

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
"НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ"**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

БРАСЛАВЕЦЬ ОЛЕКСІЙ ЮРІЙОВИЧ

УДК: 338.246.025.2

ДИСЕРТАЦІЯ

**ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНИМИ ІНТЕРЕСАМИ
УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В НАЦІОНАЛЬНОМУ
ГОСПОДАРСТВІ**

Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним
господарством

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.
Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

_____/О.Ю. Браславець/
(підпис, ініціали та прізвище здобувача)

Науковий консультант

Штулер Ірина Юріївна,
доктор економічних наук, професор

*Дисертація є ідентичною з іншим
примірником дисертації
Учений секретар спеціалізованої
вченої ради Д 26.889.01*

к.е.н. М.В. Штань

Київ – 2021

АНОТАЦІЯ

Браславець О.Ю. Державне регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.03 – економіка та управління національним господарством. – ВНЗ «Національна академія управління», м. Київ, 2021.

В дисертації виділено теоретичні та методологічні основи ряду категорій, на основі яких вибудовано теоретичну концепцію поняття «інтереси», під яким розуміється або один з факторів, що призводить до протистояння певних суспільних суб'єктів, або економічні інтереси, які є об'єктивними мотивами людської діяльності, які відображають їх місце в системі суспільного виробництва. В роботі набула подальшого розвитку теоретична пропозиція А.-О. Хіршмана стосовно визначення поняття «інтерес» як головного мотиву людських вчинків, реалістичного фундаменту суспільного устрою, а водночас – головного і єдиного чинника економічної поведінки особи й спільнот.

В дослідженні сформовано нові підходи до класифікації інтересів учасників податкового процесу: особистих, групових та публічних. Надано авторське визначення поняття «податковий інтерес платника податку». Сформульовано визначення «податковий інтерес» як одного з видів економічних інтересів платників податків, під яким слід розуміти об'єктивно і юридично обумовлену зацікавленість платника податку в ненастанні дій/бездіяльності учасників податкового процесу, що тягнуть за собою несприятливу для платника податків правову ситуацію, котра спричиняє матеріальні збитки. Обґрунтовано тезу про те, що первинними податковими інтересами є інтереси платників податків. Набуло подальшого розвитку теоретичне представлення групових інтересів, під якими пропонується розуміти середні суспільні інтереси, що є публічними економічними інтересами, виразником котрих виступає держава, яка їх певним чином визнала та закріпила.

В роботі удосконалено теоретичне визначення податкового процесу, під

яким пропонується розуміти регламентовану нормами права діяльність, пов'язану з державним нормативно-правовим регулюванням податками, їх адмініструванням та контролем за їх справлянням, податковим провадженням, вирішенням суперечок та суперечностей між учасниками податкового процесу. Визначено стадії податкового процесу за напрямками тактичного та стратегічного впливу.

Під час аналізу зарубіжного досвіду виявлено кілька напрямків стратегічного та тактичного впливу держави у сфері регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу, які можуть бути використані у вітчизняній податковій системі.

В роботі встановлено, що в практиці податкового провадження в Україні щодо доходів фізичних осіб та прибутку підприємств спостерігається негативний вплив прямого особистого оподаткування на ті фінансові показники платників податків, які характеризують вартісну величину їхніх економічних інтересів шляхом деформування величини бази оподаткування, що зумовлено чинними в українській системі оподаткування алгоритмами формування баз оподаткування. Для оцінювання впливу прямого особистого оподаткування на юридичних та фізичних осіб запропоновано використання коефіцієнтів деформації баз оподаткування.

Встановлено існування «точки зрівноваженості» (індиферентності) при справлянні єдиного податку з юридичних осіб, під якою розуміється величина рівня рентабельності, за якою сума єдиного податку у суб'єкта малого підприємництва збігається зі сумою відповідних податків за стандартного режиму оподаткування. Розроблено методичний підхід щодо тестування ефективності єдиного податку, який має прикладне застосування.

В роботі розроблено систему взаємозв'язків інтересів учасників податкових відносин, на основі якої виділено групи квазі-публічних та квазі-корпоративних інтересів, визначено їхнє місце у системі економічних та податкових інтересів учасників податкового процесу й на базі цього запропоновано зосередити більшу увагу на податковому стримуванні інституціональних процесів у сфері корпоративної економіки – зокрема, якомога послідовніше уникати будь-яких преференцій щодо оподаткування корпоративного сектору і будь-якого скорочення рівня оподаткування прибутку корпорацій.

В дисертації запропоновано використовувати інструменти вдосконалення окремих податків, у т.ч. податку на доходи фізичних осіб шляхом упровадження процедур внутрішньосімейного та середньорічного вирівнювання доходів; упровадження стандартної податкової знижки, що обчислюється відповідно до вартісної величини прожиткового мінімуму в Україні і надається без обмежень; скасування авансових платежів податку на доходи фізичних осіб для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності; для фізичних осіб – платників єдиного податку встановлювати розмір єдиного податку в граничних нормах не менше, аніж сума податку на доходи фізичної особи, обчисленої на підставі розміру середньомісячної заробітної плати по країні за попередній рік, проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік.

Запропоновано удосконалити вітчизняну нормативно-правову базу процедури розробки та ухвалення податкового законодавства у частині виокремлення розділу «Податковий регламент», що дозволить впорядкувати процедуру впровадження нових податкових законодавчих актів з порушенням вимог Бюджетного та Податкового кодексів.

Запропоновано зміни до правового статусу працівників фіскальної бюрократії у частині виокремлення функцій репрезентанта, що дозволяє мінімізувати ризики та максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави. Запропоновано фінансові механізми відшкодування збитків та встановлення персональної відповідальності працівників податкової служби у разі вчинення дій, які завдали шкоду платникам податків та/або державі.

Ключові слова: державне регулювання, економічні інтереси; податковий інтерес; податковий процес; учасники податкового процесу; податкове провадження; пряме особисте оподаткування; оподатковуваний дохід; прожитковий мінімум; податкова знижка; фінансовий результат; оподатковуваний прибуток; деформація бази оподаткування; податковий регламент.

ANNOTATION

Braslavets O. State regulation of economic interests of participants of tax process in a national economy. – Manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of economic sciences, speciality 08.00.03 – national economy management. – National Academy of Management, Kyiv, 2021.

The dissertation identifies theoretical and methodological series of categories on the basis of which the theoretical concept of the concept of "interests" is built, under which either one of the factors that determine the confrontation of certain social actors, or economic interests, which are objective main motives of human sub objects. activities that reflect their place in the system of social production. The theoretical proposal of A.-O. Hirschman on the definition of "interest" as the main motive for human actions, a realistic foundation of social order, and at the same time - the main and only factor in the economic behavior of the individual and society.

The study formed new approaches to the classification of interests of participants in the tax process: personal, group and public. The author's definition of the concept of "tax interest of the taxpayer" is given. The definition of "tax interests" as one of the types of economic interests of taxpayers, according to which follows the objectively and legally determined reasonableness of the taxpayer in the failure to act / security of participants in the further process, which entails disadvantages for taxpayers that cause material damage . The thesis that the primary tax interests are the interests of taxpayers is substantiated. The theoretical representation of group interests has been further developed, which is proposed to mean the middle public interests, which are public economic interests, the expression of which is the state, which in their way recognized and consolidated.

The paper improves the theoretical definition of the tax process, which is proposed to mean regulated by law, related to state regulation of taxes, their administration and control over their management, tax investigation, conflict resolution and conflicts between participants in the tax process. The stages of the further process in the areas of tactical and strategic influence are determined.

The analysis of foreign experience revealed several areas of strategic and tactical influence of the state in the regulation of economic interests of participants in the tax process, which can be used in the domestic tax system.

In the process of work in the practice of additional process in Ukraine on personal income and corporate profits, there is a negative impact of direct personal taxation on those financial indicators of taxpayers, which are characterized by a significant amount of their interests by distorting economic values of the tax base. Ukrainian taxation system by algorithms for forming the tax base. To assess the impact of direct own taxation on legal entities and individuals, the use of coefficients of deformation of the tax base is proposed.

The subject of "equilibrium point" (indifference) in reducing the single tax on legal entities, which indicates the value of the level of profitability, at which the single tax of a small business coincides with the amount of taxes for the standard tax regime. A methodological approach to testing the effectiveness of a single tax, which has an applied application.

The system of relations of interests of participants of tax relations is developed in the work, on the basis of which quasi-public and quasi-corporate interests, their place in the system of economic and further interests of participants of further process is defined. in the field of corporate economy - in particular, to avoid as consistently as possible any preferences for corporate sector taxation and any reduction in the level of corporate income taxation.

In the dissertation it is offered to use tools of perfection of separate taxes, including personal income tax by establishing the procedure of intra-family and average annual income level; introduction of a standard additional discount, calculated in accordance with the variance of the subsistence level in Ukraine and provided without restrictions; determination of advance payments of personal income tax for natural persons - business entities; for individuals - payers of the single tax to set the amount of the single tax in the marginal norms not less than the amount of personal income tax calculated on the basis of the average monthly wage in the country for the previous year, indexed to inflation targets for the current and planned year.

It is proposed to improve the domestic legal framework for the development and adoption of additional legislation in the part of the section "Tax Regulations", which will streamline the procedure for implementing new tax legislation in violation of the Budget and Tax Codes.

Changes to the legal status of employees of the fiscal bureaucracy are proposed in terms of separating the functions of the representative, which minimizes risks and maximally transforms the functionality of the State Tax Service and bring it closer to the role of state agent. Financial mechanisms for compensation of losses and establishment of personal responsibility of employees of additional service in case of occurrence of events which harmed taxpayers and / or the state are offered.

Keywords: state regulation, economic interests, tax interest, tax process, participants of tax process, tax proceeding, direct personal taxation, taxable profit, minimum of subsistence, tax abatement, financial result, taxable income, deformation of basis of assessment, tax regulation.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, підручники, посібники:

1. Браславець О.Ю. Фінансовий менеджмент: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни// Колектив авторів: Антонова О.М., Браславець О. Ю., Нам В.Г., Неговська Ю.М., Сугак Т.М., Чередніченко Ю.В., Штань М.В. - К.: – Національна академія управління, 2019. – 162 с.

2. Браславець О.Ю., Базилюк А.В. Податкова система: Навчальний посібник // Колектив авторів: О. Ю. Браславець, А. В. Базилюк. – К.: ВНЗ «Національна академія управління», 2003. – 422 с. (Особистий внесок автора – розділи «Теоретичні основи оподаткування», «Пряме оподаткування», «Непряме оподаткування», 10,44 д.а.)

3. Braslavets Oleksii, Semenova Viktoriya. Realizacja zasady pomocniczosci w normach prawnych ustawodawstwa ukraińskiego dotyczących rodziny i dzieci / Prawa dziecka: perspektywa Kosciola, red. ks. Piotr Kroczek, Papieski Uniwersytet Jana Pawła II w Krakowie // Annales canonici (Seria "Monographiae"). – 2015. – № 3. – S.153-174.

Стаття у виданні, індексованому міжнародною наукометричною базою: Web of Science Core Collection та/або Scopus

4. Браславець О.Ю. Вирівнювання бази оподаткування доходів фізичних осіб як спосіб врегулювання економічних інтересів платників податків // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4(130). – С. 240-245 (0,42 д.а.).

Статті у наукових фахових виданнях України та виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз

5. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Нам В.Г. Механізм оновлення інституціонального середовища інноваційного підприємництва // Актуальні проблеми економіки. – 2020. – № 9. – С. 56-67. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

(Особистий внесок автора: здійснено опис інституціонального середовища інноваційного підприємництва).

6. Браславець О. Ю. Концептуальні засади вдосконалення форм захисту інтересів платників податків у податковому процесі // Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №12. – с. 78-85. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

7. Браславець О. Ю. Податковий регламент як норма публічних фінансів щодо особливої процедури розробки й ухвалення податкових законопроектів//Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №6. – с. 97-106. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

8. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Неговська Ю. М. Моделювання оцінювання інноваційного потенціалу промислових підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 5. Том 2. – С. 81-89. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS]. *(Особистий внесок автора: побудовано концепцію економіко-математичної моделі оцінювання інноваційного потенціалу підприємств).*

9. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Громова Я. А. Концептуальні основи державного регулювання інноваційним підприємництвом / О. В. Орлова-Курилова, О. Ю. Браславець, Я. А. Громова // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 7. Том 2. – С. 41-54. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS]. *(Особистий внесок автора: проаналізовано науково-методичні підходи до державного регулювання інноваційним підприємництвом в Україні).*

10. Браславець О.Ю., Белякова О.В., Штулер І.Ю. Громова Я.А. Моделювання парадигми управління знаннями в системі «потрійної спіралі» - влада, наука, бізнес // Актуальні проблеми економіки. 2019. № 7. Том 2. С. 25-40. (1,0 д.а.) *(Особистий внесок: запропоновано перелік ключових показників в системі «потрійної спіралі»)*

11. Браславець О.Ю. Співвідношення інтересів учасників податкового процесу в системі державного регулювання національного господарства / О. Ю. Браславець // Ефективна економіка – 2012. – № 3. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/index.php/pdf/3_2021/pdf/9_2015/57.pdf?op=1&z=1038.

Публікації у збірниках матеріалів наукових та науково-практичних конференцій

12. Браславець О.Ю. Механізм трансфертного ціноутворення у корпоративному прибутковому оподаткуванні у Республіці Польща // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали X-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Ukraine-Poland, 28-30 червня 2021 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2021. – С. 33-35.

13. Браславець О.Ю. Проблеми справедливого оподаткування заробітної плати в Україні: до питання деформації податкової бази // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті, подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи та COVID-19: матеріали XX міжнародного наукового семінару (Київ-оз. Світязь, 5-7 липня 2021 року) / ВНЗ «Національна академія управління», Міжнародна академія інформатики – Київ: НАУ. – 2021. – С.27-29.

14. Браславець О.Ю. Статус працівника державної податкової служби // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали VII-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Київ - Баку, 25-26 червня 2020 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2020. – С.67-68.

15. Браславець О.Ю. Публічно-правовий характер фінансових інтересів суб'єктів оподаткування: спроба окреслення парадигми // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали VI-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Київ – Pozega, 20-21 лютого 2020 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2020. – С.22-29.

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП	13
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЇ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ	22
1.1. Суб'єкт оподаткування як носій економічних інтересів	22
1.2. Податковий процес як інструмент регулювання інтересами його учасників	40
1.3. Світовий досвід державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу	53
Висновки до розділу 1	64
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПРАКТИЦІ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ	66
2.1. Економічне обґрунтування вибору суб'єкта оподаткування	66
2.2. Аналіз взаємозв'язку оподаткування та економічних інтересів платників податків при справлянні податку з доходів фізичних осіб	96
2.3. Ретроспектива взаємозв'язків суми сплачених податків з результатами діяльності юридичних осіб – платників податків	114
Висновки до розділу 2	133
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМ РЕГУЛЮВАННЯ ІНТЕРЕСАМИ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В НАЦІОНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ	137
3.1. Концепція гармонізації інтересів учасників податкового процесу	137
3.2. Методи регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу	156
3.3. Напрями вдосконалення захисту інтересів платників податків	176
Висновки до розділу 3	191
ВИСНОВКИ	195
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	198
ДОДАТКИ	221

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

БО	– база оподаткування
ВВП	– валовий внутрішній продукт
ВР	– виручка від реалізації
ВРУ	– Верховна Рада України
ГС	– гранична ставка (ефективна ставка)
ДКМУ	– Декрет Кабінету Міністрів України
ДПС	– Державна податкова служба
ЗУ	– Закон України
КД	– коефіцієнт деформації
КМУ	– Кабінет Міністрів України
НМДГ	– неоподатковуваний мінімум доходів громадян
ОП	– оподатковуваний прибуток
ПДВ	– податок на додану вартість
ПКУ	– Податковий Кодекс України
ПМ	– прожитковий мінімум
ПнДФО	– податок на доходи фізичних осіб
ПнП	– податок на прибуток підприємств
ПСП	– податкова соціальна пільга в податку на доходи фізичних осіб
ПТ	– податковий тягар
ТНК	– транснаціональна корпорація
ФО	– суб'єкти оподаткування – фізичні особи
ФОП	– фонд оплати праці
ФО-СПД	– фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності без утворення юридичної особи
ЮО	– суб'єкти оподаткування – юридичні особи
АО	– "Abgabenordnung", Положення про справляння податків, зборів та мита ФРН
АРА	– "Advanced Pricing Agreements", угода про узгодження цін
IRS	– "Internal Revenue Service", Служба внутрішніх доходів США
OECD	– "Organization for Economic Co-operation and Development", Організація економічного співробітництва та розвитку

ВСТУП

У сучасних умовах розвитку економіки важливим питанням, пов'язаним із ефективністю виробництва і загальним економічним розвитком країни, є правильна побудова та організація податкових відносин між державою, суб'єктами господарської діяльності та домашніми господарствами. Податки мають бути тим важелем державного регулювання, за допомогою якого можна ефективно впливати на темпи економічного зростання та соціального розвитку.

