в Україні?
8. Які основні етапи еволюції єдиного податку можна виділити в сучасній системі оподаткування?

Тема 10. Проблемні аспекти функціонування податкової

політики.

Проблема оптимізації податкового навантаження та можливості її вирішення. Оптимальні моделі оподаткування. Психологічні проблеми при проведенні податкової політики. Поведінка платників податків. Проблеми та можливості легалізації доходів громадян. Пільгове оподаткування. Особливості оподаткування у вільних економічних зонах.

План

- 3.1 Оптимальні моделі оподаткування
- 3.2 Поведінка платників податків
- 3.3 Проблеми та можливості легалізації доходів громадян

3.1 Оптимальні моделі оподаткування

Оптимальним рівнем податкового навантаження слід вважати такий, що забезпечує найраціональніший розподіл суспільного продукту між секторами економіки і державою.

Абстрактна модель залежності між зростанням податкових ставок, доходами бюджету і податковою базою була розроблена А. Лаффером. Крива Лаффера показує, що обсяг податкових надходжень до бюджету збільшується лише до досягнення податковою ставкою певного рівня, подальше її зростання викликає зменшення податкових надходжень, тобто за цим значенням ставки починається «заборонна зона» з погляду як податкового тягара, так і податкової бази. А. Лаффер вважав, що оптимальною ставкою вилучення є 30–35% від суми доходів. Подібні висновки щодо оптимального рівня податкового навантаження є теоретичними, оскільки крива Лаффера не враховує особливості діючої системи оподаткування і конкретних умов, що склались в економіці тієї чи іншої країни.

З огляду на ці особливості єдиний оптимальний рівень оподаткування для всіх країн визначити неможливо. Використовуючи існуючі доробки, його можна

визначити лише емпіричним шляхом на основі розрахунково-аналітичних балансів (матеріальних, фінансових, трудових), міжгалузевого балансу виробництва і розподілу продукції і нормативів усіх статей державних витрат і державного боргу, встановлених на той чи інший період з урахуванням факторів, що визначають потенціал оподаткування за певних історичних умов. Як свідчить світовий досвід, абсолютна межа податкових вилучень у ВВП становить 45–50 %. У скандинавських країнах (Швеції, Норвегії, Данії) частка податків у ВВП становить 46–48 %, але там склалась досить раціональна та ефективна система перерозподілу зібраних коштів.

Потенціал оподаткування будь-якої країни визначають такі фактори: загальний стан економіки; соціальна політика держави; воєнна доктрина; рівень реального доходу на душу населення; виробнича структура економіки і значення різних видів господарської діяльності (наприклад, роль зовнішньої торгівлі, частка прогресивних галузей виробництва, ступінь участі іноземного капіталу у приватних підприємствах тощо), політичні та інституціональні чинники.

Для податкової системи України характерними є такі риси: відсутність цілеспрямованості, домінування фіскальної функції, неефективна структура, складне адміністрування, високий податковий тягар і нерівномірність його розподілу, відсутність стабільності.

На часі створення ефективної податкової системи, яка забезпечить збалансованість загальнодержавних і приватних інтересів, буде сприяти розвитку підприємництва та економічному зростанню.

Реалізація принципу ефективності податкової політики в процесі реформування податкової системи полягає в тому, що зростання обсягів податкових надходжень забезпечується шляхом прискорення оборотності капіталу та підвищення ділової активності суб'єктів господарювання. Баланс між фіскальною та регулюючою функцією податків може бути досягнутий шляхом встановлення раціонального співвідношення між прямими та непрямими податками, що входять до податкової системи, відмови від

балансування бюджету за рахунок розширення податкової бази і збільшення податкового навантаження на платника податку. Про ефективність такого поєднання зазначених функцій свідчитиме процес легалізації тіньової економіки, перетік капіталів, задіяних в ній, в легальний сектор.

Необхідними умовами ефективної податкової політики є забезпечення стабільності та зрозумілості податкової політики, прозорості процедур адміністрування, встановлення правових механізмів взаємодії всіх її елементів у рамках єдиного податкового простору.

Для забезпечення стабільності податкової політики необхідно в процесі проведення податкової реформи передбачити мораторій на внесення змін до законодавчих актів з питань оподаткування.

Зрозумілість положень та норм податкового законодавства повинна базуватися на загальноприйнятому та однаковому для всіх податкових законів визначенні специфічних термінів, які вживаються в податковому законодавстві. Доцільно здійснити уніфікацію термінів і принципів побудови податкового і бухгалтерського законодавства, привести їх до відповідності науково-теоретичним засадам економічної науки.

Необхідне гарантувати рівність платників перед законом, відсутність податкової дискримінації, що забезпечить відповідальне ставлення платників до своїх обов'язків і знизить масштаби ухилення від сплати податків. Для побудови ефективної системи стягнення податків та гарантії прав і законних інтересів платників податків (зборів) вирішення справ про виконання податкових зобов'язань та стягнення несплачених сум податків, пені та штрафних санкцій має проводитись лише у судовому порядку.

У разі виникнення різночитань в податковому законодавстві, подібні колізії повинні тлумачитись виключно на користь платника податків.

3.2 Поведінка платників податків

Оптимізація фіскальної політики, удосконалення системи оподаткування не можливо у випадку ігнорування природи та психології людини — платника податку.

Податкова поведінка платника введена в певні інституційні рамки, які зобов'язують його діяти раціонально навіть тоді, коли він цього не усвідомлює, помиляється у своїх діях або знаходиться під впливом ірраціональних ефектів. Раціональність вибору виявляється в поведінці людей як тенденція, де однаковою мірою важливі дії окремих платників податків, які переслідують свою вигоду, та відповідних державних інститутів, що примушують перших поводитися раціонально, а також соціальні звички, стереотипи, навички, які спонукають їх слідувати традиційним способом.

Для управління процесами оподаткування важливо виявити закономірності у податковій поведінці економічних суб'єктів, а також врахувати основні фактори, які впливають на прийняття агентами рішення про сплату податків. Загальна постанова проблеми постає у створенні механізму формування та використання державних грошових коштів, який би максимально сприяв соціально-економічному розвитку суспільства.

Оскільки людина – платник податків живе в соціальному середовищі і залежить від нього в усій своїй життєдіяльності, то ці відносини мають здатність спонукати його до діяльності, спрямованої на об'єктивний світ або самого себе.

Одним з основних понять, що характеризує включення людини до фіскальних взаємовідносин, є поняття соціальної установки, або атитюду (від англ. attitude – ставлення, установка). У поведінці конкретного платника податків атитюд забезпечує єдність сприймання, відповідне ставлення, готовність до реалізації соціальної ролі. Функціонування атитюдів створює підстави для реалізації та координації дій, спрямованих на досягнення єдиної мети, стандартизує сприйняття фіскально-соціальних явищ.

Ставлення до фіску відображає протиборство мотивів корисливого інтересу як властивого платнику матеріального інстинкту, що пояснюється біологічною потребою самозабезпечення, і громадянського обов'язку як набутої завдяки суспільному вихованню соціальної риси.

Володіння майном і отримання доходів є результатом економічної діяльності або реалізації відносин власності. Отже, платник податку – це працівник, підприємець, власник. Він є активним учасником економічних відносин у суспільстві, завдяки його діяльності створюються матеріальні блага, запроваджуються нові методи виробництва, здійснюється технічний прогрес. Таким чином, саме у внутрішньому світі людини економічної слід шукати мотиви такої фіскальної поведінки платника податків (причому не лише індивіда, а й юридичної особи), яка призводить до виникнення податкового боргу.

Рішення сплачувати чи не сплачувати податки в державну скарбницю залишається за людьми – менеджерами і власниками підприємств (індивідуальними підприємцями, партнерами, акціонерами тощо). Проте, як відомо, безпосередній сплаті податків не протистоїть відповідне благо чи послуга. Більше того, що стосується кожного окремого платника, то між його платежами до бюджету і участю у споживанні суспільних благ еквівалентності немає.

Бідніші верстви населення можуть споживати більшу кількість суспільних благ, користуючись послугами державних закладів, і сплачувати при цьому менші суми податків. Більш багаті, обираючи приватну альтернативу державним видам послуг, сплачують вищі податки, а відтак, примусово оплачують те, чим фактично не користуються. Це, звичайно, не відповідає їх економічним інтересам. А примусення, яке є характеристикою податку, сприяє опору тій дії, що суперечить економічному інтересу. Крім того, специфіка споживання суспільних благ є такою, що кожний отримує їх незалежно від факту їх оплати. Отже, стимулу платити немає навіть за те, що споживаєш.

До егоїстичної властивості платника податку, що базується на його власному інтересі, слід додати принцип максимізації корисності. Так, Г.Г. Госсен вважав прагнення до максимізації задоволень метою життя всіх без винятку людей.

Розгляд поведінки індивіда як платника податку з маржиналістських позицій дає змогу дійти такого висновку: економічний інтерес платника не збігається з його обов'язком сплачувати податки. Тому, що прагнення максимізувати корисність можна вважати економічним інтересом. Отже, характеристики платника податку з позицій класичної та маржиналістської наукових шкіл доповнюють одна одну, посилюючи протилежність інтересів платника і держави щодо оподаткування.

Однак, в характеристиці людини економічної, а відтак – і платника податку, існують також моральні мотиви, здатні коригувати її фіскальну поведінку. На цьому елементі акцентували увагу насамперед представники історичної школи, зокрема Б. Гільдебранд і К. Кніс. За словами Б. Гільдебранда, індивід як суспільна істота є продуктом цивілізації та історії. Його потреби, освіта, ставлення до матеріальних цінностей і до людей змінюються під впливом географічних та історичних факторів. І далі, як зауважує К. Кніс, під впливом цих факторів до власного інтересу додаються ще два набагато благородніших мотиви господарської поведінки – почуття «спільності» і справедливості. Звідси логічно стверджувати, що у контексті сутнісних характеристик податку, які випливають із теорії колективних потреб, зазначені неогоїстичні мотиви, що мають підтримувати та спонукати до виконання встановленого законом обов'язку платника - своєчасно і в повному обсязі сплачувати належні суми платежів до бюджету.