Актуальність теми обумовлена необхідністю державного врегулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві України з метою забезпечення реалізації економічної функції держави як передумови для її соціально-економічного розвитку та національної безпеки країни. Для сучасного етапу суспільного розвитку характерною особливістю є трансформаційні процеси, що полягають у динамічній зміні ролі держави, суб'єктів господарювання та домогосподарств. Наслідком цього є намагання держави зберегти провідну роль у суспільному житті, що виражається у поступовому зростанні фіскального тиску на суб'єктів господарювання та домашні господарства. Чинна вітчизняна система оподаткування чимдалі більше набуває характеру й рис суто фіскального інструменту вилучення фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання та домашніх господарств. У недержавному секторі спостерігається стійка та стабільна тенденція уникнути регулятивного впливу з боку держави, що проявляється, зокрема, у процесах податкової мінімізації. Сприятливі умови для цього шляхом набуття преференцій (у тому числі податкових) отримує така специфічна група суб'єктів господарювання як корпорації (ТНК). Внаслідок цього відбувається формальне й неформальне злиття й взаємопроникнення інститутів корпоративного сектору та державного управління, що створює диспропорції у суспільному устрої: на законодавчому рівні закріплюються більш

сприятливі умови господарювання для корпоративного сектору, натомість домашні господарства перетворюються на джерело фінансових ресурсів для бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів. У такий спосіб відбувається процес викривлення суспільних інтересів, які є основою державного регулювання економікою. Однією з ключових проблем при цьому стає потреба встановити збалансовані відносини у сфері оподаткування між трьома ключовими суб'єктами економічних відносин – державою, суб'єктами господарювання та домашніми господарствами.

Загальні концепції та парадигми регулювання економічними інтересами суб'єктів у національному господарстві досліджували такі відомі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Л. Абалкін, В. Білостоцька, Ш. Бланкарт, Д. Брюммерхоф, Дж. Б'юкенен, І. Валлерстайн, О. Василик, О. Воронкова, Л. Воронова, В. Геєць, Ю. Гончаров, В. Горбунов, М. Диха, М. Єрмошенко, С. Єрохін, Б. де Жувенель, Т. Ковальчук, В. Коротун, М. Кучерявенко, Ю. Костинець, К. Крауч, Ж. Марітен, Л. фон Мізес, В. Островецький, Е. Рекош, А. Скрипник, А. Соколовська, Дж. Стігліц, Ю. Тіхоміров, М. Тургенєв, І. Ус, А.-О. Хіршман, Х.-Х. Хоппе, В. Черняк, В. Шевчук, К. Шмітт, І. Штулер, Д. Щьокін, Л. Якобсон, І. Янжул та багато інших.

Численні дослідження з відповідної проблематики створюють передумови для пошуку подальших шляхів удосконалення державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві, насамперед, стосовно фізичних осіб – платників податків, що й зумовило необхідність та актуальність цього дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до тематики наукових досліджень ВНЗ «Національна академія управління» за темою «Інноваційно-інвестиційні чинники сталого соціально-економічного розвитку» (державний реєстраційний номер 0116U003934) у межах якої автором розроблено концепцію гармонізації інтересів учасників податкового процесу та представлено напрямки вдосконалення механізму державного регулювання

інтересами учасників податкового процесу.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є розроблення концептуальних засад державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві.

Відповідно до визначеної мети у поданих результатах дослідження було поставлено і вирішено такі *завдання*:

- узагальнити теоретичні та методологічні основи понять «інтереси», «економічні інтереси» та «податкові інтереси» як об'єкта державного регулювання та складової частини податкового процесу в національному господарстві;
- узагальнити науково-методичні підходи до реалізації державного регулювання інтересами учасників податкового процесу через окремі види податків;
- визначити проблеми, тенденції та напрями розвитку державного регулювання економічними інтересами у процесі оподаткування;
- дослідити податковий процес як інструмент регулювання інтересами його учасників;
- проаналізувати зарубіжний досвід державного регулювання інтересами учасників податкового процесу;
- дослідити механізм впливу податкового регулювання господарською діяльністю на економічні інтереси окремих учасників податкового процесу;
- виявити особливості впливу окремих форм прямих особистих податків на фінансово-економічні показники діяльності платників податків;
- удосконалити та розробити методику оцінювання впливу оподаткування на економічні інтереси платників податків;
- визначити концептуальні напрями вдосконалення податкового процесу як складової механізму державного податкового регулювання національним господарством;
- узагальнити методичний та організаційний підходи щодо вдосконалення захисту інтересів платників податків.

Об'єктом дослідження є сукупність економічних відносин, що визначають коло економічних інтересів учасників податкового процесу в національному господарстві.

Предметом дослідження є організаційно-економічні форми й методи державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві.

Методи дослідження. У ході дослідження було застосовано загальнонаукові та спеціальні методи: *метафізичний метод* – для визначення фундаментальних засад дослідження і вихідних положень, пов'язаних із необхідністю відмовитися від позитивістського підходу в економічному дослідженні; *метод співставлення* – для порівняння фактів та тенденцій, характерних для різних видів національних систем оподаткування й порівняння їх із чинними вітчизняними тенденціями, виявлення закономірностей їхнього розвитку; *системний аналіз* – для аналізу податкового процесу як складової частини економічної системи; *економічний аналіз* – для визначення впливу оподаткування на показники фінансового стану учасників податкового процесу, зокрема, домогосподарств (фізичних осіб) і суб'єктів господарювання (юридичних осіб); *статистичний метод* – для виявлення головних тенденцій прямого особистого оподаткування фізичних та юридичних осіб.

Джерелами інформації для проведення дослідження є чинні законодавчі та нормативні акти щодо регулювання механізму оподаткування фізичних та юридичних осіб в Україні, офіційні статистичні матеріали, роботи вітчизняних і зарубіжних дослідників за темою дослідження, фахова література і періодичні видання.

Наукова новизна одержаних результатів. У дисертації запропоновано нове вирішення проблеми удосконалення механізму балансування економічних інтересів учасників податкового процесу шляхом перерозподілу податкового навантаження, виходячи з економічного змісту податкових інтересів платників податків, які є визначальним елементом стабільності

національного господарства. Наукова новизна характеризується такими положеннями:

вперше:

- створено та апробовано науково-методичний підхід, сутність якого полягає у способі обчислення суб'єктами малого підприємництва коефіцієнта ефективності використання стандартного або спеціального режиму оподаткування з використанням показника рентабельності діяльності платника податків та з урахуванням рівня номінальних процентних ставок податків при стандартному та спеціальному податкових режимах; цей підхід, з одного боку, дозволяє ефективно регулювати державні інтереси в податковому процесі, а з іншого, надає можливість платникам податків – суб'єктам малого підприємництва самостійно ухвалювати рішення щодо захисту своїх податкових інтересів шляхом вибору більш ефективного режиму оподаткування;

удосконалено:

- методичний підхід до класифікації і групування учасників податкового процесу за класифікаційними ознаками персональних та інституціональних інтересів у контексті приватно- та публічно-правових відносин; такий підхід дозволяє оцінювати головні податкові інтереси та суперечності, що виникають між учасниками податкового процесу, виявляти головні причини виникнення конфліктів податкових інтересів, систематизувати та визначати шляхи їх розв'язання;

- понятійно-категоріальний апарат теорії оподаткування шляхом визначення дефініції «податковий інтерес платника податку», під якою, на відміну від існуючого підходу, розуміється зацікавлення платника в ненастанні таких дій учасників податкового процесу, що спричиняють платнику матеріальні збитки; дефініцію «квазі-корпоративний інтерес» запропоновано застосовувати для характеристики особистих економічних інтересів персоналу корпорацій та розділити в такий спосіб економічні інтереси корпорації як учасника податкового процесу та менеджменту

корпорацій, представники якого виступають носіями власних економічних інтересів; такий методичний підхід дозволяє виявляти об'єктивні економічні показники діяльності платників податків, що характеризують об'єкт державного регулювання економічними інтересами, а також чинники, що призводять до конфлікту інтересів учасників податкового процесу та запропонувати відповідні шляхи усунення негативних чинників;

- концепцію механізму справляння податку на доходи фізичних осіб за рахунок мінімізації впливу чинників, що деформують базу оподаткування; у складі цієї концепції – методичний підхід виявлення цих чинників та оцінювання регуляторного впливу оподаткування шляхом введення показників «коефіцієнт деформації бази оподаткування» (окремо при розрахунку податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємств); щодо фізичних осіб запропоновано зіставлення величини бази оподаткування, обчисленої з урахуванням податкової знижки у розмірі прожиткового мінімуму чи мінімальної заробітної плати та бази оподаткування, обчисленої відповідно до чинних нормативно-правових актів; щодо юридичних осіб запропоновано зіставлення податкової бази, визначеної у розмірі фінансового результату, та бази оподаткування, обчисленої відповідно до чинних нормативно-правових актів; запропоновано інструменти податкового вирівнювання бази оподаткування за доходами фізичних осіб для окремих категорій платників податків шляхом усунення деформувальних чинників. Такий методичний підхід, на відміну від існуючих, дозволяє надавати якісну та кількісну оцінку стану регуляторного впливу на податкові інтереси платників податків на стадії податкового провадження;

отримали подальший розвиток:

- організаційний механізм ухвалення законодавчих актів щодо оподаткування шляхом упровадження «податкового регламенту» як особливої, законодавчо закріпленої процедури розробки, розгляду й ухвалення законів про оподаткування. Ця пропозиція дозволяє встановити

чіткий механізм забезпечення принципу стабільності податкового законодавства, поєднати й гармонізувати податковий та бюджетний процеси на стадіях розробки проектів податкових актів, їхнього подальшого розгляду й ухвалення як бюджетно-податкових нормативних актів;

- організаційний механізм фінансової відповідальності державної податкової служби за завдання матеріальної шкоди платникам податків; на відміну від нині чинного підходу, який передбачає відшкодування збитків коштом Державного бюджету, пропонується встановити персональну фінансову відповідальність працівників державної податкової служби; це дозволить створити економічний інструментарій відновлення балансу інтересів учасників податкового процесу.

Практичне значення здобутих результатів полягає в тому, що основні результати наукового дослідження, які викладені в дисертаційній роботі, доведено до рівня прикладних розробок та науково-методичних пропозицій і організаційно-методичних рекомендацій щодо державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві, які прийнято і використовуються в діяльності:

- Міністерства соціальної політики України – під час розробки та опрацювання плану пріоритетних дій на наступний рік щодо удосконалення концепції механізму справляння податку на доходи фізичних осіб (довідка від 02.09.2021 р.);

- Державного науково-дослідного інституту інформатизації та моделювання економіки – щодо використання методичного підходу до виявлення факторів, які деформують базу оподаткування, що дозволяє надавати якісну та кількісну оцінку стану регулятивного впливу на податкові інтереси платників податків на стадії податкового провадження, у межах якого запропоновано інструменти податкового вирівнювання бази оподаткування за доходами фізичних осіб для окремих категорій платників податків шляхом усунення деформувальних факторів (довідка № 34-2/4 від 27.01.2020 р.);

- ТОВ "Туристична компанія «Менестіс» – щодо застосування способу обчислення суб'єктами малого підприємництва коефіцієнта ефективності використання стандартного або спеціального режиму оподаткування з використанням показника рентабельності діяльності платника податків та з урахуванням рівня номінальних процентних ставок податків при стандартному та спеціальному податкових режимах, що надало можливість суб'єкту малого підприємництва обрати найбільш ефективний режим оподаткування (довідка №1002/2021 від 10.02.2021 р.);

- ТОВ «УКРЮГІМПЕКС» – щодо використання підходу до характеристики особистих економічних інтересів персоналу корпорацій для розділення економічних інтересів підприємства та його персоналу, що має власні економічні інтереси (довідка від 25.03.2021 р.)

- ГО «Міжнародна академія інформатики» – при розробці пропозицій для органів державної влади щодо програми зі сприяння здійсненню інноваційної діяльності у сфері інформатики та процесах діджиталізації суспільства на 2021-2022 роки (довідка №2621-04/04 від 14.04.2021 р.);

Результати дослідження також застосовуються в освітньому процесі ВНЗ «Національна академія управління» при проведенні лекційних та практичних занять з навчальних дисциплін «Податковий менеджмент», «Бюджетування податків та зборів на підприємстві» (акт від 15.04.2021 р.).

Особистий внесок здобувача. Наукові положення, розробки і висновки дисертації, що виносяться на захист, є результатом особистих наукових досліджень і одержані автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано тільки ті ідеї, положення та розрахунки, що є особистим внеском автора, який конкретизовано у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Головні наукові положення та прикладні результати дослідження обговорювалися та були схвалені на міжнародних конференціях та семінарах: VI Міжнародна наукова Інтернет-конференція «Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних

процесів в економіці» (Київ – Pozega, 20-21 лютого 2020 року); VII Міжнародна наукова Інтернет-конференція «Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці» (Київ - Баку, 25-26 червня 2020 року); X Міжнародна наукова Інтернет-конференція «Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці» (Ukraine-Poland, 28-30 червня 2021 року); XX міжнародний науковий семінар «Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті, подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи та COVID-19» (Київ-оз. Світязь, 5-7 липня 2021 року).

Публікація результатів дослідження. За темою дисертації опубліковано 15 наукових праць, з них 3 монографії (у співавторстві), 8 статей у наукових фахових виданнях, в тому числі 1 стаття у виданні, індексованому міжнародною наукометричною базою «Scopus», та 4 публікації у збірниках всеукраїнських і міжнародних науково-практичних конференцій. Загальний обсяг друкованих робіт становить 29,22 друк. арк.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг дисертації становить 190 сторінок комп'ютерного тексту. Робота містить 27 таблиць, 17 рисунків, 17 додатків. Список використаних джерел налічує 195 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ЙОГО РЕАЛІЗАЦІЇ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Суб'єкт оподаткування як носій економічних інтересів

Податки та оподаткування в сучасній економіці являють собою особливу категорію суспільних публічно-правових відносин з приводу розподілу та перерозподілу ВВП для формування державних централізованих та децентралізованих фондів. Податки (збори, обов'язкові платежі) є найважливішою формою фінансового методу акумуляції державою частини суспільного продукту. Виступаючи фінансовою категорією, податки таким чином беруть участь у розподілі та перерозподілі (усуспільненні) частки валового внутрішнього продукту. В силу своєї природи податки, як суспільна категорія належать до сфери особливих суперечностей між представниками публічної влади та особами, котрі мають їх сплачувати (платники податків) [130, с.143]. На цій особливості природи оподаткування наголошували деякі автори: "...кожен податок є злом, бо він позбавляє платника частини його власності: необхідно лише вміло користуватися цим злом, тобто, обирати найлегше..." [146, с.131]. Своєю чергою І.Янжул наполегливо характеризував податки як "односторонні економічні пожертви, що справляються державою з приватного майна", але згодом констатував: "Боротьба – між намаганням держави взяти якомога більше і намаганням підданих віддати якомога менше – проходить однозначно через всю фінансову історію європейських народів з різними результатами" [162, с.246].

Сучасні дослідники податків також звертають увагу на особливий характер природи оподаткування. Так, М.Заєць акцентував увагу на примусовості вилучення частини суспільного продукту державою в процесі його перерозподілу, зазначаючи при цьому, що кошти, отримані внаслідок

такого вилучення, спрямовуються на задоволення загальнодержавних потреб [71, с.37]. Так само, при визначенні податку М. Кучерявенко наголошує, що податок є формою примусового відчуження результатів діяльності юридичних та фізичних осіб у власність держави, акцентуючи увагу на тому, що в процесі оподаткування відбуваються перехід права власності до держави й зміна форми власності [87, с.51].

Сутність оподаткування полягає у соціальному конфлікті, зіткненні певних суспільних суб'єктів – у випадку оподаткування ними є учасники податкових відносин, – з метою реалізації їхніх суперечливих інтересів, позицій, цінностей і поглядів в боротьбі за цінності і претензії на певний статус, владу і ресурси в процесі розподілу та перерозподілу сукупного суспільного продукту [73, с.38]. Поняття конфлікту нерозривно пов'язане з філософським поняттям суперечностей (протиріч), а однією з істотних ознак конфлікту є протилежність інтересів учасників конфлікту [73, с.40].

Головним поняттям, необхідним для економічного аналізу будь-якого суспільного конфлікту, в тому числі в процесі справляння податків, є поняття інтересів. Інтереси є відправною категорією в аналізі суперечностей і конфліктів тому, що саме вони за своєю природою уособлюють єдність об'єктивного і суб'єктивного. По-перше, інтереси виражають базові та інші потреби, які є необхідними для суспільного життя людини. Щойно потреби інтегруються в ціннісну систему суб'єкта, вони перетворюються на соціальний інтерес. По-друге, інтерес – це цілеспрямованість поведінки та діяльності суб'єкта на задоволення життєво необхідної в конкретній ситуації потреби. По-третє, інтерес припускає певний ступінь усвідомлення потреб, на основі чого формується мотиваційна база суб'єкта, а також орієнтири й мета діяльності [73, с.46]

Аналіз, проведений нами, показав, що інтереси впливають й на систему цінностей, які визначають соціально-філософську базу будь-якого суспільства. Так, наприклад, інтереси суспільства визначають ціннісну систему і відповідні норми поведінки в конкретному суспільстві – як

моральні, так і правові. [73, с.47].

У сфері оподаткування провідною, домінуючою категорією стає поняття економічного інтересу. За визначенням академіка Л.Абалкіна [1], економічні інтереси є об'єктивними мотивами діяльності людей, що відображають їхнє місце в системі суспільного виробництва. Виробничі відношення проявляються саме через спонукальні мотиви людської діяльності, тобто, у формі інтересів, які відносяться до числа об'єктивних умов існування суспільства.

Аналіз показує, що об'єктом суспільних суперечностей у сфері оподаткування виступає сукупний суспільний продукт, який в умовах соціального існування людини підлягає перерозподілу. Результатом цього суспільного протиріччя є конфлікт між платником податку й державою. При цьому в основі конфлікту лежить відмінність між економічними інтересами кожного окремого члена суспільства й економічними інтересами людської спільноти у цілому. В процесі оподаткування носіями економічних інтересів обох цих груп виступають окремі платники податків. Тут також можна спостерігати подвійність категорії економічних інтересів – кожен окремий платник податків одночасно є членом певної спільноти й навпаки, кожна спільнота складається з платників податків. Тим не менш, економічні інтереси платників податків та економічні інтереси спільноти не завжди співпадатимуть. Оскільки об'єктом конфлікту є сукупний суспільний продукт та привласнення його частини, то в умовах існуванні приватної власності платник податків, як фізична особа, зацікавлений до якомога меншого ступеня перерозподілу; в той самий час як член спільноти, що живе в суспільстві й потребує підтримки соціальної гармонії в цьому суспільстві, він зацікавлений в якомога більшому ступені перерозподілу.

Економічні інтереси як такі в загальному вигляді спрямовані на задоволення потреби у певних благах, а об'єктами інтересу є ті блага, заради яких суб'єкти вступають у відносини і які відображають цільове призначення цих відносин, що полягає у задоволення потреб суб'єктів [85, с.64].

На думку деяких вчених-економістів, для розуміння економічних інтересів важливим моментом є їхня певна градація – насамперед, необхідно виділити економічні інтереси людей, а лише згодом, як похідні – групові й загальнонародні національні. Первинним, базовим джерелом інтересів виступає реальне матеріальне і духовне життя людини як основного суб'єкта суспільних відносин [73, с.47].

Оскільки саме людина є базовим джерелом економічних інтересів, необхідно звернути увагу на об'єкт її економічних інтересів, оскільки саме він буде визначати спрямованість дій особистості. Закономірність людських потреб в певній ієрархічній підпорядкованості представлена у "піраміді Маслоу", яка визначає такий порядок: фізіологічні потреби; потреба в безпеці й захищеності; потреба приналежності до певної спільноти; потреба у повазі; потреба у самореалізації.

У тому випадку, коли людина спроможна завдяки власній економічній діяльності самостійно задовольнити ці потреби, її економічні інтереси не співпадатимуть ані з груповими, ані національними. Як показує аналіз, в умовах існування приватноправового суспільства людина, по-перше, насамперед намагатиметься завдяки самостійній економічній діяльності задовольнити ті потреби, які відповідають її власним економічним інтересам; по-друге, лише у випадку, коли шляхом самостійної економічної діяльності вона буде неспроможна задовольнити окремі потреби, вона звернеться до послуг відповідної спільноти; таким чином, виникнуть економічні інтереси спільноти – сприяти окремому індивіду у задоволенні частини його потреб.

Своєю чергою спільноти (суспільні групи чи нація) мали б бути зацікавленими, щоб окремі їхні члени задовольняли якомога більше власних потреб самотужки, і лише в крайніх випадках надавати їм відповідну допомогу.

Таким чином, групові та національні економічні інтереси виникають на базі особистих економічних інтересів – у тому випадку, коли окрема особистість не може самостійно задовольнити власні життєві потреби.

Важливо, що саме на первинності особистого економічного інтересу наголошували навіть теоретики марксизму-ленінізму. Так, за Л.Абалкіним, суспільні інтереси реалізуються через економічні інтереси колективів та окремих осіб [1].

В ієрархічній піраміді системи економічних інтересів ми спостерігаємо поступовий перехід від персоніфікованого характеру особистих економічних інтересів – через часткову добровільну інтеграцію особистих економічних інтересів і виникнення на цій базі групових економічних інтересів – до максимально інтегрованої групи національних економічних інтересів. Виразником останніх (наголосимо – не джерелом і не носієм, а виразником інтегрованих особисто-групових інтересів) традиційно виступає держава [1].

Однак, природа цих трьох видів економічних інтересів має досить різні економічні основи. Базуючись на відносинах власності на матеріальні блага, які необхідні для задоволення потреб, економічні інтереси кожного суб'єкта суспільних відносин – особистостей, груп та нації – мають свої джерела набуття прав цієї власності. Досить ёмко характеристику цих основ дав Г.-Г. Хоппе: "Людина може набути власність двома способами: або шляхом привласнення нічийих природних об'єктів, виробництва та контрактного обміну, або шляхом експропріації та експлуатації тих, хто займається привласненням природних об'єктів, виробництвом та контрактним обміном. Інших способів не існує... Обидва способи природні для людства. Поруч з виробництвом та обміном завжди мало місце набуття майна невиробничим і не контрактним шляхом. І подібно до того, як окремі підприємства можуть розвинути до рівня фірм та корпорацій, експропріаторська та експлуататорська справа може бути великомасштабною і в ході розвитку набути форму урядів та держави" [174].

Задоволення економічних інтересів різними соціальними суб'єктами може здійснюватися за рахунок або виробництва (обміну), або за рахунок перерозподілу матеріальних благ. При цьому чим вищим в ієрархії носіїв економічних інтересів перебуває суб'єкт, тим меншим є ступінь

використання виробничих або обмінних джерел матеріальних благ, тим більше суб'єкт вдається до перерозподільчих джерел, які набувають форми податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Крім того, в процесі суспільного розвитку національні економічні інтереси поступово трансформуються у державні економічні інтереси – держава об'єктивно перебирає на себе функцію джерела й носія власних економічних інтересів, які проявляються у намаганні одержати доступ до якомога більшого ресурсу задоволення потреб через інструменти перерозподілу. З точки зору економічної історії, цей процес набув кульмінації за доби абсолютних монархій, хоча окремі елементи збереглися й донині. Як про це казав Ш.Бланкарт, "Головна мета уряду – підвищення ролі державних видатків, яке призводить до перманентного посилення тягара оподаткування, – визначає споконвічну тенденцію розвитку державного бюджету" [12, с.226].

Важливо, що ця сама проблема характерна не лише для фінансово-економічного, але й для фінансово-правового та в цілому ментального аспектів цієї проблеми. Як зауважує Е.Рекош, "У законодавстві та прецедентному праві США та інших країн є багато посилань на "суспільний інтерес" [...] уявіть моє здивування, коли я з'ясував, що видавці словників навіть мали сміливість дати йому визначення. Це вже знак того, що термін "суспільний інтерес" має доктринальне значення [...] [Проте] спадщина соціалістичної правової системи підриває нашу довіру до поглядів виконавчої влади – і додатково обґрунтовує необхідність розширення й розвитку дискреційних функцій влади судової. Більше того, спадщина описаного періоду проявляє себе навіть у тому, що сама мова у колишніх соціалістичних країнах не дозволяє проводити розрізнення між "державним" і "публічним". Державний інтерес дорівнює публічному інтересу, і термінів для розрізнення публічних інтересів та державних інтересів у відповідних національних мовах буквально не існує" [127, с.6, 11-12].

На цій самій тенденції, що продовжувала розвиватися і в ХХ ст. наголошували й інші дослідники. Б. де Жувенель стверджував: "Історія

публічних фінансів першої половини ХХ ст. є захоплюючою... З багатьох рис, властивих публічним фінансам, найбільш значущими є дві: по-перше, вони використовувалися для зміни розподілу між соціальними класами і, по-друге, частка національного доходу, що проходить через систему публічних фінансів, неймовірно зросла... Зміна ролі держави у перерозподілі доходів, звичайно, викликала збільшення обсягів публічних платежів і зростання системи публічних фінансів, але це зростання значно перевищує той рівень, який є необхідним для виконання цієї функції... Поворот свідомості в напрямку публічних видатків був викликаний політикою перерозподілу, причому більш за все у вигаши від цієї політики є не малозабезпечений клас порівняно з високозабезпеченим, а держава в порівнянні з громадянином..." [70, с.67] Згодом Б. де Жувенель змальовує сутність суспільного конфлікту, викликаного розбіжністю між економічними інтересами громадян (платників податків) та держави (в ідеалі – виразника, а згідно з ідеєю Б. де Жувенеля – узурпатора національних економічних інтересів): "Правителі, звичайно, схильні вважати, що чим більшу частку особистих доходів їм вдасться залучити до казни, тим краще це для суспільства в цілому. Адже хто, як не вони, є найкращими піклувальниками про суспільне благо, яке не можуть усвідомити індивіди, які переймаються власними егоїстичними інтересами? Платники податків, тим не менш, протягом століть демонстрували погане розуміння вищої здатності своїх правителів витратити зароблені громадянами гроші й вперто відстоювали власне право використовувати свої доходи так, як вони самі вважають за потрібне" [70, с.68].

Цілком природно, що громадяни – платники податків певним способом намагалися захистити свої економічні інтереси, причому в цій суперечці було вжито "системний підхід": "Негативне ставлення суб'єктів до оподаткування стало тією обставиною, яка перетворювала його на громадянина, що створило основи нашої політичної системи. Чим від початку був парламент, як не винаходом для узгодження конфлікту держави з платниками податків?.. Незадоволеність людей сприяла посиленню парламенту", – твердить Б. де

Жувенель [70, с.68]. Приблизно такої самої думки дотримується Ш. Бланкарт, характеризує парламентський податково-бюджетний процес як природне протиборство інтересів уряду і парламенту, що базується на блокуванні парламентом фіскальних прагнень уряду [12, с.225].

Тому важко не погодитися з думкою Б. де Жувенеля, котрий небезпідставно стверджував, що саме згуртованість платників податків може вважатися оплотом особистої незалежності та наріжним каменем політичної свободи [70, с. 68]. Однак, мусимо відзначити, що на сьогоднішньому етапі розвитку людства відбулися радикальні зміни у політичному устрої сучасних держав. І Ш.Бланкарт, і Б. де Жувенель одноставно відносили свої ідеї до епохи абсолютних та конституційних монархій. Натомість нині розвиток демократії та парламентаризму й виникнення й поширення такої форми правління, як парламентська республіка, для якої характерним є проголошення принципу верховенства парламенту, перед яким уряд несе всю повноту відповідальності за свої дії, поставили платників податків перед новим суспільним протиріччям, яке продовжує бути фундаментальною причиною конфлікту економічних інтересів платників податків та держави. Як про це каже Ш.Бланкарт: "Природна ворожнеча між урядом і парламентом знівельовалася з падінням конституційної монархії. З цього часу уряд призначався... парламентською більшістю... Рівень ефективності контролю впав. З цього часу він здійснювався вже не парламентом, а виборцями" [12, с.225]. Потребує розв'язання питання, що пов'язане із подальшим загостренням протистояння й суспільного конфлікту в процесі перерозподілу сукупного суспільного продукту. За твердженням засновника німецької економічної школи ордолібералізму В.Ойкена, на тлі загальної тенденції до економічного монополізму й транснаціоналізації економіки "держава нині не тільки гальмує ініціативи підприємців – особливо за допомогою неймовірно високого й різнобічного оподаткування, тобто, воно не тільки блокує сили розвитку, але й робить недієздатним донині чинний регулятор народного господарства – систему цін" [101, с.18]. Іншими

словами, на сьогоднішньому етапі розвитку людства конфліктність економічних інтересів – це фундаментальна суспільна суперечність, що викликає "опортунізм" (за влучним виразом С.Биконі [9]) платників податків відносно фіскальних ініціатив держави, – не тільки не було усунено, але радше навіть трансформувалося у зовні привабливу псевдо-симфонію інтересів платників і держави, що насправді позбавило платників податків того реального інструменту балансування інтересів, яким виступала парламентська форма правління. Єдиним системним підходом у відстоюванні економічних інтересів платників податків залишається участь у політичних виборах й контроль за балансом інтересів при здійсненні фіскально-бюджетної політики за допомогою інституцій громадянського суспільства, тобто, шляхом самоорганізації (детальніше про сучасний досвід самоорганізації платників податків в зарубіжних країнах йтиметься нижче).

Економічні інтереси напряду пов'язані з потребами учасників суспільних відносин. Однак, через внутрішнє протиріччя й конфліктність особистих, колективних та суспільних інтересів нагально необхідним стає правове регулювання суспільних відносин задля розв'язання протиріч, що виникають при зіткненні різних інтересів. Первинність особистих інтересів над іншими нині обґрунтована й визнана в науці: "Система прав і свобод будується таким чином, щоб забезпечити виконання в першу чергу "середніх" (суспільних) інтересів, які залишаються після виключення з усієї сукупності множин приватних інтересів. Пересічні інтереси – це інтереси суспільства, без задоволення яких неможливо реалізувати приватні інтереси" [131]. Використовуючи поняття теорії множин, розглянемо суспільні інтереси не як об'єднання-кон'юнкцію множин особистих інтересів, а як логічну операцію доповнення особистих та групових (останні, своєю чергою, являють собою перетин-диз'юнкцію множин особистих інтересів). Для наочного представлення цієї ідеї ми за допомогою логічних кіл Ейлера розробили систему співвідношення економічних інтересів суспільства у системі державного регулювання (рис. 1.1).

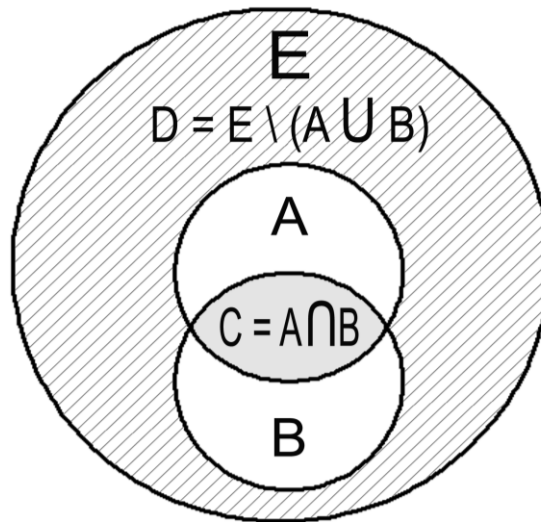


Рис. 1.1. Співвідношення економічних інтересів суспільства у системі державного регулювання*

* - Розроблено автором за [131]

Вся сукупність економічних інтересів, що існує у суспільстві та підлягає правовому врегулюванню, представлена множиною E . Множини A та B представляють собою особисті інтереси окремих суб'єктів економічних правовідносин. При цьому:

$$(A \cup B) \subset E \quad (1.1)$$

Диз'юнкція (перетин) множин A та B представляє собою так звані групові інтереси:

$$C = (A \cap B) \subset E \quad (1.2)$$

У цій системі ті інтереси суспільства, які залишаються після виключення з усієї сукупності множин особистих та, відповідно, групових інтересів, являтимуть собою "середні" суспільні інтереси, які в праві класифікуються як публічні економічні інтереси (D), виразником яких виступає держава, яка визнала ці інтереси, закріпила у відповідних правових нормах. При цьому з точки зору теорії множин цьому явищу відповідає логічна операція різниці або доповнення, тобто:

$$D = E \setminus (A \cup B) \quad (1.3)$$

У зв'язку з цим можемо виділити найголовнішу класифікацію інтересів що підлягають державному регулюванню і, відповідно, мають охоронятися правом. Йдеться про їхній розподіл за ознакою носія інтересів (тобто, за суб'єктами) на приватні і публічні. Зауважимо, термін "публічний", який був запроваджений у правовій науці, поступово починають використовувати й в економічній науці. Йдеться про запровадження поруч із родовим поняттям "суспільний" видового поняття "публічний". Надалі ми застосовуватимемо диференціальний підхід у використанні цих термінів: для позначення або узагальнюючого поняття (суспільні інтереси), або для поняття, що характеризуватиме конкретний вид економічних інтересів (публічний), який існує поряд із іншими.

Відповідно, в системі права норми, якими регулюються кон'юнкційні за характером особисті інтереси та диз'юнкційні за характером групові інтереси, відносять до галузі приватного права. Ті ж правові норми, які врегульовують відносини, спрямовані на задоволення публічних інтересів, відносяться до галузі публічного права.

Крім того, важливо зауважити, що в структурі публічних інтересів окремо виділяють такий специфічний вид, як державні інтереси, що характеризуються суспільними інтересами, специфічно трансформованими в процесі діяльності держави. Однак, думки дослідників щодо цієї проблеми розходяться. Одні вважають, що це поняття не має самостійного значення, оскільки у держави немає власних потреб і інтересів, спрямованих на задоволення власних потреб [85, с.74]. Проте існують думки, що виділення державних інтересів є виправданим: зокрема, Ю.Тихомиров твердить, що чітке виділення групи державних інтересів обумовлено необхідністю визначення кола повноважень державних органів, порядку вирішення справ, і, зокрема, регулювання питань обов'язків і відповідальності підприємств, установ, організацій, а також громадян [143, с.72]. Одночасно науковці зазначають, що повна відповідність публічних і державних інтересів – "це ніколи не здійсненна мета, а лише певний ідеал, оскільки відносини "державна

– суспільство" завжди містять в собі певні суперечності. І це зв'язано з тим, що на формування державних інтересів завжди здійснюють вплив інтереси певних груп або окремих осіб (партії, що має більшість в парламенті, державних урядовців, представників крупного бізнесу, міжнародних інститутів тощо). Значення правової демократичної держави – звести ці впливи до мінімуму. Різні теорії виникнення держави по суті зводяться саме до формулювання відмінностей в механізмі формування державних інтересів" [85, с.74]. Якщо ці думки сформулювати за допомогою термінології теорії множин (повертаючись до логічної схеми співвідношення економічних інтересів суспільства – рис. 1.1), то мусимо погодитися з такою думкою. Якщо ми припустимо, що існує така особлива форма економічних інтересів, як державна, то завжди існують ризики зміни характеру взаємодії цієї форми інтересів з іншими: на зміну доповнюючому характеру публічних інтересів (виразником яких є держава) приходять диз'юнкційний характер групових інтересів (в цьому випадку держава або її інституції чи бюрократія стають носіями й джерелами економічного інтересу) або кон'юнкційний характер особистих інтересів. Власне, останнє потенційно спроможне вважатися однією з фундаментальних причин порушення економічних інтересів платників податків. Наприклад, в умовах, коли податкові органи планують і нормують обсяги мобілізації коштів до бюджетів різних рівнів, а також визначають показники з надходження штрафних санкцій (які, до речі, закладаються до показників доходної частини Державного бюджету на кожен рік), виконання цих показників абсолютно безпідставно стає інтересом конкретного податкового органу. Прив'язка системи оплати праці податкового інспектора до показників мобілізації коштів та виконання плану за штрафами призводить до викривлення й трансформації публічного економічного інтересу, що, по суті, загрожує стати особистим економічним інтересом працівників податкових органів.