Ідеї науковців історичного напрямку набули подальшого розвитку в теоріях інституціональної школи, хоча й егоїстичні мотиви поведінки представники цієї школи також не відхиляли.

Щодо егоїстичних способів поведінки, то в неоінституціональній теорії їх місце посіло поняття «опортуністична поведінка», яке трактується як прагнення до особистої вигоди з використанням підступності, обману, приховування інформації та інших засобів, що заважають реалізації інтересів організації, отже, не сприяють виконанню обов'язку перед державою. Те саме можна стверджувати й щодо схильності до купування, адже сплата податків зменшує

споживчий попит. Заздрісні порівняння за своєю природою також діють проти держави.

За своєю попередньою мотивацією платників податків пропонується поділяти на дві великі групи: опортуністів та законослухняних агентів. Законослухняними вважаються такі платники податків, які діють тільки в рамках правил, не порушуючи свідомо законодавство.

Під опортуністичним розуміється такий тип поведінки, який передбачає навмисне надання неповної або викривленої інформації в податковій звітності, приховування фактичних обсягів виробництва та доходів, навмисний обман не тільки податкових органів, але й інших агентів. При цьому до опортуністів відносяться агенти, які мають переконання, що податки можна не сплачувати.

Найбільш суттєвим з чинників, які впливають на вибір опортуністичної або законослухняної поведінки, вважається оцінка агентами еквівалентності податків та благ, які одержані від держави. На агентів також впливають неформальні цінності та норми, що розповсюджені в суспільстві. Крім цього, при виборі типу поведінки агенти ураховують поведінку та взаємовідносини з податковими органами.

Агенти, що відносяться до опортуністів, поділяються ще на дві групи: опортуністів, що максимізують (чистий дохід) та опортуністів з обмеженою формою раціональності. Під час максимізації чистого доходу у податкових витратах ураховуються не тільки податкові платежі, але й всі трансакційні витрати ухилення. Вважається, що платникам податків відомі всі варіанти ухилення, їх умови та витрати, а також параметри контролю (штрафи, імовірність перевірки та виявлення прихованого доходу, імовірність покарання тощо). Опортуністи з обмеженою формою раціональності також максимізують чистий дохід, використовуючи приховані можливості діяльності, але обмежуються при цьому такими схемами, за якими не передбачається суворе переслідування.

Інституціональний підхід до характеристики платника податку дає змогу дійти такого висновку: держава, встановлюючи податки, покладає на платників

обов'язок своєчасно і в повному обсязі вносити належні суми платежів до бюджету згідно із законодавством. І якщо платник дотримується податкових правових норм, то робить це тому, що усвідомлює існування контролюючих органів та системи штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Сильнішим за інститути контролю може бути вплив податкової моралі та культури на формування фіскальної поведінки платника податку, яка ґрунтуватиметься на усвідомленні необхідності віддавати частину заробленого на потреби суспільства. Проте таке усвідомлення створюється не саме по собі, тому просвітницької, роз'яснювальної та виховної роботи тут явно недостатньо.

3.3 Проблеми та можливості легалізації доходів громадян

Розглянемо існуючі концепції відносно мотивації платників податків. Виходячи з концепції виконання фіскальної функції держави вважається, що всі платники схильні до порушень для забезпечення своєї вигоди.

Відповідно до концепції мінімізації трансакційних витрат агенти обирають легальний або прихований спосіб проведення угод шляхом зіставлення трансакційних витрат у першому та у другому випадках. З концепції мінімізації трансакційних витрат можна зробити висновок про те, що для добровільного підпорядкування агентів закону держави необхідно знизити трансакційні витрати у легальному секторі економіки.

У дослідженнях, які присвячені визначенню співвідношення між доходом, що декларується, та тіньовим доходом, при обґрунтуванні ухилення від податків передбачається раціональна поведінка агентів, що спрямовуються на максимізацію чистої вигоди. Ця поведінка виражається у намаганні досягнути бажаних результатів діяльності з мінімальними сукупними витратами, які пов'язані з оподаткуванням, та охоплюють податкові платежі та трансакційні податкові витрати.

Концепція стимулювання платників податків виходить із необхідності такого вибору видів податків, податкових ставок і баз, який би дозволяв зберігати або, навіть, розвивати економічний потенціал платників податків. При

цьому неявно припускається, що всі платники податків діють у відповідності з нормами оподаткування, які встановлюються державою.

Головною причиною опортуністичної мотивації до сплати податків є індивідуальна оцінка еквівалентності обсягів податків та благ, які одержані від держави. Для забезпечення відповідності напрямків та розмірів витрат бюджетних коштів із джерелами та розмірами їх надходження пропонується регулювання бюджетного процесу на основі взаємопогоджуваних норм оподаткування й використання державних (бюджетних) коштів.

Таким чином, можна бачити, що загальною є думка про те, що платники податків, які свідомо порушують правила, діють як раціональні агенти, що порівнюють вигоди й витрати порушення з урахуванням ризику й невизначеності. Зміни питомої ваги тіньового обсягу діяльності агентів пояснюються змінами в їх уявленнях про його найбільш прийнятний рівень. Вважається, що ці уявлення формуються в результаті дії різних чинників мотивації: податкових ставок, частоти перевірок з боку податкових інспекцій, бюджетної політики держави тощо. Готовність сплачувати податки залежить ще й від того, наскільки доцільними і справедливими виглядають в очах платників податків державні витрати, а також від довіри до держави в цілому.

Узгодженість інтересів держави і платника у сфері оподаткування полягає не лише у визначенні суми податків, яка задовольнить обидві сторони (тобто рівень централізації як забезпечуватиме державу достатніми коштами, так і не заважатиме фінансово-господарській діяльності платників). Важливо, щоб розподіл вилучених з допомогою податків коштів та ефективність їх використання також у цілому задовольняли платників.

Основними формами прояву тіньових доходів у сучасній Україні є такі:

1. Тіньова зайнятість і нелегальне виробництво товарів і послуг.
2. Приховування від оподаткування прибутків підприємств і доходів громадян, необґрунтовані податкові пільги та заборгованість заробітної плати.
3. Шахрайство у фінансово-кредитній сфері та у ціноутворенні.

4. Масове розкрадання державної власності, в тому числі у процесі її роздержавлення та приватизації.

5. Кримінальний бізнес з торгівлі наркотиками, зброєю, людьми, інтелектуальною власністю та ін.

6. Комп'ютерна злочинність.

7. Відмивання «брудних» грошей (капіталу).

3 огляду на це, стратегія боротьби з негативними проявами тіньової економіки має бути комплексною, застосування переважно силових методів дає лише тимчасовий ефект.

Основними причинами, які гальмують процес виходу економіки з тіні, є:

– домінування фіскальної функції (без урахування можливих негативних наслідків надмірного фіскального тиску на суб'єктів господарювання та громадян);

– високий рівень корупції та некомпетентність державних службовців;

– нестабільність інвестиційного та підприємницького клімату;

– недостатній захист інвесторів;

– нестабільне політичне середовище та ін.

З'ясувавши джерела походження тіньових капіталів необхідно встановити і податкові амністії.

Типи податкової амністії:

– Одноразова амністія: під час такої амністії платникам податків надається наперед визначений період часу для легалізації власних доходів минулих періодів (переважно від двох місяців до року).

– Періодичні амністії: такі амністії оголошуються кожні декілька років.

– Довготермінова амністія: під час такої амністії можливість легалізувати доходи минулих періодів існує постійно за існуючих, незнижених податкових ставках. Крім податків, платники податків можуть бути зобов'язані сплатити помірний відсоток або штраф.

– Амністія з можливістю перевірки походження доходів: під час такої амністії платникам податків надається можливість виправити податкові декларації із застосуванням менших покарань.

– Амністія без перевірки походження доходів: такі амністії передбачають звільнення платника податків від перевірок справжньої суми і походження доходів, іноді, за рахунок спеціального платежу.

Заходи щодо легалізації тіньового капіталу мають супроводжуватися комплексом жорстких інструментів подолання передумов корупції й запобігання подальшому розвитку тіньового сектору та впливу капіталу за межі України, які мають впроваджуватися синхронно зі стимулами легалізації.

Міжнародний досвід свідчить, що для ефективного проведення економічної амністії необхідним є виконання таких умов:

– одноразове проведення амністії, неконфіскаційний характер амністії;

– достатні гарантії щодо звільнення від відповідальності за задекларовані суми, гарантії щодо конфіденційності інформації;

– поєднання амністії з більш жорсткими умовами відповідальності у випадку подальшого приховування доходів .

До спеціальних заходів протидії тінізації слід віднести такі:

1. Активні заходи із подолання корупції в центральних і місцевих органах державної влади. Звільнення від відповідальності суб'єктів господарювання за подання хабарів у попередні періоди в разі викриття з їх допомогою фактів хабарництва державних службовців. Відкритість результатів діяльності правоохоронних органів із викриття фактів хабарництва.

2. Здійснення незалежної експертизи законів України на предмет їх відповідності антикорупційним законам України та впливу на рівень економічної злочинності.

3. Приведення у відповідність з новими соціальними та економічними умовами цивільного, кримінального, кримінально-процесуального законодавства, а також законодавства, що стосується питань підприємницької, банківської, зовнішньоекономічної та інших видів діяльності.

4. Забезпечення максимальної гласності та прозорості здійснення приватизації, прийняття рішень у приватизаційних конкурсах, управління державними пакетами акцій, дотримання постприватизаційних зобов'язань та процесів постприватизаційного перерозподілу власності; запровадження відповідальності керівників за штучне зниження вартості держпідприємства у передприватизаційний період.