У той самий час А.Хіршман розглядає цю саму проблему трохи в іншій площині. У роботі "The Passions and the Interests" ("Прагнення та інтереси")

[173] він зауважує, що в процесі генези капіталістичного укладу завдяки поглядам Н.Маккіавеллі, Т.Гоббса та інших, суспільна думка відмовилася від поняття "прагнення" (англ. – "passions", від лат. – "passio"), яке домінувало у світоглядних моделях докапіталістичної епохи. Натомість з'явилося поняття "інтерес", яке протиставлялося поняттю "прагнення" – а згодом стало домінуючим поняттям, витіснивши свого попередника. "Прагнення" несуть в собі певний персоналістське забарвлення, відображають характер особистих зусиль, ризиків і здобутків. А.Хіршман зауважує: "Інтереси – як особисті, так і групові, остаточно стали ототожнювати з матеріальною корисністю, і саме це значення прижилося не лише у повсякденній мові, але й в мові суспільних наук. Проте така економічна інтерпретація почала домінувати відносно пізно [...] Маккіавеллі став творцем концепції, яка згодом розвинулася у протиставлення інтересів та прагнень. Проте, Маккіавеллі плоди своїх роздумів позалишив без найменувань. Трохи згодом його ідея втілилася у двох споріднених поняттях, які початково були синонімами – "interesse" (інтерес) і "ragione di stato" (державні резони)" [173, с.38-39].

"У Західній Європі "інтерес" став поточним терміном, який означав проекти, наміри чи певні зиски, проте його значення не обмежувалося лише самими матеріальними аспектами людського буття; означало воно всю сукупність індивідуальних намірів, проте, з акцентом на тому, що – з огляду на спосіб реалізації – підлягає калькулюванню" [173, с.38-39]. У XVIII столітті, як з'ясував А.Хіршман, у рамках створення так званої "натурфілософської наукової картини світобудови", в процесі об'єктивізації суспільствознавчих наук і зведення їх до аналогії з природничими науками (вершиною чого вважаємо парадигму історичного матеріалізму), відбулося остаточне закріплення за поняттям "інтерес" ролі головного і єдиного фактору економічної поведінки особи й суспільства [173, с.50]. Зауважимо, що саме на цій базі довелося будувати свою модель класичної ринкової економіки А.Сміту. І саме в ній, в цій моделі містилася внутрішня суперечність, яка врешті-решт й робить ідеї А.Сміта неоднозначними.

Вважаємо, що сама ідея ринкової економіки, яка базується на спотвореному розумінні інтересу лише як індивідуалістичному зиску й будімо головному факторі економічного розвитку, містить у собі руйнівні механізми, що ті, наважимося стверджувати, стали причиною багатьох неправильних економічних висновків, у тому числі – й кризи 2008-2010 рр.

У цьому ж контексті для розуміння проблематики економічних інтересів платників податків варто згадати також про ще один аспект; йдеться про проблему місця платника податків у системі публічно-правових відносин. Справді, складається враження, що місце платника податків знаходиться в сфері приватноправових відносин, натомість публічне право начебто є винятковою цариною державної влади, парламентаризму, місцевого самоврядування та відповідних державно-муніципальних інституцій. Однак, теорія публічного права цілком слушно наголошує: "Коло учасників публічно-правової діяльності не обмежується державними та громадськими організаціями, державно-суспільними органами. До нього входять також і громадяни... У демократичному суспільстві громадянин є і об'єктом владного впливу, і суб'єктом його здійснення" [144, с.127-128]. Таким чином, роль платників податків не є зводиться винятково до об'єкту економічно-правового впливу, але й цілком правомірно може бути названа суб'єктною – і з точки зору економіки, і з точки зору права саме громадяни (які, природно, виступають платниками податків) є первинним джерелом і носієм економічних інтересів, натомість публічні економічні інтереси є похідним явищем.

Фундаментальні засади балансування суспільних та державних інтересів відображає таке поняття, як податкова політика. На думку М.Дзагоевої [67], податкова політика повноцінна лише тоді, коли вона не абстрагується від відтворення головного джерела податків (а тим самим і від відтворення відносин власності). Відзначимо, що відтворення відносин власності – процес цілком самодостатній, оптимальне плин якого припускає розумне обмеження податкових вилучень.

Реалізація податкової політики в сучасному світі базується на різних принципових засадах, головною з яких є розробка концептуальних засад структури національних систем оподаткування. Така концепція повинна бути свого роду філософською базою для подальшої розбудови податкової системи й визначати місце податкової системи в структурі доходної частини державного, місцевих бюджетів та в державних цільових фондів; в цій частині визначаються фіскальні основи державних фінансів – тобто, за рахунок яких основних фінансових ресурсів держава формуватиме свої фінансові фонди. Крім того, важливо встановити співвідношення прямих та непрямих податків в структурі податкової системи; в цій частині визначаються ті основні економічні об'єкти, які становитимуть фіскальне зацікавлення з боку держави в контексті політики державного регулювання економіки; іншими словами, на які економічні дії суб'єктів національної економіки буде спрямований податковий тиск – на споживання, на одержання доходів, на капіталізацію доходів, на використання природних ресурсів чи державних монополій тощо. Також треба визначити основну соціальну страту-групу, яка виступатиме в контексті викладених вище концептуальних засад основним носієм податкового тягаря; іншими словами, в цій частині потрібно чітко сформулювати та економічно обґрунтувати вибір домінуючої, провідної категорії платників податків; так, зокрема, фахові дослідження твердять, що більшість економічно розвинутих країн визначає головними носіями податкового тягаря фізичних осіб – як домогосподарства, так і суб'єктів підприємницької діяльності [43, с.196]. Саме ця частина дозволяє надалі визначити співвідношення прямих та непрямих податків – аналіз показав, що європейська модель тяжіє до податкового навантаження через непрямі податків, натомість англосаксонські країни віддають перевагу подохідному оподаткуванню фізичних осіб. Всі наведені вище елементи концептуальних засад мають або історично сформоване підґрунтя, або має чітке обґрунтування з позицій економічної теорії. На жаль, вітчизняна система оподаткування не має ані історичного

досвіду, ані фундаментальних теоретичних розробок подібної податкової філософії, що викликає певну нестабільність податкової системи та регулярні зміни у податковому законодавстві в пошуках напрямків вдосконалення чинної податкової системи.

Проблемі економічного обґрунтування побудови податкових систем присвячені здебільшого зарубіжні наукові дослідження, при цьому питання розробляється в основному в контексті макроекономічного аналізу. Ці праці стають доступними для України тільки зараз. Насамперед, слід відзначити роботу Е.Аткінсона та Дж.Стігліца [4], в якій авторами проведено теоретичний аналіз на макрорівні впливу податків на корпорації [4, с.223-247], інвестиції [4, с.197-215] та загальний підхід до проблеми оптимального оподаткування [4, с.578-608] як факторів, які визначають подальшу структуру податкової системи. Аналогічний напрямок дослідження провадив німецький вчений Д.Брюммерхофф [43, с.196].

Серед вітчизняних вчених у галузі фінансової науки означена проблема на концептуальному рівні піднімається О.Василиком [48]. Зокрема, у О.Василика чітко задекларована необхідність використання у фінансовій науці системи фінансових показників, за допомогою яких можна об'єктивно та неупереджено визначати пріоритети у фінансовій політиці. Крім того, важливу роль повинні відігравати фінансове планування та прогнозування [48, с.115-121] і фінансові показники як складова фінансового механізму [48, с.105-109], фінансові ресурси [48, с.75-85]. Він також розглядає окремі питання оптимальності податкової системи та суспільної справедливості оподаткування [48, с.223-229]

Певний інтерес з позицій методології моделювання та вирішення проблем підтримки фінансових рішень становить дослідження О.Олексюка, яким, зокрема, запропонована модернізована система відносних показників аналізу фінансового стану підприємств [102, с.121-124]. Однак, практично не зачіпаються питання оподаткування й показників аналізу податків.

Перелік різноманітних інтересів, що можуть виникати як у платників податків, так і у держави, може бути достатньо широким. Тому при дослідженні балансу інтересів учасників податкового процесу вважаємо за необхідне виокремити з числа різних можливих (у тому числі економічних) інтересів саме ті, що пов'язані з оподаткуванням. Зауважимо, що таку категорію, яку ми надалі пропонуємо йменувати податковим інтересом платників податків, досі не розглядали – принаймні, саме стосовно платників податків. Проте вважаємо за необхідне ввести в обіг саме цю категорію, яка б відображала об'єктивні інтереси платників податків в податковому процесі – причому не в широкому сенсі, як це відбувалося досі, а саме в специфічному фіскально-правовому значенні.

Для того, аби перейти до визначення дефініції "податковий інтерес платників податків" маємо звернутися ще до одного поняття, яке вже введено в обіг у сфері податкового права – податковий ризик. Протягом останніх десятиліть вже склалася наукова традиція зв'язувати поняття інтересу та ризику, під яким розуміються події, шкідливий вплив яких може спричинити зменшення або втрату майнових інтересів [59, с.403-404]. Таким чином, інтерес полягає у настанні певних подій, натомість ризиком є власне такі певні події.

Скориставшись запропонованим Д.Щьокіним визначенням поняття "податковий ризик", сформулюємо поняття "податкового інтересу платника податку". Отже, за Д.Щьокіним, "*податковий ризик* – це можливе настання несприятливих правових наслідків для платника податків внаслідок дій (бездіяльності) державних органів і органів місцевого самоврядування" [158, с.17].

Важливий акцент, який робить Д.Щьокін, і на якому вважаємо потрібним наголосити, що тією подією, яка спричиняє настання несприятливих для платника податків наслідків, є дії (бездіяльність) відповідних державних органів і органів місцевого самоврядування. Ця позиція є ключовою, принциповою для подальших роздумів і тому потребує

детальнішого обґрунтування. На думку Д.Щьокіна, сам податковий ризик (як дії/бездіяльність відповідних органів) може бути спричинений діями платника податків, проте, може бути і не викликаний ними. Іншими словами, не всі податкові ризики обумовлені діями платників податків. Д.Щьокін наголошує, що "податкові правовідносини є відносинами владними, і несприятливі правові наслідки в рамках цих правовідносин виникають для платника податків через застосування до нього правових норм компетентними державними органами. Проте, несприятливі правові наслідки можуть бути викликані зміною політики держави або новим трактуванням правової норми вищими судовими інстанціями. У цьому випадку податковий ризик може виникнути і без правозастосовчого акту податкового органу і суду. Категорія податкового ризику є широкою і включає не тільки ризики виникнення несприятливих правових наслідків в процесі правозастосування, але і ризики таких наслідків, викликаних іншими діями державних органів" [158, с.16].

Таким чином, пропонуємо під поняттям "*податковий інтерес платника податку*" розуміти об'єктивно і юридично обумовлену зацікавленість платника податку в ненастанні дій/бездіяльності з боку учасників податкового процесу, що тягнуть за собою несприятливу для платника податків правову ситуацію, яка спричиняє матеріальні збитки (у тому числі зменшення або втрату його майнових інтересів).

Сформульоване нами визначення категорії податкового інтересу платника податку є ключовим і основоположним для всього подальшого дослідження – на базі цієї логічної конструкції й будуватиметься модель балансування інтересів, що її ми запропонуємо у третьому розділі цієї роботи.

1.2. Податковий процес як інструмент регулювання інтересами його учасників

Система державних заходів в області регулювання оподаткування визначається в фінансовій науці як податкова політика. Її мета та зміст зумовлені соціально-економічним устроєм, цілями розвитку національної економічної політики, іншими факторами, які визначають внутрішню та зовнішню соціально-економічну політику країни. Податкова політика відображає тип, ступінь і мету державного втручання в економіку і змінюється залежно від нагальної економічної та політичної ситуації в країні [105, с.7].

У реальній економіці податкова політика діє через податковий механізм, який характеризується як сукупність організаційно-правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава надає цьому механізму певної юридично-правової форми за допомогою законодавчих та нормативно-розпорядчих актів [158, с.17].

Податки та податкова політика несуть в собі як соціально-філософський, так і економічний зміст й відображають певні відносини, що виникають в практиці економічної діяльності людства між суспільством та державою і спрямовані на перерозподіл матеріальних благ. Одночасно ці поняття виступають важливими категоріями фінансової науки. Відомо, що об'єктивно відобразити сутність та ознаки будь-якої суспільної категорії (в тому числі податків та податкової політики) можна зазвичай через пізнання її особливостей в практиці соціального буття, розглянувши категорію як певний процес, що відбувається в людському суспільстві [149]. З цією метою розглянемо оподаткування у контексті податкового процесу, під яким розумітиметься сукупність послідовних дій учасників податкових відносин, спрямованих на оптимізацію величини та структури перерозподілу ВВП.

Окремі елементи дослідження цього питання провадиться при розгляді податків як складової частини фінансового права [152; 87; 62; 53].

Дослідники податкового процесу наразі твердять, що проблема наявності процедурних норм в податковому праві та виокремлення таких наукових категорій як податковий процес і податкове провадження не отримали достатнього віддзеркалення в теорії права. Тим часом, на думку науковців, які є представниками правового напрямку, аналіз податкового законодавства і практики його застосування свідчить про те, що податковий процес вже існує як явище і має всі загальні ознаки, властиві юридичному процесу. Так, він завжди пов'язаний з реалізацією закріплених в законі прав і обов'язків, ґрунтується на процесуальних нормах права, безпосередньо пов'язаний з використанням спеціальних прийомів і засобів юридичної техніки, здійснюється тільки уповноваженими суб'єктами – податковими, фінансовими, митними і іншими органами; його результати завжди оформлюються спеціальними процесуальними актами. Податковий процес також має специфічні ознаки, які вирізняють його з-поміж інших правових процесів. До їх числа можна віднести предмет і метод податкового процесу, суб'єкти, об'єкти податково-процесуальних правовідносин, порядок розподілу прав і обов'язків між суб'єктами тощо [62]. Також представники правового напрямку доходять до висновку, що з точки зору правової теорії, необхідність виокремленого дослідження податкового процесу обумовлене суттєвими його відмінностями від цивільного процесу, при якому учасники визначають, що буде предметом рішення. Важливою специфікою податкового процесу як правової категорії є те, що в рамках податкового судового процесу здійснюється контроль над тим, чи діяли органи державної податкової служби відповідно до вимог чинного законодавства [53].

У правовому контексті податковий процес являє собою певну систему процедур, які мають на меті такі цілі:

- Правову формалізацію відносин між фіскальними органами та платниками податків;
- Визначення порядку дій фіскальних органів в процесі виконання норм

податкового законодавства;

- Контроль за дотриманням працівниками органів ДПС вимог чинного податкового та іншого законодавства;
- Процесуальний захист прав платників податків.

Отже, податковий процес як правова категорія має досить вузьку сферу застосування, яка обмежується встановленням процедури стосунків між податковими органами та платниками податків. Одночасно податковий процес як фінансова категорія найбільш активно досліджується українськими науковцями [54; 30; 47], тому виникає необхідність детально розглянути ці питання, оскільки, на нашу думку, вони є важливими щодо теми дослідження і дозволяють комплексно поглянути на проблему захисту інтересів платників податків, в тому числі й фінансовими методами.

Загальний підхід до податкового процесу як фінансової категорії вперше був сформульований О.Воронковою [54]. Так, на її думку, відносини між державою і платниками податків із метою створення загальнодержавного централізованого фонду коштів, необхідних для виконання державою її функцій втілюються в життя через податковий процес, який являє собою сукупність заходів і дій держави щодо визначення:

- об'єктів і суб'єктів оподаткування;
- ставок податків;
- засад обчислення і сплати податків;
- контролю за дотриманням податкового законодавства;
- аналітичної роботи з аналізу податкових надходжень та їх джерел.

Важливо, що в цій частині позиція фінансового напрямку досить близько підходить до правового напрямку, оскільки начебто концентрує увагу на технології справляння податків. Однак, крім цих напрямків визначено ще й інші, які є важливими й навіть засадничими з точки зору фінансів. Зокрема, у податковому процесі повинні:

- вироблятися концептуальні основи оподаткування;

- опрацьовуватися принципи політики доходів держави;
- розроблятися, обговорюватися і прийматися податкове законодавство;
- організується система адміністрування податків;
- прогнозуватися обсяг і структура податкових надходжень;
- здійснюватися облік платників і надходжень податків;
- контролюватися правильність обчислення, повнота і своєчасність сплати податків;
- аналізується виконання бюджетних завдань податкових надходжень і оцінюватися їхні джерела [54, с.63].

На думку О.Воронкової, податковий процес є відбитком реальних відносин, які існують у суспільстві і які пов'язані з вилученням частини ВВП до бюджету держави. Податковий процес має кілька етапів і починається з розробки загальної концепції оподаткування, визначення принципів податкової політики, встановлення сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів), тобто складу податкової системи, а також функцій, прав та обов'язків платників податків і органів податкової служби. Далі законодавчо регламентується справляння кожного податку через прийняття окремих законів, які в узагальненому вигляді визначають об'єкт оподаткування, платників податку, ставки, пільги, методики обчислення, порядок і форми розрахунків із бюджетом. Для чіткішої організації і деталізації справляння податків державна податкова служба України у межах чинного законодавства розробляє і видає нормативно-методичні документи, які конкретизують порядок обчислення, сплати і контролю за окремими податками, а також порядок оформлення податкової звітності.

Визначення податкового процесу як фінансової категорії найбільш узагальнено було дано О.Василиком – це практичне функціонування системи оподаткування в державі, основу якого складає податковий механізм (тобто, всі елементи оподаткування, в тому числі, крім класичних елементів, податковий контроль та планування податкових надходжень до бюджетів) [47, с.295].

Деталізуючи визначення податкового процесу зауважимо, що під цим поняттям буде також розумітися регламентована нормами права діяльність, пов'язана із:

- державним законодавчим та нормативно-правовим регулюванням податків;
- адмініструванням податків і контролем за їх стягненням ;
- податковим провадженням;
- вирішенням суперечок та протиріч, що виникають між учасниками податкового процесу.

Під державним законодавчим та нормативно-правовим регулюванням податків розуміються дії законодавчого (представницького) органу державної влади, центральних та місцевих органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та місцевої державної влади стосовно видання законодавчих, нормативних, регулятивних та інших актів, які мають на меті конституювання податкових відносин і встановлення правових норм щодо функціонування податків в правовій системі суспільства.

Під адмініструванням податків і контролем за їх стягненням розуміються певні прикладні дії центральних та місцевих органів виконавчої влади щодо забезпечення та створення відповідних умов для виконання платниками податків норм національного права щодо законодавчого та нормативно-правового регулювання податкових відносин в суспільстві.

Під податковим провадженням розумітиметься певна прикладна діяльність суб'єктів господарювання різних форм власності та організаційно-правових форм, юридичних та фізичних осіб, резидентів та нерезидентів щодо виконання норм національного права, якими регулюються податкові відносини в суспільстві.

Під вирішенням суперечок та протиріч, що виникають між учасниками податкового процесу розумітимуться цілеспрямовані обопільні дії платників податків з одного боку та органів державної податкової служби з другого

боку; такі дії мають відбуватися за певною, законодавчо закріпленою процедурою і виникатимуть у випадку, коли одна сторона вважатиме, що інша вчинила порушення норм національного законодавства щодо оподаткування та в результаті цього порушила баланс інтересів; такі дії мають провадитись за посередництвом визначених та спеціально уповноважених суспільством через норми національного законодавства органів державної влади (судів, погоджувальних або апеляційних служб тощо) або органів громадського контролю; метою таких дій має бути врегулювання протиріччя що виникло та поновлення балансу інтересів сторін – учасників податкового процесу.

Оскільки податки відображають певні відносини, що існують в суспільстві, необхідно визначити суб'єктів цих відносин та, відповідно, встановити учасників податкового процесу. У широкому розумінні учасниками податкового процесу виступають:

- суспільство (через окремих юридичних або фізичних осіб)
- держава (через державні органи);
- місцеве самоврядування (через власні органи самоврядування).

Загальну структуру учасників податкового процесу можемо визначити в такому складі:

- 1) законодавча влада в особі представницького органу – парламенту (в Україні – Верховна Рада України);
- 2) державна виконавча влада в особі уряду, відповідних міністерств та відомств – в Україні Кабінет міністрів України, Міністерство фінансів України, Державне казначейство України, Державна податкова адміністрація України, Державна митна служба України, державні централізовані фонди (Пенсійний, соціального страхування) тощо;
- 3) органи державної виконавчої влади в місцевих територіальних утвореннях – місцеві державні адміністрації;
- 4) представницькі органи місцевого самоврядування – місцеві Ради

базового рівня;

- 5) виконавчі органи місцевого самоврядування – виконавчі комітети місцевих Рад;
- 6) домогосподарства та фізичні особи – платники податків;
- 7) юридичні особи – платники податків;
- 8) громадські об'єднання платників податків;
- 9) органи судової влади.

Детальніша класифікація учасників податкового процесу наведена у табл.1.1. Відповідно до ролі та функцій, які відіграють учасники в податковому процесі, ми можемо їх умовно розподілити на активних та пасивних (або, відповідно, на суб'єктних та об'єктних). До активних (суб'єктних) учасників податкового процесу відноситимуться ті особи, які відповідно до норм чинного законодавства, мають можливість та наділені правами брати безпосередню участь в різних стадіях, етапах та процедурах податкового процесу. До пасивних (об'єктних) учасників податкового процесу відноситимуться ті особи, які відповідно до норм чинного законодавства виступають об'єктом податкового впливу та фіскального методу державного регулювання національної економіки на різних стадіях, етапах та процедурах податкового процесу. Зазначимо, що одна й та сама особа на відповідних стадіях податкового процесу може виступати як в суб'єктній, так і в об'єктній ролі, виконуючи активні чи пасивні функції по чергово або навіть одночасно. Вважаємо, що необхідність дотримання збалансованості фінансових інтересів всіх учасників податкового процесу вимагає, щоб кожен учасник на кожній стадії, етапі чи процедурі податкового процесу одночасно відігравав активно-пасивну функцію, тобто, необхідно максимально збалансувати суб'єктно-об'єктну роль всіх учасників процесу. Розглянувши структуру самого податкового процесу, ми виділяємо у ньому його стадії – певні періоди, ступені розвитку, – що визначають його макроструктуру. Внутрішню структуру стадій, і, відповідно, мікроструктуру податкового процесу утворюють його етапи – окремі моменти, пункти цього

процесу. Опис практичних дій, за допомогою яких учасники податкового процесу дотримуватимуться вимог податкового законодавства, виконуючи офіційний порядок дій на кожних стадії та етапі, надалі характеризуватиметься як процедури податкового процесу.

Таблиця 1.1

Класифікація учасників податкового процесу*

СУСПІЛЬСТВО		ДЕРЖАВА		МІСЦЕВЕ САМОВРЯДУВАННЯ	
код	назва	код	назва	код	назва
1.1	Фізичні особи	2.1	Загальнодержавна законодавча влада	3.1	Місцеві представницькі органи
1.1.1	Суб'єкти господарювання	2.1.1	Верховна Рада України	3.1.1	Місцеві Ради базового рівня
1.1.2	Населення	2.2	Центральна виконавча влада	3.1.2	Місцеві Ради в районах
1.2	Домашні господарства	2.2.1	Кабінет міністрів України	3.1.3	Місцеві Ради в областях
1.3	Юридичні особи	2.2.2.0	Міністерство фінансів України	3.2	Місцеві виконавчі органи
1.3.1	Суб'єкти господарювання	2.2.2.1	Головне управління Державного казначейства	3.2.1	Виконавчі комітети Ради базового рівня
1.3.2	Неприбуткові організації	2.2.2.2	Головне Контрольно-ревізійне управління	3.2.1.1	Фінансові відділи виконавчого комітету Ради базового рівня
1.4	Самоврядні громадські організації платників податків	2.2.3	Пенсійний фонд України	3.2.2	Виконавчі комітети районних Рад
		2.2.4	Державні централізовані соціальні фонди	3.2.2.1	Фінансові відділи виконавчих комітетів районних Рад
		2.2.5.	Державна податкова адміністрація України	3.2.3	Виконавчі комітети обласних Рад
		2.2.6	Державна митна служба України	3.2.3.1	Фінансові управління виконавчих комітетів обласних Рад
		2.3	Органи державної виконавчої влади на місцях		
		2.3.1	Місцеві державні адміністрації		
		2.3.2	Місцеві державні податкові адміністрації в областях		
		2.3.3	Місцеві державні податкові інспекції		
		2.3.4	Регіональні митниці		
		2.3.5	Місцеві відділення Пенсійного фонду України		
		2.3.6	Місцеві відділення державних централізованих соціальних фондів		
		2.3.7	Місцеві управління та відділення Державного казначейства України		
		2.4	Законодавча влада Автономної республіки Крим		
		2.5	Виконавча влада Автономної республіки Крим		
		2.5.1	Рада міністрів АРК		
		2.5.2	Міністерство фінансів АРК		
		2.6	Державна податкова адміністрація в АРК		
		2.7	Органи судової влади		
		2.7.1	Суди загальної юрисдикції		
		2.7.2	Апеляційні та касаційні суди		
2.7.3	Спеціалізовані судові палати				
2.7.4	Верховний суд України				
2.7.5	Конституційний суд України				
2.8	Міжнародні суди				

*- Укладено автором згідно з чинним законодавством

Відповідно до цього, стадіями податкового процесу ми можемо визначити:

- 1) конституювання податків та податкових відносин;
- 2) розробку та складання проектів законів або рішень органів місцевого самоврядування про запровадження певних податків (надалі – податкових нормативних актів);
- 3) розгляд та прийняття податкових нормативних актів про запровадження загальнодержавних та місцевих податків;
- 4) виконання податкових нормативних актів державними органами виконавчої влади та виконавчими органами місцевого самоврядування у формі адміністрування податків (в тому числі у разі необхідності внесення змін до податкових нормативних актів);
- 5) виконання норм податкових актів суб'єктами господарювання, домашніми господарствами, іншими юридичними та фізичними особами у формі податкового провадження (яке, у разі необхідності, має передбачати можливість внесення пропозицій щодо змін до податкових нормативних актів);
- б) розв'язання суперечок щодо податкового законодавства.

У практичній діяльності кожна стадія податкового процесу має ряд певних процедур, виконання яких властиве певному суб'єкту податкового процесу. Крім того, можна побудувати структурну піраміду, яка відображає ієрархію етапів запровадження податкових платежів (надалі – ієрархічна піраміда) (рис. 1.2). Нагадаємо, що на кожному такому етапі існує потенційна загроза порушення інтересів платників податків.

Залежно від рівня структури ієрархічної піраміди методи впливу платників податків поділяються на первинні (вплив на рівні усунення причин порушення інтересів) та вторинні (вплив на рівні усунення наслідків порушення інтересів). Зрозуміло, що перша група методів являє собою стратегічний напрямок захисту інтересів платників податків, тоді як другий –

тактичний напрямок такого захисту.

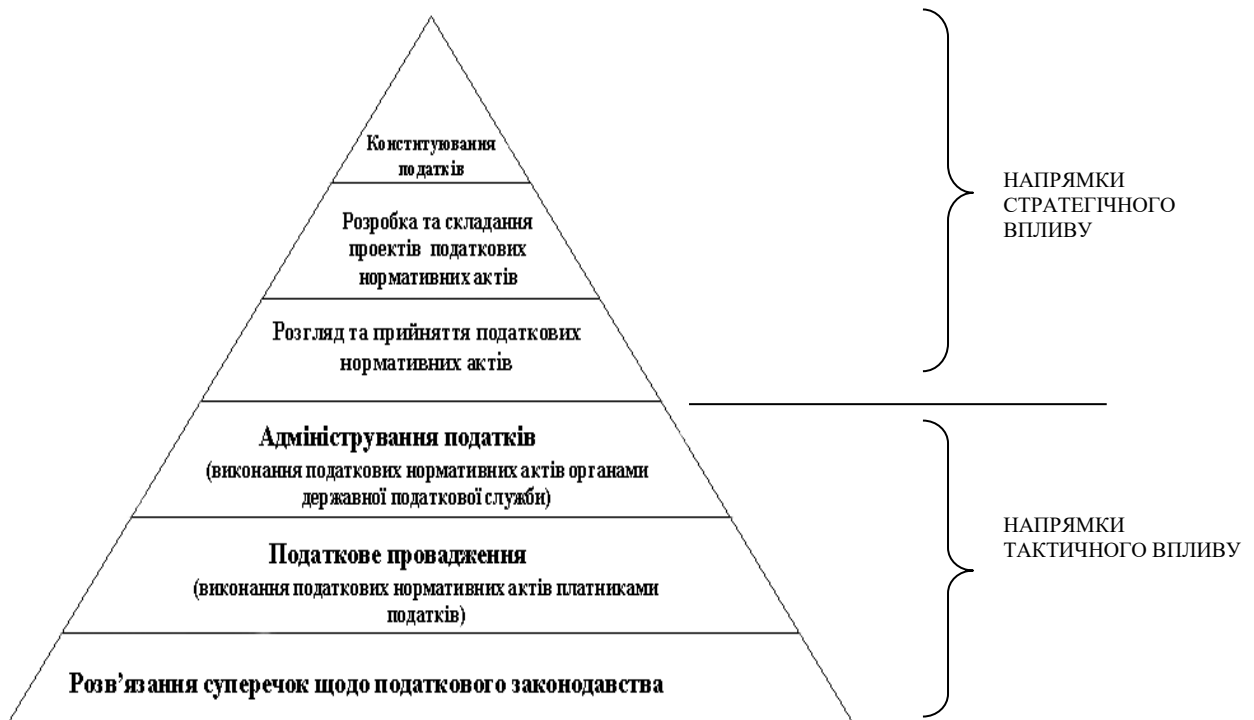


Рис. 1.2. Ієрархічна піраміда стадій податкового процесу*

* – укладено автором

Кожна наступна стадія та процедура податкового процесу викликає взаємозв'язок і взаємодію між його суб'єктами та, відповідно, між їх економічними інтересами. Інтереси сторін податкового процесу відображаються в системі цілей, які певною мірою мають бути гармонізовані. Тому важливим напрямком подальших досліджень є аналіз цілей суб'єктів податкового процесу в розрізі його стадій та процедурних й процесуальних функцій, які виконуватимуть всі учасники податкового процесу (табл. 1.2).

Стратегічні функції учасників податкового процесу спроможні реально забезпечити системний захист податкових інтересів платників податків. Натомість домінуючий в Україні тактичний напрямок реально забезпечує боротьбу платників податків лише з наслідками більш системних порушень їхніх інтересів та, відповідно, прав.

Конфліктність економічних інтересів існує як між платниками податків (внутрішнє середовище) й публічним сектором (зовнішнє середовище), так і всередині самого внутрішнього середовища (наприклад, між платниками

фізичними особами та платниками юридичними особами; між платниками з пасивними доходами та платниками з активними доходами; платниками з великими розмірами баз оподаткування і платниками з малими розмірами баз оподаткування тощо).

Таблиця 1.2

Процедурні та процесуальні функції учасників податкового процесу*

<i>Група учасників податкового процесу</i>	<i>Перелік функцій учасників податкового процесу</i>	<i>Характер функцій (стратегічний/тактичний)</i>
Законодавча влада	Конституювання податків та податкових відносин	С
	Податкова пропозиція (внесення законопроекту про оподаткування)	С
	Надання законопроекту статусу податкового	Т
	Встановлення спеціальної процедури обговорення податкового законопроекту	Т
	Процедура фінансово-правової експертизи податкового законопроекту	Т
	Процедура прийняття податкового законопроекту	Т
	Впровадження податків	Т
	Впровадження змін до податкового законодавства відповідно до рішення судів у разі, коли таких змін потребують відповідні норми законодавства, які порушують права платників податків	Т
Виконавча влада	Державне податкове планування та прогнозування	С
	Процедура урядової фінансово-правової експертизи податкового законопроекту	С
	Податкове адміністрування	Т
	Податковий контроль	Т
	Відшкодування платникам податків прямої та потенційної шкоди, заподіяної внаслідок невірної трактування державними органами норм фіскального законодавства	Т
	Створення й організація діяльності спеціалізованих державних фінансових фондів, які забезпечуватимуть ресурси відшкодування платникам податків заподіяної їм фіскальними органами та іншими учасниками податкового процесу прямої та потенційної шкоди	С/Т
	Впровадження змін до податкової нормативно-правової бази відповідно до рішення фінансового/податкового або Конституційного суду в разі, коли таких змін потребують відповідні норми законодавства, які порушують права платників податків	Т
Платник податків	Корпоративне податкове планування	С
	Податкове провадження	Т
	Процедура громадської фінансово-правової експертизи податкового законопроекту	С
	Захист власних економічних інтересів в адміністративному порядку (шляхом досудового оскарження дій фіскального органу)	Т
	Захист власних економічних інтересів в порядку податкового компромісу (укладання угоди про погодження та/або часткове відшкодування податкового боргу тощо)	Т
	Захист власних економічних інтересів в судовому порядку (шляхом оскарження дій фіскального органу в спеціалізованих фінансових/податкових судах)	Т
	Участь у діяльності груп самоорганізації платників податків	С
Судова влада	Створення спеціалізованих судів (фінансових/податкових), які розглядатимуть справи про порушення прав платників податків	С
	Розгляд і вирішення справ про порушення прав платників податків, визначення розмірів завданої шкоди, виявлення винних посадових осіб, порушення проти них відповідних справ	Т
	Забезпечення виконання судових рішень про відшкодування державною шкоди, заподіяної платникам податків неправомірними діями інших учасників податкового процесу	Т
	Розгляд справ про невідповідність податкових законодавчих та нормативних актів Конституції та чинному законодавству України	Т
	Видання спеціальних рішень, які зобов'язують учасників податкового процесу внести відповідні зміни й доповнення до законодавчої та нормативної бази, які усувають порушення прав платників податків	С

* - Укладено автором згідно з чинним законодавством

Проте, внутрішня конфліктність закладена і у зовнішньому для платників податків середовищі – це фіскальні суперечки між центральним урядом та місцевим самоврядуванням; між виконавчою та законодавчою гілками влади; між інституціями та бюрократією тощо. Єдиним організаційно-правовим механізмом встановлення балансу інтересів у цій системі виглядає, на нашу думку, або так зване "нейтральне середовище", або загалом вся конструкція судової влади.