5. Посилення контролю за ефективністю використання державної власності, зокрема – запровадження відповідальності керівників державних підприємств за рівень економічних показників, виконання підприємствами платіжних зобов'язань, забезпечення реального взаємозв'язку між продуктивністю виробництва цих господарських одиниць та рівнем доходів їх керівного персоналу.

6. Забезпечення постійного моніторингу процесів, що відбуваються на фондовому ринку, для запобігання відмиванню кримінальних коштів, незаконному вивезенню капіталу з України, дій, спрямованих на підрив фондового ринку України.

7. Зміцнення державного контролю за цільовим використанням бюджетних коштів, кредитних ресурсів та іноземних інвестицій за допомогою:

- розподілу цільових кредитних ресурсів, бюджетних капіталовкладень, інших бюджетних асигнувань на тендері з прозорою та гласною процедурою визначення переможців;

- запровадження контролю за дотриманням зобов'язань, якими супроводжувалось надання цільових кредитів, бюджетних вкладень, залучення інвестора;

- запровадження механізму коректної оцінки майна, що пропонується до приватизації, та регулювання цін на таке майно з метою запобігання штучного заниження його вартості.

8. Посилення контролю за зовнішньоторговельними операціями з метою виявлення та припинення демпінгового експорту, експорту на інших

невигодних для економічних інтересів держави умовах, контрабандного імпорту.

9. Впровадження відповідальності державних службовців за незаконні дії чи бездіяльність, які завдали збитків суб'єкту господарювання.

10. Оптимізація чисельності та структури органів виконавчої влади, забезпечення їх працівникам високий рівень оплати праці.

В кожній сфері прояву тіньової економіки потрібно шукати різні шляхи детінізації. Необхідно створити умови для легалізації тіньового сектора та усунення державних корумпованих структур на всіх рівнях влади.

Важливою задачею є встановлення рівних умов оподаткування для всіх категорій платників податків та скасування безпідставних пільг з оподаткування. Деякі науковці вважають, що якими б не були масштаби податкового регулювання (зокрема через надання податкових пільг), не можна створювати ситуацію, за якої податок забезпечував би надходження менше 10% власних потенційних можливостей. Наслідком скасування корпоративних пільг буде збереження конкурентного середовища та збільшення податкових надходжень до бюджету.

Однак, при цьому слід врахувати негативний досвід обмеження пільг в оподаткуванні, здійсненого Урядом на початку 2005 р., шляхом внесення змін до податкового законодавства через прийняття змін до Закону України «Про державний бюджет на 2005 рік», що призвело до значного відтоку іноземних інвестицій та падіння темпів інвестування економіки України.

Питання для самоконтролю

1. Розкрийте зміст терміну «потенціал оподаткування».
2. Назвіть недоліки податкової системи України.
3. Охарактеризуйте мотивацію платників податків, які ухиляються від їх сплати.
4. Що визначає термін «опортуністична поведінка»?
5. Назвіть технології тінізації економіки?

6. Які психологічні проблеми ускладнюють реалізацію податкової політики?
7. Перелічіть проблеми оподаткування, пов'язані з тенізацією економіки.
8. Які існують можливості легалізації доходів громадян?
9. Перелічіть можливості вирішення проблеми оптимізації податкового навантаження.
10. Які особливості оподаткування у вільних економічних зонах Ви знаєте?

Тема 11. Перспективи уніфікації податкової політики в контексті глобалізаційних процесів.

Уніфікації податкової політики як засіб правової інтеграції. Загальні тенденції розвитку та координації оподаткування в країнах ЄС в умовах сучасних глобалізаційних процесів. Напрями і проблеми адаптації податкової політики України до вимог ЄС.

План

11.1 Порівняльна характеристика податкових систем в економічно розвинених країнах світу

11.2 Гармонізація податкових систем країн – членів Європейського Союзу

11.3 Напрями і проблеми адаптації податкової політики України до вимог ЄС

11.1 Порівняльна характеристика податкових систем в економічно розвинених країнах світу

Податкова система є важливим елементом регулювання економічних і соціальних процесів в державі. Існують узагальнюючі показники, по яких можна визначити ефективність податкових систем, перш за все, це рівень перерозподілу валового внутрішнього продукту за допомогою податків. Ефективна податкова система забезпечує баланс між стимулюванням економічної активності і соціальною справедливістю податків.

Податкові системи розвинених держав базуються на трьох самих касових податках: особистому прибутковому податку, податку на соціальне страхування і податку з обороту. Дещо менш фіскальне значення податку на прибуток корпорацій, майнового податку і податку на спадок.

В більшості країн світу досить значної є частина особистого прибуткового податку в загальній сумі податкових надходжень – більше 30%. Це пов'язане зі зростанням доходів громадян, збільшується також кількість

платників податків, підвищуються податкові ставки.

Таблиця 11-1. Ставки особистого прибуткового податку в розвинених країнах

Країна	Мінімальна ставка	Максимальна ставка	Частка в доходах бюджету
Великобританія	10	45	26,5
Канада	15	50	34,6
Німеччині	14	45	25,4
США	10	39,6	35,8
Швеція		56,9	36,9
Франція	5,5	75	11,3
Японія	15	47	21,8

Максимальна ставка обкладення прибутковим податком серед розвинених країн світу у Франції – 75% . Найбільші надходження від прибуткового податку з громадян серед розвинених держав світу в Німеччині – близьке 40% всіх доходів. В таких державах, як США, Канада, Швеція, прибутковий податок з громадян складає основне джерело наповнення бюджетів всіх рівнів відповідно (35,8%), (34,6%) (36,9%). Дещо меншою є питома вага цього податку в структурі доходів бюджету у Великобританії (26,5%), Японії (21,8%), Італії (24,1%), Франції (11,3%). Розрахунок оподатковуваного доходу фізичних осіб ведеться по наступних видах одержаних доходів: доходи від роботи по найму, доходи від комерційної діяльності і доходи від капіталу.

Вагоме місце в структурі податкових надходжень розвинених держав світу займають відрахування на соціальне страхування. Найвища питома вага цього платежу у ВВП у Франції і Німеччині – біля 14%. Значні кошти від сплати цього податку в структурі ВВП в Японії (12,3 %) і Швеції (9,8%). Дещо менша питома вага відрахувань на соціальне страхування в США і Великобританії – на рівні 6,2%. Платежі на соціальне страхування проводяться як особисто найманими працівниками, так і наймачами в порядку нарахувань на заробітну платню з віднесенням їх на витрати при обчисленні оподатковуваного податком прибутку. Особливість оподаткування цим

платежем полягає в тому, що існують різні ставки оподаткування залежно від того, корпорація це або особи, які працюють самостійно.

Податкові реформи, які проводяться в розвинених країнах світу, характеризуються зменшенням податків на споживання, тобто непрямих податків.

Швидкими темпами зменшується кількість акцизів. Та все ж непрямі податки займають досить вагоме місце в структурі податкових надходжень. Так, у Великобританії цей показник на рівні 30%, Франції – 28%, Швеції – 27%, Канаді і Німеччині на рівні 48,4%. Основним представником непрямих податків є податок на додану вартість (ПДВ). Об'єктом оподаткування ПДВ є обороти від реалізації товарів як власного виробництва, так і придбаних на стороні, а також надання різних видів послуг виробничого і невиробничого характеру. В ЄС стандартна мінімальна ставка ПДВ становить 15%, але на деякі товари дозволяється встановлювати більш низькі ставки. Ставки податку суттєво відрізняються, наприклад, в Швеції стандартна ставка податку – 25%. Крім того, існує понижена ставка в розмірі 12% для продовольчих товарів, послуг готелів і підприємств суспільного транспорту. Звільнені від оподаткування ПДВ банківські і фінансові послуги, страхування, послуги з охорони здоров'я, освіти і концертної діяльності, послуги пошти, радіо і телебачення. В Німеччині основна ставка ПДВ складає 19%. Але основні продовольчі групи товарів оподатковуються по пониженій ставці – 7%. В той же час ця ставка не розповсюджується на обороти кафе і ресторанів.

За кордоном аналогом вітчизняного податку на прибуток підприємств виступає податок на прибуток корпорацій. Ставки цього податку досить високі в розвинених державах світу. Так, в США ставка становить біля 40% Франції – 38%, в Німеччині сумарна ставка становить біля 30%, Канаді – 26,5%, Великобританії – 21%, Швеції – 22%. На сьогодні в рамках європейського Союзу спостерігається своєрідна податкова конкуренція, при якій ставки податку на прибуток корпорацій в країнах суттєво відрізняються. Тому з початком функціонування єдиного європейського ринку у всіх країнах – членах

Європейського Союзу – вводиться єдина межа податку на прибуток корпорацій: мінімальна: – 30%, максимальна 40%.

Окрім загальноприйнятих податків і зборів існують специфічні види податків, які стягуються в розвинених державах світу. Так, наприклад, специфічною межею податкового законодавства Німеччини є наявність обов'язкового церковного податку. Загальнообов'язковий характер церковного податку обумовлений історичними традиціями. Встановлюючи церковний податок як обов'язковий, уряд попередньо одержав підтримку католицької церкви. Особливістю французької і шведської податкової систем виступає наявність таких платежів, як гербовий, екологічний податок, а податкової системи США – шкільний податок.

Не дивлячись на специфічні особливості економіки і традиції, в системі оподаткування європейських країн встановлені практично загальні риси побудови податкової системи: діють практично одні і ті ж види прямих і непрямих податків, поширений податок на додану вартість, прибутковий податок з фізичних осіб, різні збори і митні збори, стягуються загальнодержавні або федеральні податки, регіональні і місцеві податки. Проте в системі оподаткування кожної країни є свої особливості, які можна переймати, використовуючи накопичений досвід з урахуванням специфіки адаптації їх до реальних умов теперішнього часу.

11.2 Гармонізація податкових систем країн – членів Європейського Союзу

Гармонізація податкових систем країн – членів Європейського Союзу є найважливішою передумовою становлення дійсно єдиної Європи. Невідповідності в системах оподаткування країн – членів ЄС створюють перешкоди на шляху формування єдиного ринку, оскільки вони не сприяють конвергенції цін. На фоні запровадження євро, збільшення прозорості ринку та жорсткішої конкуренції негативний вплив податкових бар'єрів став ще більш очевидним.

При проведенні спільної політики у сфері оподаткування у межах ЄС, з одного боку, важливе значення має максимально можлива гармонізація та координація податкових систем країн – членів ЄС у контексті формування спільної інтеграційної стратегії, а з іншого – вимога врахування інтересів країн-членів з огляду на те, що податкова політика є символом національного суверенітету і невід'ємною складовою загальної економічної політики кожної держави. Саме тому в межах Європейського Союзу країни-члени здебільшого самі несуть відповідальність за проведення податкової політики.

Розвиток європейської економічної інтеграції викликав до життя концепції міждержавної податкової уніфікації та гармонізації.

Податкова уніфікація (зведення до єдиної форми, системи, єдиних нормативів) – введення обов'язкових однакових юридичних норм і правил у сфері оподаткування і формування на цій основі єдиної податкової системи.

Податкова гармонізація (приведення в стан відповідності, злагожденості) – вироблення загальної стратегії держав у сфері податкових правовідносин на відповідному етапі інтеграційної взаємодії, що передбачає координацію податкової політики, систематизацію та уніфікацію окремих податків і податкових систем країн, які входять до міжнародних регіональних угруповань. Відповідно податкова гармонізація передбачає приведення у відповідність структури податкових систем, порядку стягнення основних видів податків у всіх країнах співтовариства, а не повну їх уніфікацію, і базується на таких принципах:

- забезпечення нейтральності податків з позицій умов конкуренції на єдиному ринку, іншими словами, недискримінаційний податковий режим для всіх його учасників;
- усунення податкового (митного) контролю на внутрішніх кордонах співтовариства;
- виключення можливості подвійного оподаткування прибутку компаній, які здійснюють діяльність у двох або більше країнах ЄС;
- зведення до мінімуму можливості ухилення від сплати податків;

– існування гарантії надходження відповідних доходів у бюджети країн-учасниць.

За період існування ЄС країни-учасниці виробили певні уніфіковані підходи у сфері оподаткування у контексті спільної бюджетної політики і фінансування бюджету ЄС.

Зараз система фінансування бюджету Європейського Союзу передбачає використання «власних ресурсів». Рішення Ради ЄС (1970 р.) встановило структуру системи власних фінансових ресурсів Євро-бюджету: сільськогосподарські податки, що стягуються в ЄС; мита, що стягуються на зовнішніх кордонах ЄС; відсоткові відрахування від ПДВ, що збираються державами-членами. У 1985 р. Рішенням Ради, що доповнює і змінює Рішення 1970 р., було встановлено четверте джерело «власних ресурсів» — фіксований відсоток (не більше 1,335) від ВВП (GNP) держав-членів, що перераховується в бюджет ЄС.

Отже, лише теоретично можна вести мову про уніфікацію і формування єдиної наднаціональної податкової системи ЄС у контексті «власних джерел» фінансування бюджету Союзу. На практиці у рамках регіональної економічної інтеграції дедалі частіше ставиться питання податкової гармонізації.

Ст. 100 Римського договору про ЄС визначила податкову гармонізацію як «зближення законодавчих положень, розпоряджень і адміністративних дій держав-членів, які прямо стосуються створення або функціонування спільного ринку».

Сучасні переваги гармонізації вбачаються у профілактиці податкового арбітражу, зменшенні перешкод для ділової активності у межах ЄС та усуненні деформацій під час розміщення капіталу. Гармонізацію податкового законодавства, яка зовні сприймається як зниження податкового тиску, зумовлюють дві групи причин:

1. Потреба у підвищенні конкурентоспроможності європейських економік у протистоянні з іншими «центрами» світової економіки.

2. Привабливість податкової конкуренції, передусім для бідніших країн. Упродовж 60–90-х років XX ст. посилення соціальної орієнтації західноєвропейських економік зумовило істотне збільшення урядових видатків, що супроводжувалося відчутним посиленням податкового тиску.

Процес гармонізації здійснюється поетапно. Виділяють 5 основних етапів.

1) визначення галузей законодавства, що вимагають гармонізації; виділення сфер і проблемних питань у рамках кожної окремої галузі.

2) проведення порівняльно-правового аналізу національних податкових законодавств.

3) узгодження переліку національних законодавчих та інших нормативно-правових актів, що підлягають гармонізації.

4) синхронне прийняття гармонізованих актів податкового законодавства.

5) здійснення контролю над реалізацією рішень із питань гармонізації.

Основні напрями гармонізації податкового законодавства мають передбачати уніфікацію:

– ставок ПДВ та акцизів;

– нарахувань на фонд заробітної плати;

– ставок індивідуального та корпоративного прибуткового оподаткування;

– правил оподаткування інвестиційного доходу;

– адміністрування податкової системи.

Важливими принципами європейської податкової гармонізації є також «пропорційність» і «субсидіарність». Інститути ЄС не мають права самостійно встановлювати норми оподаткування, без їх попереднього узгодження з країнами-членами ЄС. В країнах ЄС базовим є також принцип «податкової недискримінації», який базується на двох основних положеннях:

1. Неможливості прямого або непрямого обкладення внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена ЄС в розмірах, що перевищують оподаткування національної продукції.

2. Держава-член ЄС не повинна обкладати продукцію інших держав-членів ЄС внутрішніми податками з метою непрямого захисту іншої продукції.

Прийняття конкретного рішення щодо реалізації механізму податкової гармонізації передувала експертна робота провідних європейських фахівців. У доповіді Д. Ньюмарка, голови Комітету з питань фінансів і податків, було сформульовано загальні рекомендації, покладені в основу політики податкової гармонізації ЄС:

1) серйозні відмінності податкових систем держав-членів не дають змоги повністю їх уніфікувати і централізувати в межах Співтовариства, тому з метою створення єдиного ринку достатньо гармонізувати (привести в стан відповідності) податкове законодавство держав-членів так, щоб відмінності не перешкоджали досягненню кінцевої мети ЄС;

2) гармонізація законодавства має охоплювати перш за все прибуткове оподаткування населення, податок з обороту, податки на споживання, проблеми подвійного оподаткування, проблеми рівномірного розподілу податкового тягара в межах об'єднаної Європи.

Податкова гармонізація включає також погоджену податкову політику країн під час розв'язання як кон'юнктурних, так і довгострокових структурних проблем. Метою ЄС є не повна стандартизація національних систем оподаткування, а забезпечення гармонійного паралельного функціонування цих систем не лише між собою, а також відповідно до загальних цілей, що є основою створення Європейського Союзу.

Таким чином, податкова гармонізація в ЄС ставить перед собою такі основні цілі:

- усунення податкових кордонів з метою забезпечення рівних конкурентних умов для суб'єктів господарювання;
- об'єднання й уніфікація внутрішнього ринку ЄС як основної рушійної сили інтеграційних процесів у регіоні;
- приведення у відповідність структури податкових систем, порядку стягнення основних видів податків у всіх країнах – членах ЄС.

У контексті розвитку ЄС розроблено такі загальні принципи податкової гармонізації:

- узгодження правового регулювання;
- синхронність прийняття гармонізованих законодавчих актів;
- послідовність етапів гармонізації;
- пріоритетність міжнародних угод над національним законодавством.

Основними напрямками гармонізації національних податкових систем стали:

- гармонізація стягнення непрямих податків (ПДВ і акцизів);
- уніфікація оподаткування компаній.

Гармонізація стягнення непрямих податків. Серед непрямих податків особливо поширеним у країнах ЄС є ПДВ, який було вперше запроваджено у Франції в 1954 р. У 1967 р. ПДВ замінив цілу низку інших непрямих податків.

З метою зближення ставок ПДВ з 1 січня 1993 р. у ЄС введено в дію мінімальну стандартну ставку в розмірі 15 %. Крім того, можна встановлювати одну або дві зменшені ставки для окремих видів товарів та послуг на рівні 5 %. Фактично стандартний тариф ПДВ коливається в діапазоні 15–25 % у країнах-членах.

Сучасна система стягнення ПДВ ґрунтується на принципі оподаткування товарів у країні призначення (за товарами, які експортуються, вхідний ПДВ повертається). Тобто ПДВ сплачує кінцевий споживач, і кінцеву суму ПДВ стягує країна член, у якій відбувається кінцева поставка. ПДВ є нейтральним з погляду міжнародної конкуренції. Імпорт оподатковується в країні споживання так само, як і подібна вітчизняна продукція, а експорт вилучається з оподаткування шляхом податкових кредитів або повернення податку експортерам, який сплачувався з урахуванням всіх елементів ціни експортованої продукції. Отже, експорт з ЄС у треті країни та експорт із однієї країни – члена ЄС в іншу звільняється від оподаткування ПДВ.

Уніфікація акцизів усередині ЄС тісно пов'язана з уніфікацією ПДВ. Першим поштовхом до об'єктивної необхідності гармонізації акцизів слугували вражаючі розміри бюджетних втрат окремих країн – членів ЄС, у яких був

досить високий рівень акцизного оподаткування. Втрати надходжень до бюджету від сплати акцизів були спричинені «шопінгом» громадян тих країн, де ставки акцизного збору були високими, у країнах з досить низькими ставками акцизів і відповідно цінами на підакцизні товари.

Гармонізація непрямих податків у ЄС здійснюється за такими напрямками:

- уникнення подвійного оподаткування у результаті переходу на стягнення податків за принципом "країна призначення";
- вирівнювання ставок акцизного податку на імпорту продукцію;
- удосконалення податкового і митного адміністрування;
- уніфікація методики розрахунку і переліку підакцизних товарів.