Також важливою складовою вбачається розуміння всієї сукупності учасників податкового процесу в системі їхніх організаційно-ієрархічних зв'язків (рис.1.3).

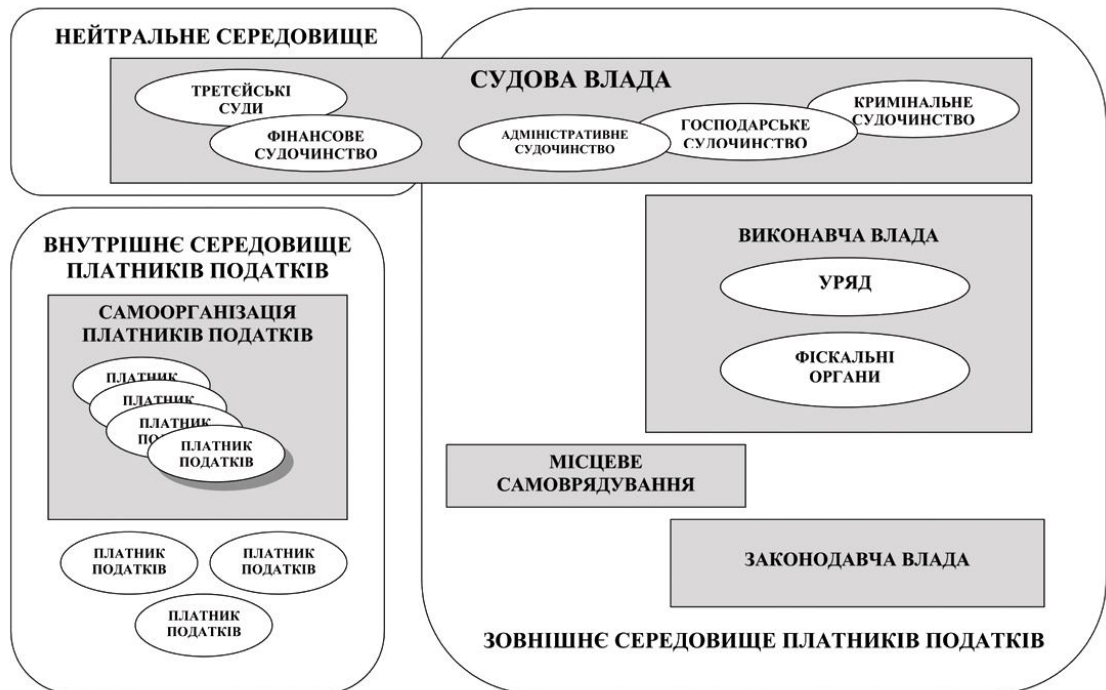


Рис. 1.3. Система організаційно-ієрархічних зв'язків учасників податкового процесу*

* - Укладено автором

У цьому контексті надзвичайно важливою стає проблема планування й прогнозування податкових платежів, які потенційно мають значний вплив на фінансовий стан платників податків. Невипадково значна увага має бути приділена такій важливій складовій податкового процесу, як аналітична

робота органів податкової служби. На думку О.Воронкової, її сутність об'єктивно полягає в постійній оцінці чинної системи оподаткування та її впливу на економічний стан держави, в аналізі тенденцій та ефективності господарювання, науковому обґрунтуванні обсягів і структури податкових надходжень, узагальненні результатів діяльності податківців із визначенням резервів її поліпшення, а також дослідженні зарубіжного і передового досвіду для використання у вітчизняній податковій практиці. Уже на стадії планування бюджетних завдань актуальним є питання виявлення й оцінки резервів податкових надходжень. Воно вирішується шляхом оперативного аналізу структури і динаміки податкової системи, встановлення взаємозв'язку між розміром сплачуваних податків і доходами окремих платників і на цій основі – оптимізації податкових ставок [54]. Збільшення резервів податкових надходжень залежить від економічної ефективності впливу оподаткування на стан господарювання в країні, яка, у свою чергу, визначається раціональним використанням податків як методів регулювання економічного розвитку суспільства. Позитивний вплив проявляється через зменшення податкового тиску, розширення бази оподаткування, що сприяє збільшенню обсягу податкових надходжень. Він досягається поєднанням інтересів держави і платників, установленням частки перерозподілу доходу через податки і застосуванням податкових пільг. Необґрунтоване використання податкових методів економічного регулювання може призвести до скорочення виробництва, руйнування інвестиційних стимулів і зниження ділової активності.

У цілому ж проблема потребує продовження дослідження особливо в частині більш детальної класифікації методів на різних стадіях податкового процесу та аналізу впливу виявлених методів на стан фінансів суб'єктів господарювання і держави. Крім того, в контексті реформування податкової системи й прийняття податкового кодексу необхідно теоретично осмислити та практично сформулювати такі норми податкового законодавства, які надавали б можливість платникам податків право активно впливати на

податкову систему на тих стадіях податкового процесу, які належать до напрямків стратегічного впливу. При цьому особливої уваги заслуговує подальший аналіз тих фінансових методів, які можуть застосовуватися платниками податків на початкових стадіях податкового процесу щодо органів державної влади (та/або місцевого самоврядування) й спроможні забезпечити захист фінансових інтересів суб'єктів господарювання.

1.3. Світовий досвід державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу

В умовах демократії громадянське суспільство має багато різних способів захистити свої права та інтереси. Насамперед, з метою дослідження зарубіжного досвіду забезпечення принципу стабільності податкового законодавства та виділення основних методів балансування фінансових інтересів держави та платників податків важливим вбачається аналіз законодавчого забезпечення податкового процесу в різних зарубіжних країнах.

Певний інтерес у частині дослідження фундаментальних базисних фінансово-правових методів захисту інтересів платників податків являє досвід Федеративної Республіки Німеччина (ФРН). Основний закон (конституція) Федеративної Республіки Німеччини [107] може служити своєрідним європейським еталоном конституційних норм щодо регулювання фінансових відносин між суспільством та державою. Це можна пояснити насамперед федеративним устроєм ФРН, при якому балансуванню підлягають інтереси центрального уряду, урядів суб'єктів федерації, місцевих спільнот та окремих громадян. Але не останнім фактором такої детальної регламентації можемо вважати й негативний історичний досвід різних форм німецької державності (особливо тоталітарної німецької держави 1930-40-х рр.), в якій інтереси держави явно превалювали над інтересами громадянського суспільства.

У сфері публічних фінансів щодо законодавчої компетенції при встановленні податкових платежів конституція ФРН у розділі 10 робить таке розмежування. Тільки Федерація володіє винятковою законодавчою компетенцією в митній справі і фінансових монополіях. Аналогічне положення встановлено й стосовно інших податків, якщо надходження від цих податків належать їй цілком чи частково – в цьому питанні Федерація володіє конкуруючою законодавчою компетенцією. Одночасно федеральні закони про податки, надходження від яких чи цілком частково йдуть землям чи громадам (об'єднанням громад), мають потребу в схваленні Бундесрату (верхньої палати парламенту ФРН). Натомість землі (суб'єкти федерації) мають право законодавства в області місцевих непрямих податків, оскільки вони неідентичні податкам, регульованим федеральним законодавством.

Щодо розподілу податкових надходжень та фіскальних платежів конституцією ФРН зроблено відповідне розмежування між бюджетами різних рівнів. Зокрема, Федерації належать доходи від фінансових монополій і надходження від непрямих податків. Землям належать надходження здебільшого від майнових податків. При цьому надходження від прибуткового податку і податку на корпорації розподіляються рівними частинами між Федерацією і землями. Частини надходження від податку з обороту на користь Федерації і земель визначаються федеральним законом, що має потребу в схваленні Бундесрату. При визначенні цих частин конституція ФРН визначає за необхідне виходити з наступних принципів:

- у межах поточних доходів Федерація і землі мають рівне право на покриття своїх необхідних витрат. При цьому розміри витрат визначаються з урахуванням багаторічного фінансового планування;
- потреби Федерації і земель у покритті витрат повинні бути погоджені таким чином, щоб досягти їхнього економічного вирівнювання, уникнути перевантаження платників податків і забезпечити єдиний рівень життя на території Федерації

Конституція та законодавство ФРН вважають, що громадам варто надати право встановлювати ставки прямих податків. Громади й об'єднання громад спільно одержують визначений законодавством землі відсоток частки сукупного доходу від суспільних податків, що надходять на користь землі. В інших випадках законодавство землі визначає, чи передаються й у яких розмірах доходи від податків суб'єктів федерації громадам (об'єднанням громад).

Окремою статтею регулюються питання компетенції фіскальних органів різних рівнів щодо окремих видів платежів. Так, мита, фінансові монополії, податки з обороту, регульовані федеральним законодавством, включаючи податки на імпорт і виплати в рамках Європейського Співтовариства, регулюються федеральними фінансовими відомствами. Інші податки регулюються фінансовими відомствами земель. Право розпорядження податками, що надходять громадам (об'єднанням громад), що належить фінансовим відомствам земель, може бути рішенням землі цілком чи частково передано громадам (об'єднанням громад).

Таким чином, на конституційному рівні в ФРН балансуються інтереси центрального уряду, суб'єктів федерації та місцевих громад як учасників податкового процесу. Текст Основного закону ФРН не містить норм, якими б напряду регулювались фінансові інтереси платників податків. Хоча, за логікою та за змістом конституційного акту можемо визначити, що Основний закон передбачає закріплення прав за суб'єктами федерації, центральним урядом та місцевим самоврядуванням стягувати та перерозподіляти податкові надходження. При цьому в жодній статті Конституції ФРН не закріплено обов'язок громадян сплачувати податки та напряду не обмежено їхні права в податковому процесі, тобто, в стосунках між суспільством та державою встановлено паритетні засади, які у випадку виникнення протиріч цілком природно мають врівноважуватися в судовому порядку.

Щодо фундаментальних фінансово-правових методів, що

застосовуються на стадії податкового адміністрування й провадження, то ці питання у ФРН регулюються Положенням про справляння податків, зборів та мита від 16.03.1976 р. ("Abgabenordnung", набрав силу закону з 1977 – далі АО-1977 [163]) та Інструкцією (Вказівками) до Положення ("Anwendungserlass zur Abgabenordnung" [165]) від 15.07.1998 р.

Згідно з цими нормативними актами, визначаються загальні засади та процедури стосовно порядку оподаткування, в тому числі визначення бази оподаткування, справляння податків, питання позасудового оскарження (адміністративні апеляції) при порушенні прав платників податків, застосування закону про штрафи за податкові порушення тощо.

Певні норми АО-1977 можуть розумітися, як фінансові методи захисту інтересів платників податків, оскільки визначають умови, за яких платник може отримати відстрочку від сплати податків чи навіть (за умови розумної доцільності й справедливості) звільнення від сплати податку. Значне місце відведене і правилам позасудового оскарження.

Своєрідним фінансово-правовим методом захисту прав суб'єктів оподаткування є представництво інтересів платника перед державою третіми особами, а також можливість надання фінансової та правової допомоги в питаннях, пов'язаних з податками (податкова консультація). Платники податків, виконуючи свої податкові зобов'язання, можуть звертатися за допомогою до третіх осіб. Однак офіційне надання допомоги в подібних випадках дозволено лише тим особам і товариствам, які мають право на здійснення цієї діяльності на законних підставах.

Окремий напрямок захисту прав платників податків становить спеціалізоване фінансово-податкове судочинство. За аналогією з іншими випадками адміністративно-правового захисту, платник податків (за умови своєї незгоди з рішенням фіскального органу) може скористатися своїми правами на судовий розгляд. Податкове судочинство є задачею юрисдикції спеціалізованих фінансових судів, в яких окремій особі надається податковий

правовий захист у випадку можливого застосування в податковому процесі протизаконних заходів, прийомів та методів з боку податкових органів. Одночасно завдяки фінансовим судам контролюється правильність застосування адміністративними органами податкового законодавства. Рішення фінансових судів дають змогу законодавчому органу коригувати подальший розвиток податкового права. Податкове судочинство здійснюється незалежними особливими судами, які в жодний спосіб не пов'язані з фіскальними органами.

У цілому податкове законодавство ФРН надає перевагу адміністративним методам захисту інтересів платника. Однак, подібний напрямок не є єдиним можливим. Наприклад, особливий інтерес може представляти досвід захисту інтересів платників податків у Сполучених Штатах Америки, де в результаті податкових реформ спостерігається поступова тенденція до застосування фінансових методів впливу на органи фіску.

Фундаментом законодавчо-нормативної бази забезпечення прав платників податків в Сполучених Штатах Америки є Конституція США, текст якої було розроблено ще в 1787 р. [78]. Кілька статей, розділів та поправок до Основного Закону США закладають основи забезпечення прав громадян США, в тому числі під час сплати обов'язкових внесків до державної та місцевих скарбниць.

Розділ 7 Статті 1 Конституції визначає, що запровадження податків є винятковою прерогативою представницької гілки державної влади, репрезентованої Конгресом у складі нижньої палати (Палати представників, в якій представлені інтереси громадян) та верхньої палати (Сенату, в якому представлено інтереси штатів – суб'єктів федерації). Цей механізм дозволяє збалансувати фінансові інтереси населення, федерації та суб'єктів федерації шляхом досягнення консенсусу під час розробки та прийняття законодавчих актів щодо оподаткування.

Практика державного податкового адміністрування в США та діяльності Служби Внутрішніх Доходів ("Internal Revenue Service" – IRS) викликала необхідність додаткового нормативного регулювання відносин між IRS (як представника державних фінансових інтересів) та платником, й відповідного забезпечення прав платників податків [183].

У 1980-х роках було розпочато заходи щодо посилення контролю за діяльністю самої IRS з метою мінімізації обмеження інтересів американських платників податків. Для захисту платників податків від необґрунтованих чи надмірних претензій з боку IRS Конгрес США в 1988 році запровадив спеціальну збірку правил, відому під назвою "Білль про права платників податків" ("Taxpayer's Bill Of Rights", далі – Білль-1 [181]). Білль-1, у першу чергу, мав на меті захист інтересів тих платників податків, які внаслідок надмірних вимог з боку IRS опинялися перед необхідністю продажу свого житла або навіть сімейного бізнесу для покриття податкової заборгованості.

Білль-1 передбачає, що платник податків має право вносити суму донарахованих у ході ревізії податків не одноразово, а частинами, протягом обумовленого часу. Працівники податкової служби повинні поважати і дотримуватись прав платників податків. Ці права існують на кожній стадії процесу оподаткування і поширюються на такі основні права платників:

- Право вимагати, щоб перевірка проводилась в такий час і в такому місці, що одночасно є зручним як для платника податків, так і для IRS.
- Право подавати апеляції за результатами перевірки до відповідних підрозділів самої IRS через спеціальне Управління з апеляцій. Велика частина конфліктів може бути урегульована через це Управління чи через суди (Податковий суд США, окружний суд).
- Якщо банківський рахунок платника податків заарештовується за несплату податків, банк блокує його лише на 21-й день. Це дозволяє платникові податків спробувати оплатити податкову вимогу, перш ніж банк переведе кошти на рахунок IRS. Платник податків має право

вимагати від IRS продажу арештованого майна не раніше 60 днів після цієї вимоги.

- Після того як податок сплачений, платник податків, якщо він вважає, що податок стягувався невірно, має право звернутися з вимогою про повернення переплаченої суми. Звичайно платник податків має у своєму розпорядженні два роки від моменту платежу податку для подання подібної вимоги.
- Право клопотатися про те, щоб деякі штрафи (але не сама сума податку) були скасовані в тому випадку, коли платник податків зможе довести, що несплата податку відбулася з поважної причини. Зокрема, якщо платник податків вчинив неправильні дії, беззастережно скориставшись інформацією, отриманою від працівника IRS по безкоштовному телефону; при цьому IRS може скасувати деякі штрафи, сплачені внаслідок цих дій.
- Право звертатися в Управління з вирішення конфліктів в тому випадку, коли проблема не може бути вирішена звичайним шляхом.

У 1996 р. було ухвалено новий Білль про права платника податків (надалі – Білль-2) [183]. Найбільш відомим положенням цього Білля є умова, що дозволяє платникам податків у випадку заподіяння збитків з боку IRS подавати до суду позов на дії американського уряду на суму до 1 мільйона USD (попередня норма встановлювала ліміт суми позову в розмірі 100 тис. \$). Білль-2 дозволяє платникам податків висувати позов до IRS, якщо будь-який службовець IRS намагається схилити податкових консультантів до розкриття інформації про платника податків. Інша норма Білля-2 допомагає захистити права великого числа платників податків, оскільки обмежує повноваження IRS видавати інструкції, що мають зворотну силу.