Уніфікація оподаткування компаній (гармонізація прямих податків) передбачає створення рівних умов для всіх платників, що функціонують у ЄС, полегшення їм доступу на внутрішній інтегрований ринок, а також активніше залучення в ЄС іноземних інвестицій у формі створення дочірніх компаній і філіалів ТНК. Основними векторами гармонізації прямих податків є:

- уникнення подвійного оподаткування і мінімізація умов ухилення від сплати податків на дохід, майно і капітал;
- формування раціональних систем оподаткування, спрямованих на стимулювання ефективного розвитку економіки, зниження податкового тягаря для товаровиробників, заохочення інвестицій у виробничий сектор, формування узгодженої системи податкового адміністрування, скорочення податкових пільг, спрощення оподаткування малого підприємництва.

Положення про прямі податки в ЄС досить тривалий час не узгоджувалися й особливо не координувалися. Заходи у цій сфері обмежувалися окремими рішеннями для певних випадків подвійного оподаткування і порушення транскордонної діяльності. Римський договір не передбачав узгодження прямого оподаткування. Отже, якщо у сфері непрямого оподаткування процес гармонізації набув уже значного розвитку, то у сфері прямого оподаткування гармонізація лише починається.

Наприклад з 1990 р. існують дві директиви, які впливають на пряме оподаткування в Європейському Союзі: директива щодо об'єднання підприємств (Merger Directive) та директива про уникнення подвійного оподаткування доходів, що отримуються материнською компанією в ЄС від дочірніх компаній в інших країнах ЄС (Parent-subsidiary directive).

Європейська Комісія в 1997 р. ухвалила Кодекс поведінки з прямого оподаткування бізнесу (Code of Conduct on Direct Business Taxation). У Кодексі було систематизовано такі основні ознаки згубних податкових режимів: нульова або незначна (порівняно з іншими) ефективна ставка корпоративного оподаткування; податкові пільги для галузей, що не є властивими для внутрішньої економіки, а тому не роблять жодного внеску до національної бази оподаткування; надання податкових пільг навіть у тому випадку, коли відсутні зовнішні ознаки провадження підприємницької діяльності підприємством тощо. Кодекс забороняє країнам – учасникам ЄС впроваджувати у майбутньому будь-які заходи, що можуть сприяти розвитку згубної податкової конкуренції.

Отже, у сфері оподаткування прибутку корпорацій європейська податкова гармонізація передбачає:

- вирівнювання податкових ставок;
- уніфікацію податкової бази;
- усунення подвійного оподаткування;
- застосування спеціального статусу європейської компанії;
- взаємодопомогу країн – членів ЄС щодо оподаткування прибутку корпорацій.

Таким чином, практика ЄС показує, що створення єдиного податкового простору починається у непрямому оподаткуванні (податках на споживання), так як ці податки безпосередньо впливають на ціни товарів. Механізм уніфікації прямих податків перебуває тільки на первинній стадії. Процес їх гармонізації проходить значно важче, оскільки прямі податки, особливо податок на прибуток, є одним із головних регулюючих податків, за допомогою якого формується конкурентоспроможність національної податкової системи.

11.3 Напрями і проблеми адаптації податкової політики України до вимог ЄС

Україна першою серед держав СНД 16 червня 1994 р. визначила свої відносини з ЄС Угодою про партнерство і співробітництво. Окрім цього, 11 червня 1998 р. Президент України видав Указ «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» № 615/98.

З часів обрання Україною зовнішньополітичним пріоритетом інтеграцію до Європейського Союзу (ЄС), особливої актуальності набуло питання приведення нормативно-правових актів України, насамперед, у податковій сфері, у відповідність до законодавства ЄС. Основним шляхом узгодження правових норм України та ЄС є розробка і прийняття нормативно-правових актів та їх імплементація з метою поступового досягнення повної відповідності права України до європейського права.

Важливим кроком України на шляху до податкової інтеграції ЄС стало затвердження Проекту «Модернізація Державної податкової служби України - 1». Модернізації Державної податкової служби України була спрямована на зміну підходу служби до взаємозв'язку з платниками податків завдяки впровадженню обміну інформацією в електронному вигляді, а також розширення можливостей для отримання інформації платниками податків.

У посткризовий період 2010 – 2014 рр. метою податкових трансформацій в Україні була побудова цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС.

Для цього передбачалися:

- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства;
- удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення з використанням методології Організації економічного співробітництва та розвитку;
- поступове наближення ставок і механізму справляння акцизного податку до вимог законодавства ЄС, а також посилення екологічної

спрямованості акцизного оподаткування шляхом застосування європейського принципу «хто більше забруднює, той більше платить»;

- запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків;
- перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів;
- зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання інвестицій в українську економіку.

Важливим кроком на шляху до адаптації податкового законодавства до принципів та директив Європейського Союзу стало прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р.

Пріоритетною сферою в напрямку адаптації податкового законодавства до законодавства ЄС в Податковому кодексі стало непряме оподаткування.

Так, в основу розділу V "Податок на додану вартість" покладено діючий порядок оподаткування цим податком з урахуванням вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему ПДВ.

З метою наближення вітчизняного законодавства до вимог ЄС у Податковому кодексі:

- запроваджено механізм автоматичного відшкодування ПДВ з 1 січня 2011 р. платникам, які мають позитивну податкову історію;
- запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних;
- передбачено поетапне зниження ставки ПДВ.

При підготовці розділу VI «Акцизний податок» враховувалися вимоги Директиви Ради 2008/118 /ЄС від 16.12.2008 р. про загальний режим акцизних зборів. До основних змін акцизного оподаткування, що відповідають нормам і правилам Директив Ради ЄС належать такі:

– об'єктами оподаткування, замість оборотів з реалізації, визначено операції з реалізації та ввезення підакцизних товарів;

– визначено права і обов'язки постійного представника органу державної податкової служби на акцизному складі;

– для забезпечення фіскальної функції акцизного податку запроваджено індексацію ставок, виражених у гривнях. Крім того, удосконалено порядок сплати податку у разі перевищення обсягів реалізації товарів перед підвищенням акцизних ставок;

– для посилення регулюючої функції, збільшення обсягів фінансування будівництва доріг та компенсації втрат бюджету внаслідок скасування транспортного податку, підвищено акцизні ставки на нафтопродукти та запроваджено оподаткування скрапленого газу, який використовується в якості палива. Зазначене дозволить забезпечити додержання загальноприйнятого в світовій практиці принципу «сплачує більше той, хто більше споживає»;

– датою виникнення податкових зобов'язань визначено дату реалізації або ввезення підакцизних товарів;

– для спрощення ведення бізнесу запроваджено «автоматичну» реєстрацію платників акцизного податку. ДФС реєструє таких платників на основі інформації органів ліцензування.

Для забезпечення цілісності методичного підходу щодо встановлення ставок акцизного податку для товарів, які переважно імпортуються на митну територію України, акцизні ставки на кузова для автомобілів перераховані з національної валюти (гривні) у європейську валюту (євро).

Гармонізації оподаткування передбачена також в новій редакції Митного кодексу України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Зокрема, з метою уніфікації норм податкового та митного законодавства, прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» від 07.06.2012 р. № 4915, яким передбачено:

– внесення змін до Податкового кодексу в частині оподаткування ПДВ та акцизним податком товарів у залежності від обраного митного режиму;

– внесення змін до Митного кодексу в частині визначення процедури визначення митної вартості товарів, застосування митного режиму тимчасового ввезення, уточнення норм щодо відповідальності за порушення митних правил.

Проблемами, що гальмують процес адаптації податкової політики України до європейських стандартів є: відмінності у структурі економіки, висока частка тіньового сектору, низький рівень доходів громадян, відсутність середнього класу, значна нерівність у розподілі доходів, низька податкова культура.

Питання для самоконтролю

1. Що означають терміни «уніфікація» і «гармонізація» податків?
2. Чи готова Україна до європейських податкових стандартів?
Обґрунтуйте власну позицію.
3. Яка різниця між координацією і уніфікацією податкової політики?
4. Які основні напрями адаптації податкової політики України до вимог ЄС?
5. Які основні проблеми адаптації податкової політики України до вимог ЄС?
6. Перелічіть проблеми оподаткування, пов'язані з розвитком глобалізаційних процесів.
7. Які тенденції розвитку та координації оподаткування в країнах ЄС виникли в умовах сучасних глобалізаційних процесів?

Тема 12. Стратегія податкового реформування і трансформація податкової політики.

Основні тенденції податкового реформування в Україні. Рекомендації МВФ щодо здійснення податкової політики в умовах трансформаційної економіки. Оптимальні моделі трансформації податкового регулювання та збалансування фіскальної та регулюючої функцій податків.

План

- 12.1 Основні тенденції податкового реформування в Україні
- 12.2 Рекомендації МВФ щодо здійснення податкової політики
- 12.3 Оптимальні моделі трансформації податкового регулювання

12.1 Основні тенденції податкового реформування в Україні

У період 1992 – 1995 рр. йшло становлення і формування національної податкової системи. Було створено систему із великим ПДВ за ставкою 28%, який став обчислюватися як податок з обороту, що спричинило значний стрибок інфляції. Замість податку на прибуток було введено податок на доход, започатковані акцизи і мита. Введено систему нарахувань на заробітну плату і відрахувань у Чорнобильський і Пенсійний фонди, Фонд зайнятості, інші соціальні фонди (загалом 52%) – усі вони лягли тягарем на заробітну плату та доходи малого і середнього бізнесу.

У 1994 р., усвідомивши, що національна економіка перебуває у глибокій кризі, в Україні внесли корективи в податкову систему. Замість податку на доход було введено податок на прибуток юридичних осіб за ставкою 30%. Визначення прибутку, що оподатковується, регламентувалося набором інструкцій, які постійно змінювалися та ускладнювалися. Ставку ПДВ було зменшено з 28 до 20%, проте почали стрімко підвищуватись непрямі податки – акцизи і мито, а також податок на землю. Кількість податків сягнула 20. Стало абсолютно не вигідно розвивати бізнес. Таким чином, у 1994 р. було закладено

таку податкову систему, яка призвела до значного збільшення тиску на працю та капітал.