Згідно з Біллем-2, в IRS запроваджено посаду Омбудсмана Платника податків (омбудсман – особа, що призначена урядом для розбору скарг приватних осіб на державні установи). Однак, ця посада в ієрархії IRS є залежною стосовно інших посад і дуже часто порушення прав платників

податків виникали з боку тих службовців IRS, які мали більш високий ранг за Омбудсмана Платника податків.

Додатково реформування захисту права платника податків було закріплено 22 липня 1998 р. ухваленням "Акту про перебудову і реформування IRS" [183] (далі – Білль-3). Більшу частину цього закону складають норми, що безпосередньо пов'язані з діяльністю IRS і з правами платників податків. Зміни, запроваджені Біллем-3 можуть істотно захистити права і забезпечити більш вигідне становище більшості платників податків. До таких суттєвих змін можемо віднести:

- Перенесення тягаря доказу в деяких цивільних справах.
- Створення привілею конфіденційності для деяких не адвокатів.
- Збільшення гнучкості у програмі досягнення компромісу.
- Часткове звільнення від податкової застави.
- Обмеження використання IRS методу "ревізії способу життя" (непрямого методу визначення суми податкового зобов'язання).
- Розкриття IRS процедури вибору об'єктів ревізії.
- Реорганізація IRS за типами платників податків.
- Створення нової посади Захисника Платника податків.
- Створення незалежного від фіскальних органів Управління нагляду за діяльністю IRS.

Крім того, одна з головних ідей Білля-3 полягає в тому, щоб змінити організацію IRS і забезпечити перехід від географічної структури в єдину систему, засновану на обслуговуванні різних груп платників податків. Закон вимагає, щоб структура IRS мала чотири обслуговуючих частини (структурних компонента):

1. Індивідуальні платники податків (фізичні особи)
2. Малий бізнес і самозайняте населення
3. Великі корпорації
4. Об'єкти, вільні від оподаткування.

Основна перевага такого реформування структури податкової служби буде в тім, що служать IRS будуть мати визначену спеціалізацію в різних сферах податкового законодавства.

Стосовно світового й міжнародного досвіду захисту інтересів платників податків, то однією з сучасних форм є створення недержавних громадських об'єднань (регіонального, національного та інтернаціонального рівнів), основною метою яких є вплив (в межах чинного законодавства) на органи державної влади та місцевого самоврядування з метою захисту платників податків від постійно зростаючих податкових вимог з боку держави.

У рамках Організації економічного співробітництва та розвитку (OECD) її Комітет у фіскальних справах податного адміністрування підготував Зразкову хартію платника податків ("Example Taxpayers' Charter", далі – Хартія OECD) [184], в якій зосереджено основні права й обов'язки платників, що виникають в податковому процесі. Хартія OECD узагальнює найважливіші права й обов'язки та розроблена для сприяння встановленню на місцях таких відносин між платниками та податковими інституціями, що базуються на взаємній довірі та повазі. Неофіційний український переклад тексту хартії вміщено у додатку А.

Хартія OECD носить характер публічно-правової угоди, укладено між платниками податків та державою й містить перелік та державні гарантії прав платників податків, в тому числі:

- на інформування, допомогу й сприяння;
- на оскарження дій фіскальних органів;
- на внесення до бюджету таку суму податків, яка не перевищуватиме справжню суму податкового зобов'язання;
- на достовірність й впевненість у власних діях в процесі оподаткування;
- на приватність;
- на конфіденційність та таємницю інформації.

Своєю чергою, хартія передбачає закріплення за платниками податків перелік певних публічно-правових зобов'язань, в тому числі:

- бути чесним у податковому процесі;
- співпраці з податковими органами;
- надавати податковим органам вчасну й точну інформацію
- вести точний облік господарської діяльності;
- вчасно сплатити податки;

На базі Хартії ОЕСД окремі країни (зокрема, Сполучене Королівство, Канада, Ірландія, Іран, Італія, Мексика, Саудівська Аравія, Чорногорія, Румунія, Нова Зеландія, Австралія тощо) розробили власні документи аналогічного призначення. Адаптований під умови України проект Хартії платників податків України розроблений і наведений нами у додатку А-2.

Крім того, цікавим досвідом може служити практика запровадження протягом 2005-2006 рр. окремих елементів оподаткування прибутку юридичних осіб у Республіці Польща. З 1 січня 2006 року до основного порядку формування оподаткованого прибутку було внесено специфічний фінансовий метод, який захистити інтереси платника податку та узгодити їх з інтересами казни в частині застосування механізму трансфертного ціноутворення. Відповідним законодавством Республіки Польща [188; 189; 191; 192] було додано особливий процедурний метод визначення трансфертних цін для контрольованих трансакцій. В польському законодавстві цей метод одержав назву "metody ustalania ceny transakcyjnej" (в світовій практиці відомий під терміном АРА – "Advanced Pricing Agreements"; угода про попереднє узгодження цін). Метод АРА–угод видається нам досить цікавим, оскільки ним передбачено договірну процедуру погодження правильності вибору методу визначення ціни та способу його застосування при здійсненні контрольованих трансакцій.

Метод узгодження трансакційної ціни передбачає таку класифікацію суб'єктів господарювання, які можуть застосовувати зазначену процедуру

(ця класифікація в подальшому впливає на різновиди угод, які можуть укладатися в рамках цього методу) [193].

А (1). пов'язані особи – резиденти;

Б (1). суб'єкти господарювання – резиденти (що пов'язані з нерезидентами) стосовно трансакцій з такими нерезидентами;

Б (2). суб'єкти господарювання – резиденти (що пов'язані з нерезидентами) та здійснюють трансакцію з іншими резидентами (що пов'язані з тим самим нерезидентом);

В. суб'єкти господарювання – резиденти (що пов'язані з нерезидентами) стосовно трансакцій з такими нерезидентами з кількох країн.

У випадку, коли контрольована трансакція здійснюється між особами, що підпадають під ознаки класифікаційної групи А (1), укладається так звана одностороння угода ("porozumienie jednostronne"). У випадку здійснення контрольованої трансакції суб'єктами груп Б (1) та Б (2) за умови, що суб'єкти-нерезиденти походять з однієї країни, укладається двостороння угода ("porozumienie dwustronne"). У випадку, коли суб'єкти трансакції підпадають під ознаки класифікаційної групи В, застосовується багатостороння угода ("porozumienie wielostronne"). Метод АРА–угод створює для платників податків – суб'єктів контрольованих трансакцій процедурні переваги, оскільки після одержання дозволу від фіскального органу Республіки Польща дозволу на застосування певного методу трансакційного ціноутворення зникає потреба кожного разу доводити правильність та обґрунтованість застосування тієї чи іншої методики. Крім того, АРА–угоди дозволяють запровадити певний елемент стабільності у фінанси самого платника податку – усталеність методу ціноутворення сприяє плануванню певних фінансово-економічних показників діяльності суб'єкта господарювання. Також в певних умовах можемо спостерігати ефекти фінансової ефективності застосування цього методу, оскільки (за умови існування варіативності вибору між стандартними методами чи методом АРА–угоди) сума сплаченого збору за укладання АРА–угоди може бути

меншою за суму так званого "податкового ризику" (за умови сталої величини валових витрат або собівартості трансакції). Цей показник утворюється внаслідок застосування при податковій перевірці іншої методики визначення трансакційної ціни, аніж її застосовував платник податку (податкова заборгованість, що її обчислить за наслідками перевірки податковий орган, і становитиме величину "податкового ризику").

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

У результаті проведеного дослідження теоретичних основ регулювання балансу інтересів учасників податкового процесу можна сформулювати такі висновки та позиції.

1. Виділено важливі положення, на основі яких вибудовується теоретична концепція поняття "інтереси", під яким розуміється або один з факторів, що приводить до протистояння певних суспільних суб'єктів, або економічні інтереси, які є об'єктивними мотивами діяльності людей, що відображають їхнє місце в системі суспільного виробництва.

2. Сформовано нові підходи до класифікації інтересів учасників податкового процесу за допомогою понять теорії множин: особисті, групові та публічні та систему яких викладено за допомогою логічних кіл Ейлера.

3. Набула подальшого розвитку теоретична пропозиція А.Хершмана стосовно визначення поняття "інтерес", яке протиставляється поняттю "прагнення" і під яким нині розуміється головний мотив людських вчинків, реалістичний фундамент суспільного устрою, але й одночасно головний і єдиний фактор економічної поведінки особи й спільнот.

4. Набуло подальшого розвитку теоретичне представлення суспільних інтересів у частині регулювання балансу інтересів учасників податкового процесу, під якими пропонується розуміти середні суспільні інтереси як публічні економічні інтереси, що їх виразником виступає держава, яка певним чином закріпила та визнала їх.

5. Набули подальшого розвитку теоретичні розробки стосовно проблеми податкового ризику. На базі теоретичного визначення Д.Щьокіна "податковий ризик", сформульовано визначення "податковий інтерес". Запропоновано використовувати в економічній науці поняття "податковий інтерес платника податку", під яким слід розуміти об'єктивно і юридично обумовлену зацікавленість платника податку в ненастанні дій/бездіяльності державних та/чи органів місцевого самоврядування, що тягнуть за собою несприятливу для платника податків правову ситуацію, яка спричиняє матеріальні збитки. Таке розуміння категорії має бути ключовим та основоположним у побудові моделі балансування інтересів, яку ми розглянемо в наступних розділах дисертаційного дослідження.

6. Удосконалено теоретичне визначення податкового процесу, під яким пропонується розуміти регламентовану нормами права діяльність, пов'язану з державним нормативно-правовим регулюванням податків, адмініструванням податків та контролем за їх справлянням, податковим провадженням, вирішенням суперечок та протиріч між учасниками податкового процесу. Також виділено стадії податкового процесу за двома напрямками – тактичного та стратегічного впливу, що надасть можливість запропонувати методику регулювання економічних інтересів учасників податкового процесу та визначити напрями вдосконалення захисту інтересів платників податків.

7. На основі дослідження можливості адаптації зарубіжного досвіду регулювання балансу інтересів учасників податкового процесу в умовах України запропоновано розглянути практику отримання платником податків відстрочки від сплати податків, інструменти конституційного та інструменти фінансового захисту платника як виразника інтересів нації.

Основні результати дослідження за розділом 1 опубліковані в роботах [13; 16; 20; 21; 22; 23; 27; 33]

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В ЗАКОНОДАВСТВІ ТА ПРАКТИЦІ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Економічне обґрунтування вибору суб'єкта оподаткування

В Україні правовий статус суб'єкта оподаткування визначається кількома законодавчими актами. Насамперед, Податковий Кодекс України [116] в статті 15 дає визначення поняттю "платники податків і зборів (обов'язкових платежів)" – під цією дефініцією розуміються 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 кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з кодексом.

Законодавчі норми розглядають платників податків винятково в контексті правових відносин – тобто, платник податків розглядається винятково як особа, яка повинна внести до бюджету певну суму податкового зобов'язання. Однак, з точки зору економічних відносин таке розуміння платників податків є не зовсім коректним. Більше того, в частині термінології застосовується різні поняття – платник податку та суб'єкт оподаткування. Насправді, як зазначають сучасні дослідники теорії оподаткування [47, с.33-34], необхідно враховувати, що суб'єкт оподаткування та платник податку є синонімами тільки умовно, оскільки кінцевий податковий тягар практично всіх податків врешті-решт лягає (або може бути потенційно перенесений) на громадян країни та їхні доходи. Отже, цілком реальною може стати ситуація, коли за формальними ознаками суб'єктом оподаткування певним обов'язковим платежем виступатиме юридична особа – суб'єкт

підприємницької діяльності, однак, фактичним носієм тягаря цього податку буде виступати фізична особа – наприклад, у випадку непрямих податків, кінцевий споживач товарів, робіт, послуг. Таким чином, неврахування цього фактору може призвести до деформації впливу на різні групи фінансів – формально податок повинен впливати на фінанси підприємств, а фактично, завдяки механізму ціноутворення або перекладання податків вплине на фінанси фізичних осіб та домогосподарств. Для уникнення подібної теоретичної неоднозначності та можливості проведення реального аналізу впливу податків на фінансову систему суспільства, існує певна потреба чітко закріпити такі аспекти поняття суб'єкта оподаткування.

Суб'єкт оподаткування – юридична чи фізична особа, на яку законодавством покладено обов'язок сплачувати податок (задовольнити податкове зобов'язання). Суб'єкт оподаткування є видовою категорією, як, своєю чергою, поділяється на дві:

- суб'єкт – носій податку
- суб'єкт – податковий агент.

Під категорією суб'єкта – носія податку слід розуміти юридичну чи фізичну особа, за рахунок коштів якої відбувається сплата податку (задовольняється податкове зобов'язання); не завжди носій податку безпосередньо перераховує податок до бюджету – наприклад, у непрямих податках.

Своєю чергою, суб'єкт – податковий агент – це юридична чи фізична особа, на яку законодавством покладено обов'язок перераховувати податки до бюджету; податковий агент не завжди перераховує до бюджету власні кошти – наприклад, у непрямих податках.

Таким чином, у непрямих податках треба розрізняти носія податку – особу, яка фактично сплачує податок, і податкового агента, який лише виконує механічну функцію перерахування грошової суми до бюджету. В прямих же податках найчастіше носій податку та податковий агент

співпадають. Хоча, слід зауважити, що цілком можливими можуть бути й винятки – достатньо порівняти, наприклад, податок з доходів фізичних осіб – носій податку та агент не співпадають. Більше того, Податковий Кодекс України у частині оподаткування доходів фізичних осіб [116] запроваджує окрему групу податкових агентів. Так, ПКУ дає таке визначення податкового агента – це юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому відповідними статтями ПКУ.

Отже, в українському податковому законодавстві можна виділити такі основні групи суб'єктів оподаткування, які, своєю чергою, можуть бути класифіковані за певними ознаками:

1. **за правовою ознакою особи, яка виступає платником податків:**
 - суб'єкти оподаткування – юридичні особи;
 - суб'єкти оподаткування – фізичні особи;
2. **за ознакою участі суб'єкта оподаткування у фінансуванні податкового зобов'язання:**
 1. суб'єкти – носії податку;
 2. суб'єкти – податкові агенти;
3. **за ознакою участі у відтворювальних процесах:**
 - платники податків – суб'єкти підприємницької діяльності;
 - платники податків – неприбуткові організації;

- платники податків – домогосподарства (населення, фізичні особи) – (Рис. 2.1.).

Подібний підхід до класифікації суб'єктів оподаткування обумовлений тим, що кожна класифікаційна група платників має властиві тільки для неї, специфічні інтереси (як фінансово-економічні, так і організаційні), які, своєю чергою, обумовлюють закріплення захисту цих інтересів у податковому законодавстві у формі певних прав платників податків.

Розглянемо й проаналізуємо інтереси суб'єктів оподаткування, які можуть брати участь у процесі оподаткування та визначати поведінку платників податків у податковому процесі. Для аналізу скористаємося виділеними класифікаційними групами суб'єктів оподаткування.

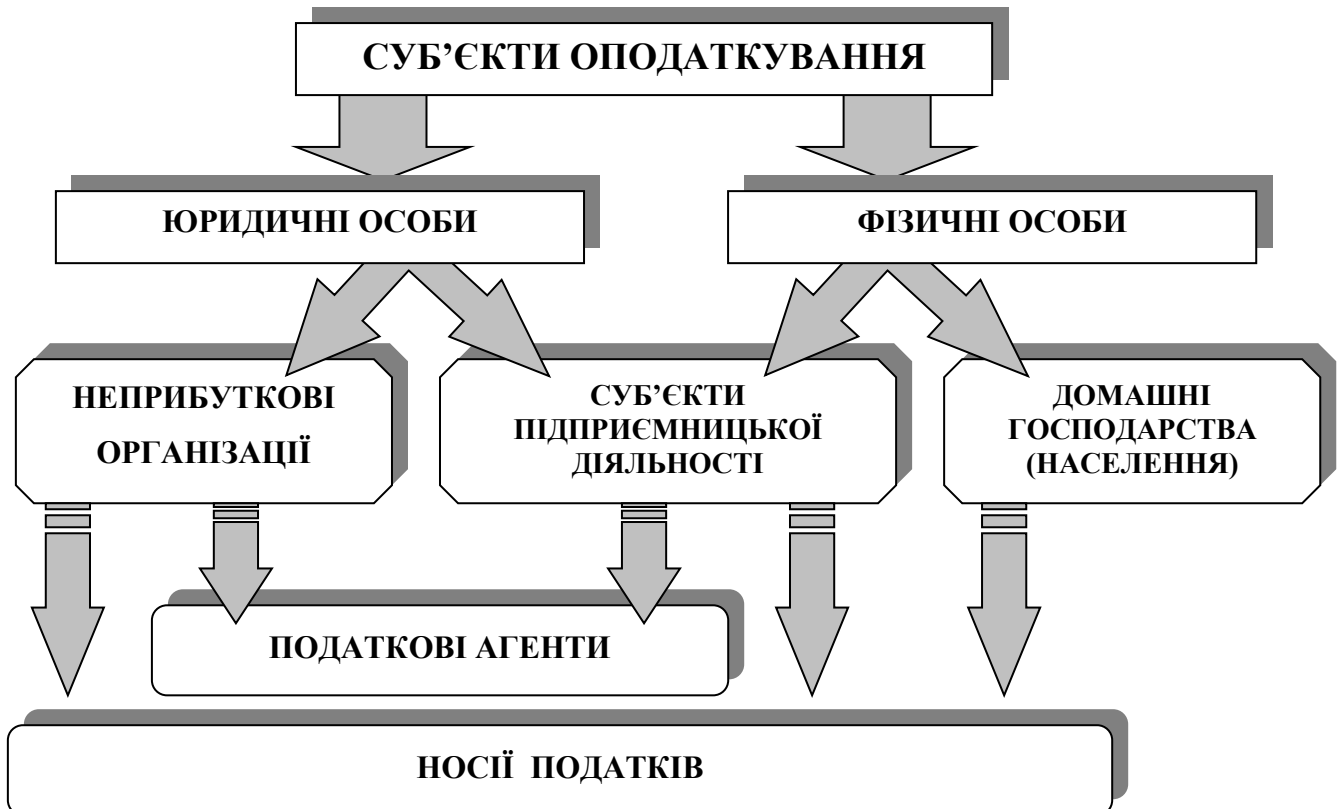


Рис. 2.1. Класифікація суб'єктів оподаткування*

* - укладено автором

Насамперед, за групами інтересів можна виділити такі основні групи суб'єктів оподаткування:

1. Фізичні особи – домашні господарства (населення) – носії податків.