У 1996 р. в Україні з метою посилення контролю не лише за прибутками підприємств, а й за доходами фізичних осіб було введено в дію Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів», за яким запроваджувалася система індивідуальних ідентифікаційних номерів платників податку. А 11 червня 1996 р. внесені зміни до Закону України про податкову інспекцію. Останній надано право приймати будь-які інструктивні, нормативні акти щодо формування електронного дос'є на кожного громадянина.

У серпні 1996 р. вийшов Указ Президента України «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих податкових адміністрацій». Відповідно до Указу ДПА вийшла із підпорядкування Міністерства фінансів, їй було підпорядковано податкову поліцію та підрозділи МВС України, до функцій яких входила боротьба із кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування.

Подібні зміни податкової системи спричинили посилення податкового тиску. Протистояння між державою та підприємцями у податковій царині наростало – і наприкінці 1990-х років воно набуло антагоністичного характеру. Держава пішла на поступки малому бізнесу. 3 липня 1998 р. Президент України видав Указ «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727.

У 2005–2006 рр. Національна комісія з реформування податкової системи України, очолювана В.Т. Лановим, розробила Стратегію податкової реформи. У цей самий період Міністерством фінансів України був розроблений проект Концепції реформування податкової системи України, запропонований Урядом Президенту України. У 2007 р. Кабміном, очолюваним В. Януковичем, Концепція реформування податкової системи, розрахована на період до 2015 р., була схвалена Розпорядженням КМУ від 19 лютого 2007 р. № 56-р. Урядом було ухвалено рішення про суттєве зниження податкового навантаження на

економіку й перегляд співвідношення діючих податкових регуляторів [8]. Однак ця Концепція не тільки не була впроваджена, вона була відмінена у 2009 р. Урядом, очолюваним Ю. Тимошенко, який натомість затвердив Стратегію реформування податкової системи, розраховану до 2018 р. У цій Стратегії закладалися такі принципи: «Реформування податкової системи в Україні буде здійснюватися шляхом зміщення акцентів з прямих податків на непрямі, зокрема, перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, ресурсні та екологічні платежі». Як відомо, розробка нової Стратегії реформування податкової системи була однією з умов виділення Україні четвертого траншу кредиту Міжнародного валютного фонду за програмою *stand-by*. Слід зазначити, що жодний із пунктів цієї Стратегії не виконано.

Таким чином, попри правильно сформульовану мету, податкової реформи, спрямованої на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, в Україні проведено не було.

Для здійснення реального економічного реформування в Україні виникає необхідність вирішити проблему оптимізації податкового навантаження як в цілому на економіку, так і на окремі її сфери, галузі і суб'єкти господарювання.

В основному перелік податків, визначених законами України, відповідає світовим стандартам, але це не гарантує ефективності податкового механізму. Визначальну роль в його ефективності відіграють структура податків, рівень їх ставок, перелік і принципи надання пільг, методи контролю за сплатою.

Існують три основні підходи щодо реформування податкового механізму: індивідуальний, загальнозживаний, комбінований. Індивідуальний підхід передбачає урахування особливих умов національної економіки, факторів, пов'язаних з історичним розвитком, традиціями, культурою, менталітетом. Загальнозживаний підхід передбачає механічне запозичання поширеного у світі податкового механізму, та впровадження його без урахування національних особливостей. Комбінований підхід передбачає доробку світових досягнень у оподаткуванні з урахуванням національних особливостей.

Податковий механізм, що склався в Україні, має в своїй основі модель оподаткування, яка застосовується у розвинутих країнах. Але ця модель не враховує історичні особливості та нинішній специфічний етап економіки країни, а лише копіює елементи загальноприйнятих податкових систем. Тому ця модель є невдалою, має низьку якість і повинна бути перебудована.

Пріоритетними напрямками удосконалення здійснення податкової політики на сьогодні є:

- забезпечення стабільності податкової системи,
- забезпечення справедливості податкової системи шляхом поглиблення прогресивності податку на доходи фізичних осіб, підвищення порогу для отримання податкової соціальної пільги та удосконалення методики розрахунку прожиткового мінімуму.
- посилення захисту прав платників податків;
- зрозумілості норм і процедур оподаткування для платників податків;
- перенесення податкового навантаження з податків на доходи на податки на споживання та майно;
- скорочення непрямого оподаткування;
- запровадження зниженої ставки ПДВ на товари першої необхідності (соціальні товари);
- відновлення принципу нейтральності ПДВ, який означає застосування єдиних правил щодо адміністрування даного податку незалежно від галузевої приналежності підприємства;
- скорочення податкових пільг з метою досягнення їх повної відміни;
- зниження рівня податкового навантаження на бізнес;
- скасування планів мобілізації податкових платежів для податкової служби.
- вирішення проблеми зволікань з відшкодуванням податку на додану вартість;
- удосконалення адміністрування податку на прибуток.

- стимулювання модернізації виробничих фондів та впровадження новітніх технологій.

- запровадження інституту консолідованої групи платників податків, який успішно діє в європейських країнах. Материнська компанія має право подавати консолідовану податкову звітність за всі дочірні підприємства (учасники групи), незалежно від місця їхнього розташування;

- скасувати механізм авансових платежів на базі фінансового результату попереднього року.

- удосконалення інформаційних технологій комунікації платників податку та контролюючих органів, а також розширення «онлайн» сервісів;

- підвищення ефективності контролю за вірогідністю і повнотою декларування доходів громадянами України;

- посилення фіскальної забезпеченості місцевих бюджетів.

Оскільки за останні роки податкове навантаження зростало в зв'язку зі збільшенням державного боргу необхідне внести корективи в парадигму боргової політики держави. Для цього рекомендують:

- встановити та закріпити на законодавчому рівні граничні та оптимальні параметри боргового навантаження для держави;

- чітко визначити цілі та напрями використання ресурсів дефіцитного фінансування;

- законодавчо закріпити спрямування частини надпланових доходів відповідного бюджетного періоду на погашення боргових зобов'язань уряду. Така норма дозволить оздоровити фінансову систему країни та зекономити кошти на обслуговуванні боргів.

12.2 Рекомендації МВФ щодо здійснення податкової політики

МВФ розробив рекомендації у сфері податкової політики з метою пристосування її до існуючих потреб податкового реформування, що відбувається нині в ряді країн, та гармонізації податкової системи у розрізі світових стандартів.

Управління з бюджетних питань МВФ надає рекомендації щодо податкового регулювання багатьом країнам світу. Але в будь-якій країні реформування податкової системи є досить складним процесом, масштаби та спрямованість якого найчастіше обмежуються багатьма політичними та економічними чинниками. Однією з очевидних загальних цілей податкової реформи є *спрощення існуючої податкової системи*, оскільки надмірно ускладнений податковий механізм породжує неефективність, несправедливість, високі витрати із забезпечення використання норм та ухилення від сплати податків. МВФ виступає також за необхідність *підсилення нейтральності податкової системи та скорочення навантаження на податкову адміністрацію*. Як правило, МВФ рекомендує досягати цих цілей або за рахунок *спрощення структури існуючих податків, або введення нових і простих податків* на зміну попередніх складних податків.

Багато країн, що звертаються за рекомендаціями, беруть участь у програмах структурної перебудови, що підтримуються МВФ. Одним з найважливіших елементів багатьох програм такого типу є послаблення бюджетної незбалансованості, що загрожує макроекономічній стабільності. Тому в рекомендаціях МВФ часто *враховується потреба в додаткових доходах*. МВФ керується принципом розробки таких заходів податкової політики, які дозволять одержати достатні для задоволення бюджетних потреб доходи найбільш нейтральним способом. У тих країнах, де потреба в доходах є особливо гострою або де існуючі адміністративні можливості не відповідають потребам, *МВФ пропонує проміжні заходи*, які можуть не збігатися з довгостроковими цілями податкової реформи.

12.3 Оптимальні моделі трансформації податкового регулювання

На сьогодні актуальними питаннями для України є побудова сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в ЄС, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі, реалізація збалансованої бюджетної та соціальної політики держави. Досягнення зазначеної мети можливе лише за

умови реалізації виваженої державної податкової політики, що враховуватиме міжнародну податкову конкуренцію і європейську податкову гармонізацію.

Основними напрямками реформування податкової системи України є:

- забезпечення нейтральності податків;
- зміщення акцентів з прямих податків на непрямі;
- усунення подвійного оподаткування одних і тих самих доходів;
- скорочення податкових пільг (преференцій) юридичним особам та надання пільг фізичним особам виключно з урахуванням рівня їх річного доходу незалежно від професійної або галузевої ознаки;
- створення рівних умов господарювання для суб'єктів різних форм власності, організаційно-правових форм і видів економічної діяльності;
- забезпечення економічної ефективності, фіскальної достатності, соціальної справедливості та рівності усіх перед законом, запобігання будь-яким проявам податкової дискримінації;
- забезпечення уніфікації та спрощення звітності, зокрема зменшення обсягів та періодичності її подання;
- забезпечення адміністративної простоти, економічності і стабільності системи оподаткування;
- гармонійного поєднання інтересів держави та платників податків;
- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства.

Питання трансформації податкової системи вже вийшли з площини економічних і дедалі більше стають політичними, торкаються виживання України.

Думки економістів, щодо реформування податкової політики, суттєво розрізняються. Головні розбіжності виникають з питань, чи можна ще збільшувати податкове навантаження; хто повинен нести основне податкове навантаження – великий або малий бізнес; на податкові системи яких країн слід орієнтуватися.

Більшість економістів вважає, що податкове навантаження в Україні перевищує допустимі показники. Інші доказують, що з врахуванням наявності тіньового сектору, податкове навантаження помірне і становить приблизно 20 – 23%, однак, вони також проте його збільшення, а вирішення проблеми збільшення податкових надходжень бачать у детінізації економіки.

Частина економістів вважають, що потенціал оподаткування значно більший у великих підприємств, тому вони повинні нести податковий тягар, а малі і середні підприємства необхідне оподатковувати в меншому ступені. Як аргументи на захист своєї позиції вони наводять такі факти:

- малі підприємства ніколи не розглядаються як наповнювач бюджету, лише як джерело робочих місць;
- механізми трансферного ціноутворення дають змогу великим підприємствам ухилятися від оподаткування, тому є можливість значно збільшити податкові надходження у разі усунення таких механізмів;
- легше контролювати меншу кількість великих підприємств;
- великий бізнес знаходиться у власності олігархів, впливаючи на владу, вони домагаються пільг.

Інші економісти доказують, що малий бізнес майже не сплачує податків (податкове навантаження становить 0,5% – 7% прибутку). Таке становище формує асоціальну поведінку. Власники малих підприємств і СПД – це основа середнього класу України. В розвинутих країнах середній клас є опорою держави. Однак, це не відповідає стану справ в Україні. Якщо особи не приймають участі у фінансуванні державних інститутів, вони не мають права вимагати від уряду задоволення своїх потреб.

Питання на податкові системи яких країн слід орієнтуватися при реформуванні податкової системи України для більшості економістів є однозначним – на податкові системи розвинутих країн, так як вони мають високий рівень життя.

Деякі економісти вважають, що для проведення кардинальних заходів у податковій сфері не потрібно широко застосовувати досвід західних країн, бо їх

податкові системи формувалися в минулому, а нам слід орієнтуватися на майбутнє і враховувати досвід країн, що недавно мали високі темпи економічного зростання (Південна Корея, Китай).

Україна знаходиться в стані перманентного податкового трансформування. Однак, більшість змін у податковому законодавстві не мало і не має достатнього наукового обґрунтування і не пов'язується зі стратегією розвитку економіки держави. При реформуванні оподаткування не враховується вплив змін податкової політики на поведінку споживачів і бізнесу, не існує зв'язку між збільшенням податків і кількістю й якістю послуг, що надаються державою. Крім того, не має довіри з боку населення до уряду і тих чиновників, що розпоряджаються державними фінансами.

Таким чином, для формування сучасної, конкурентоспроможної економічної моделі України податкову систему слід будувати на таких засадах:

- 1) податкова політика підпорядковується стратегії розвитку економіки України;
- 2) потрібно науково обґрунтувати, яку частину свого доходу в сучасних умовах людина здатна добровільно сплачувати в бюджет;
- 3) податкове навантаження перенести на споживання та майно, сплачувати податки має споживач, а не виробник;
- 4) податкова система повинна стимулювати інвестування;
- 5) потрібно досягти справедливого і стабільного балансу в розподілі податків між центром та громадами, між галузями економіки.

Питання для самоконтролю

1. У чому полягає зміст нинішньої податкової реформи в Україні?
2. Розкрийте основні рекомендації МВФ щодо податкової політики в Україні.
3. Яка основна мета стратегії реформування податкової системи?
4. Як впливає міжнародна податкова конкуренція на формування стратегії розвитку податкової системи України?

ПЛАН ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ

Модуль 1. Зміст податкової політики

Тема 2. Наукова парадигма податкової політики

- 2.1 Класичний підхід до оподаткування
- 2.2 Кейнсіанський підхід до оподаткування
- 2.3 Економіка пропозиції

Тема. 3 Інституціональне забезпечення формування та реалізації податкової політики

- 3.1 Податкова система
- 3.2 Етапи еволюції сучасної податкової системи України
- 3.3 Структура сучасної податкової системи України

Задачі.

1. Заповнить таблицю

Таблиця – Державні органи оперативного управління

Органи	Основні функції згідно з чинним законодавством
Міністерство фінансів України Рахункова палата України Державне казначейство Державна контрольно-ревізійна служба Державна фіскальна служба	

2. Заповнить таблицю

Таблиця – Загальнодержавні органи управління

Рівні влади	Загальнодержавні органи управління	Основні повноваження відповідно до Конституції України та Закону «Про місцеве самоврядування в Україні»
Законодавча влада	Верховна Рада України Органи місцевого самоврядування	
Виконавча влада	Кабінет Міністрів України Місцеві державні адміністрації	

3. Заповнить таблицю

Таблиця – Державні органи, що здійснюють податкову політику в зарубіжних країнах

Країна	Основні державні органи	Основні функції
США Великобританія Німеччина Франція Італія		

4. Заповнить таблицю

Таблиця – Законодавче забезпечення податкової політики

Законодавчий акт	Дата прийняття	Стаття чи розділ	Зміст основних положень
Конституція України Закон України «Про бюджетну систему України» Закон України «Про податкову систему України» Закон України «Про державний бюджет України» (на відповідний рік) Закон України «Про місцеве самоврядування» Бюджетний кодекс України Митний кодекс України Податковий кодекс України			

Модуль 2. Реалізація податкової політики

Тема 3. Напрями і форми реалізації податкової політики

4.1 Податковий механізм

4.2 Напрями податкової політики

4.3 Форми реалізації податкової політики

Тема 5. Прагматика оподаткування та податкового регулювання в контексті ефективної податкової політики

5.1 Ефективність податкової політики

5.2 Розподіл податкового навантаження

5.3 Методи врахування економічної справедливості при оподаткуванні

Задачі.

1. Розрахуйте податковий тягар від ПДВ за методом ДМХ, якщо відомо, що податкова ставка становить 20 %, ціна на товар до її введення – 50 грн., а після введення — 100 грн. Обсяг попиту на даний товар на ринку до введення податкової зміни становив 1000 грн., а після дорівнював 500 грн.

2. Визначите втрату суспільного добробуту, що спричинена перерозподілом у доходах при зростанні податкових ставок, якщо рівнорозподілений еквівалентний дохід — 240 грн., а середній дохід — 800 грн.

3. Розрахуйте ступінь економічної нерівності в умовній економіці, якщо в ній існує лише 10 сімей, рівень доходу яких є варіативним: 100 грн., 150 грн., 200 грн., 250 грн., 500 грн., 1000 грн., 1200 грн., 1250 грн., 1500 грн., 2000 грн. Чи справедливе оподаткування в цій економіці, якщо до податкових змін ступінь економічної нерівності був дещо меншим? А якщо цей показник був дещо більшим?

4. Визначте, чи буде податок справедливим, якщо його ставка зменшилась на 5 % за умов, що в період до податкових змін в умовній економіці було 5 сімей з доходами \$100; \$200; \$300; \$400; \$500; а після податкових змін їх доходи дещо зросли: відповідно \$120; \$215; \$310; \$405; \$500.

5. Використовуючи умову задачі 3, розрахуйте показник суспільного добробуту, базуючись на: а) теорії утилітаризму; б) теорії соціальної справедливості Роулза. Результати порівняйте, зробіть висновки, які можна було б використати при розробці податкової політики.

6. Використовуючи умову задачі 3, розрахуйте показник суспільного добробуту, якщо оцінний параметр становить: а) $\epsilon = 1$; б) $\epsilon = 0,01$; в) $\epsilon = -1$. Одержані результати прокоментуйте з позицій справедливості оподаткування за різних умов.

Модуль 3. Розвиток оподаткування

Тема 7. Тенденції розвитку прямого оподаткування

7.1 Еволюція прямих податків в Україні

7.2 Аналіз сучасного стану прямого оподаткування в Україні

7.3 Напрями розвитку прямого оподаткування в Україні

Тема 8. Непряме оподаткування та його розвиток

8.1 Еволюція непрямих податків в Україні

8.2 Аналіз непрямих податків в Україні

8.3 Напрями розвитку непрямих податків в Україні

8.4 Перспективи реформування місцевого оподаткування

Задачі

1.Обсяг реалізації продукції з врахуванням сум ПДВ у вересні 2010 р. склав 18000 грн. За цей же період вартість придбаної для виробництва реалізованої продукції матеріалів та сировини склала 9000 грн. в т.ч. 20% ПДВ.

17.10.10 здійснена сплата ПДВ до бюджету на суму 710 грн. 13.11.10 в результаті проведення перевірки виявлено заниження податкового зобов'язання по ПДВ. Визначити розмір пені, що нараховується в даній ситуації, якщо облікова ставка НБУ на той період складала 11,25%. Податковий період місяць.

2. Надходження від продажу товарної продукції в звітному податковому періоді склала 19000 грн. в т.ч. ПДВ. У звітному податковому періоді відбулися такі події:

– витрати на придбання сировини, матеріалів, енергоносіїв 2000 грн. Витрати на оплату праці 1000 грн;

нарахування на фонд оплати праці 280,2 грн;

сума витрат, понесених платником в зв'язку з простроченням строків поставки продукції 700 грн;

амортизаційні відрахування за звітний податковий період 400 грн.

Сума сплаченого податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств склала 1236,94 грн. Через 3 дні платник виявив помилку у визначенні податкового зобов'язання і сплатив недоплату та додаткові донарахування. Визначити суму недоплати та додаткові донарахування, які сплатив платник.

3. Обсяг реалізації продукції у липні 2011 р. склав 23000 грн без ПДВ. Вартість затрат пов'язаних з придбанням матеріалів у липні 2011 р. склала 17000 грн, в т.ч. 20% ПДВ. Платник подав податкову звітність по ПДВ 17 серпня 2011 р. Сплата податкового зобов'язання по ПДВ відбулась 18 серпня 2011 р. – 650 грн. та 8 жовтня 2011 р. решта суми. Податковий період – місяць. Визначити суму податкового боргу яку повинен був сплатити платник.

4. Кількість працюючих на підприємстві 630 працівників. З них четверть працюють не за основним місцем роботи. Платник нарахував та сплатив податкове зобов'язання по комунальному податку за 3 кв. 2010 р., у сумі 320 грн 18 жовтня 2010 р. 24.11.10 у результаті проведення документальної перевірки виявлено заниження податкового зобов'язання. Визначити розмір недоплати, штрафних санкцій та пені, яку повинен сплатити платник у результаті такого заниження. Податковий період – квартал. Облікова ставка НБУ – 22%.

5. Платник податку визначив податкове зобов'язання по ПДВ за квітень 2011 р. у розмірі 13000 грн. і подав звітність 17 травня 2011 р., а сплатив 5 листопада 2011 р. Податковий період – місяць. Облікова ставка НБУ – 21%. Визначити суму податкового боргу.

6. Контролюючий орган самостійно визначив суму податкового зобов'язання по ПДВ платнику у розмірі 3000 грн. 21 листопада 2010 р. через те, що не отримав звітності по ПДВ про діяльність протягом квітня 2010 р. Податковий період – місяць. Визначити суму штрафних санкцій, що застосовуються в зв'язку з виявленим порушенням.

7. Платник податку визначив суму податкового зобов'язання по ПДВ за червень в розмірі 4000 грн., сплативши і подавши декларацію – 19 липня 2010 р. В ході здійснення камеральної перевірки 26 серпня 2010 р. податковий інспектор виявив арифметичну помилку, що привела до заниження податкового зобов'язання на суму 734 грн. Податковий період – місяць. Визначити суму пені, що нараховується в такій ситуації. Облікова ставка НБУ – 15%.

8. Обчислити загальну суму податків та податкових платежів, що сплачуються при імпорті підкацизних товарів:

а) митна вартість товару становить 600000 грн (100000 л по 6 грн);

б) нарахуване митний збір за митне оформлення товарів та інших предметів;

в) ставка мита становить 12 грн за 1л; акцизного податку – 20 грн. за 1 л; податку на додану вартість – 20%. Ставка МЗ за митне оформлення товарів та інших предметів – 0,2% МВ товарів але не більше еквівалента 1000\$. Обмінний курс – 16,4 грн. за 1\$.

Модуль 4. Реформування і трансформація податкової політики

Тема 11. Перспективи уніфікації податкової політики в контексті глобалізаційних процесів

11.1 Загальні тенденції розвитку та координації оподаткування в країнах ЄС

11.2 Напрями адаптації податкової політики України до вимог ЄС

11.3 Проблеми адаптації податкової політики України до вимог ЄС

Тема 12. Стратегія податкового реформування і трансформація податкової політики

12.1 Основні тенденції податкового реформування в Україні

12.2 Рекомендації МВФ щодо здійснення податкової політики в умовах трансформаційної економіки

12.3 Оптимальні моделі трансформації податкового регулювання

Задачі.

1. Заповнить таблицю

Таблиця – Особливості податкової політики в зарубіжних країнах

Країна	Загальний курс економічної політики			Особливості бюджетно-податкового регулювання		
	90-ті роки	2000–2007 р.	з 2008 р.	90-ті роки	2000–2007 р.	з 2008 р.
США						
Німеччина						
Великобританія						
Франція						

2. Заповнить таблицю

Таблиця – Податкова гармонізація в ЄС

Етап	Мета	Результати
1		
2		
3		

ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ

Самостійна робота здійснюється при підготовці до практичних занять, доповідей і повідомлень, виконанні контрольної роботи (реферату).

Самостійна робота студентів при підготовці до практичних занять здійснюється в рамках вивчення матеріалу, викладеного викладачем на лекції. При вивченні матеріалу по темі слід опрацювати питання в основній і додатковій літературі, рекомендованої викладачем. Обов'язково слід звернутися до нормативного регулювання питання й проробити відповідні нормативні документи, простежити ретроспективу податкового законодавства. Для закріплення матеріалу й контролю рівня його засвоєння слід відповісти на запитання, рекомендовані для самостійної перевірки.

Підготовка до доповіді (повідомлення) повинна супроводжуватися вивченням наукової літератури (монографії, статті, дисертації й ін.), узагальненням накопиченого досвіду по заявленій проблемі. Важливо також підготувати свій виступ і презентацію для публічного виступу на занятті. Магістрант повинен бути готів не тільки представити свою точку зору, але вміти її аргументувати, відстояти в ході дискусії.

Теми контрольних робіт

1. Сучасна податкова політика в регулюванні економічних відносин.
2. Основні положення податкової політики на поточний рік: оцінка наслідків.
3. Основні положення податкової політики на наступний рік.
4. Оцінка діючої податкової системи України.
5. Еволюція прямих податків і зборів (у сучасній податковій системі окремо по кожному податкові та збору).
6. Еволюція непрямих податків (у сучасній податковій системі окремо по

кожному податкові)

7. Еволюція місцевих податків.

8. Основні напрямки розвитку України й стратегія розвитку податкової системи.

Тема контрольної роботи визначається студентом самостійно. Реферат повинен мати практичне спрямування та носити дослідницький характер. Реферат закінчується висновками та переліком використаної літератури (з посиланням по тексту роботи на ці джерела). Загальний обсяг реферату повинен складати 15–20 аркушів формату А4. Оформлюється реферат відповідно до вимог до оформлення робіт.

Критерії оцінювання реферату

Реферат оцінюється максимально 10 балами, що складаються:

Визначення основних понять і термінів, збір статистичних даних, аналіз (порівняння, співставлення, визначення величини зміни, темпів зростання і т.д.) приведених даних – до 5 балів.

Захист – до 5 балів.

ОЦІНЮВАННЯ ЗНАЬ СТУДЕНТІВ

Дисципліна «Податкова політика» розбита на 4 залікових модуля, кожен з яких відповідає 1 кредиту (разом 4 кредити – 120 академічних годин). Кожен заліковий модуль закінчується модульним контролем, який проводиться у формі комплексного тесту з теоретичного матеріалу тем даного модуля.

За кожен заліковий модуль студент може отримати максимум 17,5 балів. За весь курс максимальна оцінка – 70 балів.

Максимальна оцінка в 70 балів за курс включає:

- оцінка за виконання контрольної роботи (реферату) – максимум 30 балів, мінімум – 18 балів (якщо студент отримує менше 18 балів – робота не зараховується);
- результати модульного тестового контролю – максимум 10 балів ($10 \times 4 = 40$), мінімум – 6 балів (якщо студент отримує менше 6 балів – робота не зараховується).

Підсумкова оцінка за вивчення даної дисципліни є сумою балів, набраних студентом за кожен заліковий модуль.

Після вивчення повного курсу дисципліни студенти складають іспит, на якому можуть підвищити свою підсумкову оцінку на 30 балів. До іспиту з дисципліни «Податкова політика» допускаються студенти, які склали всі залікові модулі та набрали мінімум 40 балів.

Розподіл балів, які отримують студенти

Оцінка	Поточне тестування та самостійна робота				Іспит	Сума
	Модуль 1	Модуль 2	Модуль 3	Модуль 4		
Мінімальна	10	10	10	10	20	60
Максимальна	17,5	17,5	17,5	17,5	30	100

Переведення загальної оцінки за 100-бальною шкалою у прийняту в системі вищої освіти України 4-х бальну шкалу та міжнародну шкалу ECTS здійснюється за таким співвідношенням балів:

Шкала оцінювання: національна та ECTS

Сума балів за всі види навчальної діяльності	Оцінка ECTS	Оцінка за національною шкалою	
		для екзамену, курсового проекту (роботи), практики	для заліку
90–100	A	відмінно	зараховано
82–89	B	добре	
74–81	C		
64–73	D	задовільно	
60–63	E		
35–59	FX	незадовільно з можливістю повторного складання	не зараховано з можливістю повторного складання
0–34	F	незадовільно з обов’язковим повторним вивченням дисципліни	не зараховано з обов’язковим повторним вивченням дисципліни

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Базова

1. Онисько С. М. Податкова система: підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина ; ред. С. М. Онисько. – 4-те вид., випр. і доп. – Львів: Магнолія 2006, 2008. – 333 с.
2. Іванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
3. Гавриленко Н. В. Податкова система: навч. посібник : [рек. М-вом освіти і науки України] / Н. В. Гавриленко.– Львів: Новий Світ – 2000, 2010. – 325 с.
4. Фрадинський О. А. Основи оподаткування: навч. посібник для вnz : [рек. М-вом освіти і науки України] / О. А. Фрадинський.– Львів : Новий Світ – 2000, 2010. - 339 с.
5. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко ; ред. Н. М. Ткаченко; М-во освіти і науки України. – К.: Алєрта, 2004. – 553 с.
6. Захожай В. Б. Система оподаткування та податкова політика: навчальний посібник / В. Б. Захожай, Я. В. Литвиненко, К. В. Захожай, Р. Я. Литвиненко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006 р. – 468 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Додаткова

1. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб-платників податків. Затверджено наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 грудня 2013 р. № 779. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z2211-13>.
2. Порядок обліку платників податків і зборів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 р. № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>.
3. Порядок списання безнадійного податкового боргу платників податків. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 14 грудня 2012 р. № 1329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0075-13/paran16#n16>.
 4. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
 5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14/>.
 6. Про заставу: Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2654-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2654-12>.
 7. Митний кодекс України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4495-17/page>.
 8. Земельний кодекс України. Закон від 25 жовтня 2001 р. № 2768- III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>.
 9. Цивільний Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15/>.
 10. Водний кодекс України від 6 червня 1995 р. № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80>.
 11. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 р. № 3852-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3852-12?test=kkMMfBEvM6xU01CgZi0TqpGSHI4Xcs80msh8le6>.

12. Методичні рекомендації щодо встановлення загрози виникнення, накопичення або непогашення податкового боргу та проведення аналізу фінансового стану підприємств, які звертаються до органів Міністерства доходів для розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу). Лист Міністерства доходів і зборів України від 5 червня 2013 р. № 7017/7/99-99-11-02-03-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dinai.com/ESPRESO/mdzls7017.doc>