2. Юридичні та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, носії податків.
3. Юридичні та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, юридичні особи – неприбуткові організації – податкові агенти.
4. Юридичні особи – неприбуткові організації – носії податків

В контексті економічної теорії основним суб'єктом мікроекономічних відносин виступають домашні господарства. Цей особливий вид господарювання має на меті задовольняти особисті потреби фізичної особи та потреби членів її родини через ринок та поза ним. Відповідно, можна виділити такі основні *економічні інтереси домашніх господарств*, що будуть обумовлені їхніми трьома основними економічними функціями (споживанням, постачанням факторів виробництва та заощадженням) [106, с.274]:

- Базові економічні інтереси домашніх господарств полягають у забезпеченні принаймні мінімального рівня споживання всіх членів родини, що забезпечувало б насамперед фізіологічне існування особистості.
- Економічні інтереси домашніх господарств полягають у постійному підвищенні рівня життя всіх індивідів, що входять до складу домашнього господарства. При цьому вважається, що домогосподарство виступає єдиним економічним суб'єктом і реалізує свої потреби як єдине ціле, без урахування його внутрішньої структури.
- Джерелом забезпечення попередніх інтересів домогосподарств виступають адекватні та еквівалентні доходи, які утворюються за рахунок продажу домашніми господарствами їхніх послуг (насамперед, трудових, які виступають одним з основних факторів виробництва). Отже, ключовим економічним інтересом домогосподарств є одержання доходів, які забезпечували б відповідні життєві потреби родини.
- Економічні інтереси домогосподарств полягають також у заощадженнях

тимчасово вільних залишків доходів – тобто, у нагромадженні тієї частини доходів, які не спрямовуються на споживання й збереження вартісної величини цих нагромаджень.

- Крім того, фізичні особи-платник податків серед домінуючих інтересів мають потребу в стабільному податковому законодавстві.

Другим суб'єктом мікроекономічних відносин виступають підприємства (в нашій класифікації – юридичні особи). З точки зору економічної теорії [106, с.267] підприємство має своєю основною функцією індивідуальне відтворення, формою якого є кругообіг та оборот індивідуального капіталу підприємства, основними етапами якого виступають:

- Авансування у виробництво грошових коштів (обігових коштів – грошового капіталу, що авансується у оборотний капітал).
- Використання виробничих факторів (виробничого капіталу).
- Зношення (амортизація) основного капіталу.
- Формування амортизаційного фонду підприємства.
- Оновлення та заміщення зношеного капіталу підприємства.
- Авансування капіталу в новий цикл обороту.

Джерелами індивідуального відтворення підприємства виступають:

1. збереження авансованого капіталу, за рахунок чого відбувається просте відтворення.
2. частка прибутку, отриманого внаслідок виробництва й реалізації товару, за рахунок чого відбувається розширене виробництво.

Таким чином, можна виділити такі основні *економічні інтереси підприємств (юридичних осіб) – носіїв податку*:

- Забезпечення достатньої кількості оборотного капіталу, якого було б достатньо для авансування в новий цикл обороту для забезпечення принаймні простого відтворення.
- Одержання фінансового результату (прибутку), за рахунок якого підприємство може забезпечити розширене виробництво.

- Ефективне використання факторів виробництва, які забезпечили б формування джерел простого та розширеного виробництва (забезпечення відповідної структури вартості товарів, робіт, послуг – собівартості й прибутку, відповідно, показника рентабельності, – матеріаломісткості, енергомісткості тощо).
- Володіння основним капіталом та адекватне відображення його зносу в процесі простого та розширеного виробництва.
- Дотримання такої структури власних активів, які забезпечили б ліквідність та платоспроможність підприємства (структура оборотних та необоротних активів).
- Забезпечення відповідної структури пасивів – власного та залученого капіталів тощо.
- Технологічне оновлення власних необоротних активів для більш ефективного використання факторів виробництва у розширеному відтворенні.
- Як і фізичні особи, юридичні особи-платник податків серед домінуючих мають потребу в стабільному податковому законодавстві.

Зауважимо, що для носіїв податків основу економічних інтересів становить співвідношення основного та оборотного капіталів, які повинні забезпечити процес розширеного виробництва.

Натомість можна виділити основні специфічні риси *економічних інтересів податкових агентів*. Оскільки механізм справляння непрямих податків передбачає, що податковий агент сплачує до бюджету суми податкових зобов'язань з подальшим відшкодуванням цих сум за рахунок коштів споживачів або бюджетів, то для таких осіб на перший план виступає проблема оборотних коштів. Іншими словами, економічні інтереси податкових агентів полягають в:

- Забезпеченні достатньої кількості оборотного капіталу, якого було б достатньо для авансування в новий цикл обороту для забезпечення

принаймні простого відтворення.

- Дотриманні такої структури власних активів, які забезпечили б ліквідність та платоспроможність підприємства (структура оборотних та необоротних активів).
- Забезпеченні відповідної структури пасивів – власного та залученого капіталів тощо.

Основний акцент, який робиться на існуванні економічних інтересів підприємств, є відносно новим у теоретичному осмисленні стосунків підприємств та держави й заслуговує на увагу саме в світлі нових підходів до стратегічного планування діяльності підприємства. Як відомо, основною стратегічною метою підприємства вважається максимізація достатнього прибутку. В сучасних умовах досягнення цієї мети можливе за умови наявності пов'язаної з цим потреби в мінімізації податкових платежів.

Окрему групу становлять економічні інтереси юридичних осіб – неприбуткових організацій, оскільки метою створення таких організацій не є одержання прибутку. Таким чином, їхні економічні інтереси мають певну специфіку:

1. Для *неприбуткової організації – носія податку*:

- Володіння основним капіталом, його ефективне використання та адекватне відображення його зносу в процесі діяльності неприбуткової організації.
- Можливість надання суспільних послуг в межах видів статутної діяльності.
- Володіння, збереження та нагромадження грошових коштів для забезпечення основного та оборотного капіталів неприбуткової організації.

2. Для *неприбуткової організації – податкового агента*:

- Дотримання такої структури власних активів, які забезпечили б ліквідність та платоспроможність підприємства (структура оборотних та

необоротних активів).

- Забезпечення відповідної структури пасивів – власного та залученого капіталів тощо.

Основу й суспільну обумовленість фундаментальних інтересів платників податків слід розглядати в контексті суспільної моделі функції забезпечення умов нормального відтворення суспільного капіталу. Оскільки до складу останнього входять всі види капіталу (державний, корпоративний і т.д.), то ця функція певним чином відображає характер співвідношення й збалансованості інтересів держави та платників податків.

Будучи економіко-правовим явищем, яке базується на природному конфлікті економічних інтересів, оподаткування в будь якій економічній системі здійснює певний вплив на фінансово-економічний стан платників податків і в такий спосіб впливає на їхню поведінку – іншими словами, діалектика оподаткування полягає в тому, що об'єктивно саме існування оподаткування викликає позитивну або негативну реакцію з боку платників податків. Відповідно до цієї тези, важливим стає дослідження фінансових аспектів економічних інтересів платників податків.

В умовах конфлікту будь який платник податків потенційно спроможний реагувати на податковий тиск різноманітними способами – законними чи незаконними. Тому в сучасних зарубіжних теоріях державних фінансів всі податки умовно поділяються на нейтральні та деформуючі (або, як різновид цієї класифікації, розрізняють неспотворююче та спотворююче оподаткування) [142, с.473]. Під неспотворюючим (або нейтральним) оподаткуванням розуміється той і тільки той податок, який в жодному разі не дозволяє платнику податку змінити розмір своїх податкових зобов'язань – традиційно такі податки одержали назву паушальних і про них йтиметься нижче. Під спотворюючим (або деформуючим) оподаткуванням розуміються такі обов'язкові платежі, які пов'язані з намаганнями платників податків змінити власні податкові зобов'язання. Практично всі деформуючі податки в

той чи той спосіб спроможні порушувати управлінську функцію цін в умовах ринкової економіки. Це явище перешкоджає досягненню балансу між граничними нормами компенсування та граничними нормами трансформації благ або факторів виробництва і тому є важливим об'єктом дослідження в теоріях державних фінансів [43; 142; 161; 12].

Власне, в умовах деформуючого оподаткування платник завжди стоїть перед вибором – зберегти існуючий податковий тиск щодо його власних фінансових ресурсів, або вдатися до альтернативної поведінки, яка знизить рівень такого тиску. Оскільки альтернативною поведінкою економічній активності може бути відмова платника від здійснення економічної діяльності, теорія державних фінансів розцінює таку альтернативну поведінку не як набуття платником додаткових матеріальних благ, а скоріше як певну сукупність економічних втрат і набуття особою певної кількості додаткового вільного часу, який не використовується для здійснення господарської діяльності [161, с.138]. Інтегрований вплив деформуючих та нейтральних податків на прийняття суб'єктами господарювання певних економічних рішень (Табл.2.1).

Таблиця 2.1

Викривлення рішень економічних суб'єктів під впливом податків*

<i>Податок</i>	<i>Рішення господарюючого суб'єкта, на яке спрямоване викривлення</i>
Загальний податок на доходи	1. Робочий час / вільний час 2. Сьогоднішнє споживання / майбутнє споживання
Загальний податок на доходи (без урахування податку на проценти)	1. Робочий час / вільний час 2. Праця / блага
Загальний податок на споживання (універсальний акциз)	Робочий час / вільний час
Спеціальний податок на споживання (специфічний акциз)	1. Оподатковувані блага / неоподатковувані блага 2. Робочий час / вільний час
Спеціальний податок на фактори виробництва (податок на капітал, на використання праці)	Оподатковувані фактори / неоподатковувані фактори
Паушальний податок	Викривлення відсутнє

* – укладено автором за [43, с. 231]

У практичній діяльності суб'єктів господарювання в більшості країн світу домінують спотворюючі податки. Відповідно, це викликає проблему негативного впливу оподаткування на економічну ефективність. Природно, що існує необхідність в загальному теоретичному вигляді розглянути механізм такого впливу, який і відобразить фінансовий механізм конфлікту між інтересами платників податків та публічними економічними інтересами.

Мірою економічної ефективності та основним результативним показником економічної діяльності платників податків виступають прибуток (або фінансовий результат – для юридичних осіб) та дохід (для фізичних осіб).

Найбільш показовим для ілюстрування фінансового механізму конфлікту інтересів є приклад з прибутком юридичної особи, на якому ми й зосередимо увагу, використовуючи загальний алгоритм чинного в Україні процесу оподаткування юридичної особи, передбачений Податковим Кодексом України [116]. На базі цього алгоритму ми відстежили вплив різних форм оподаткування та податків на економічний стан платника та узагальнили їх відповідному вигляді (табл.2.2).

Джерелом фінансового результату є виручка (валовий дохід), який повинен відшкодувати матеріальні витрати, понесені платником під час економічної діяльності та створити ресурси для продовження розширеного відтворення.

Для досягнення підприємством так званого рівня (точки) беззбитковості необхідно, щоб сума одержаного валового доходу дорівнювала сумі валових витрат. Прибуток як фінансовий результат виникає за рівнем беззбитковості, коли валові доходи перевищують валові витрати. Але на цьому етапі виникає певне обмеження рівня прибутку у валовому доході у вигляді непрямих податків, які ми умовно класифікуємо як платежі I порядку.

**Загальний вплив податків
на економічну діяльність платників податків***

ПОДАТКИ В СТРУКТУРІ ФІНАНСІВ			ФОРМА ВПЛИВУ			
НАДХОДЖЕННЯ ГРОШОВИХ КОШТІВ ВІД ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	НАЛБІВКА ДО ЦІНИ ТОВАРІВ	НЕПРЯМІ ПОДАТКИ І ПОРЯДКУ	ПДВ	<ul style="list-style-type: none"> ➤ загальне підвищення цін; ➤ обмеження купівельної спроможності споживачів; ➤ обмеження обсягу виробництва і реалізації; ➤ нагромадження нереалізованих товарів; ➤ тимчасове вилучення (імобілізація) оборотних коштів підприємства; 		
			АКЦИЗНИЙ ПОДАТОК			
			МИТО ТА МИТНІ ПЛАТЕЖІ			
	ВАЛОВІ ДОХОДИ	ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ	ПЕРЕКЛАДНІ ПОДАТКИ ІІ ПОРЯДКУ	ЗАГАЛЬНОДЕРЖАВНІ ПОДАТКИ, ЯКІ ВІДНОСЯТЬСЯ НА СОБІВАРТІСТЬ ВИРОБНИЦТВА	<ul style="list-style-type: none"> ➤ участь у формуванні витрат виробництва і зменшення оподаткованого прибутку; ➤ збільшення витрат на виробництво і зменшення прибутку; ➤ збільшення кінцевої вартості продукції; ➤ збільшення величини доданої вартості та збільшення бази оподаткування непрямими податками І порядку; ➤ імобілізація оборотних коштів підприємства; 	
				МІСЦЕВІ ПОДАТКИ ТА ЗБОРИ		
		ПРИБУТОК	ВИТРАТИ ВИРОБНИЦТВА І ОБІГУ	ПЕРЕКЛАДНІ ПОДАТКИ ІІІ ПОРЯДКУ	ЄДИНИЙ СОЦІАЛЬНИЙ ВНЕСОК (НАРАХУВАННЯ НА ФОП)	<ul style="list-style-type: none"> ➤ збільшення витрат на виробництво та зменшення прибутку; ➤ збільшення доданої вартості та бази для оподаткування непрямими податками І та ІІ порядків; ➤ збільшення кінцевої вартості продукції; ➤ дестимулююча функція щодо фонду оплати праці; ➤ імобілізація оборотних коштів підприємства;
					ПРИБУТОК	
			ПОДАТОК НА НЕРУХОМЕ МАЙНО			
			ПРИБУТОК	ПРЯМІ ПОДАТКИ ІІ ПОРЯДКУ	ІНШІ ОБОВ'ЯЗКОВІ ПЛАТЕЖІ З РОЗПОДІЛЕНОГО ПРИБУТКУ	<ul style="list-style-type: none"> ➤ прямий вплив на величину чистого прибутку; ➤ прямий вплив на подальшу структуру розміщення чистого прибутку – формування фонду споживання та фонду накопичення (інвестиції)

* - укладено автором

Природа непрямих податків І порядку полягає в тому, що ці податки додаються до ціни підприємства на етапі обміну і в такий спосіб збільшують відпускну ціну підприємства і одночасно купівельну ціну товарів (робіт, послуг) для споживачів. Непрямі податки І порядку можуть існувати у вигляді специфічних акцизів, універсальних акцизів (податку з продажу, податку з обороту, податку на додану вартість), мита. Додаткова специфіка

цих платежів полягає в тому, що в кінцевому підсумку їх носіями стають покупці (споживачі) товарів, робіт, послуг. Тобто, непрямі податки сплачуються фізичними особами за рахунок власних доходів. Відповідно, ці податки зменшують купівельну спроможність населення, що автоматично веде до зменшення власних валових доходів підприємства. При стабільному рівні валових витрат на виробництво зменшення купівельної спроможності населення напряду веде до зменшення питомої ваги прибутку в валовому доході підприємства.

Додатковим фактором, що впливає на фінансовий результат, потенційно виступають податки, що їх ми умовно кваліфікуємо як переказні податки II порядку. Такими ми вважатимемо ті податки та податкові платежі, які, згідно до Податкового Кодексу України, включаються до складу витрат виробництва та обігу. Іншими словами, ці податки у складі витрат переказуються на наступну ланку господарського процесу у прихованій формі в складі відпускної ціни продукції підприємства. Тому ці податки можна визначити як непрямі переказні. Їх відмінність від непрямих податків I порядку полягає в тому, що податки I порядку додаються до ціни товарів на етапі обміну, а переказні податки II порядку включаються до ціни товарів на етапі формування ціни.

Вплив переказних податків II порядку полягає у формуванні витрат виробництва та обігу, які зменшують оподатковуваний прибуток. Однак, переказні податки II порядку збільшують витрати на виробництво продукції, що в структурі виручки від реалізації продукції може означати або зменшення прибутку від реалізації продукції, або збільшення кінцевої вартості продукції, що може призвести до проблем із її збутом. При цьому у випадку зменшення в структурі виручки від реалізації питомої ваги прибутку змінюється внутрішня структура доходу, але загальна величина доданої вартості залишається незмінною. Також у випадку збільшення кінцевої вартості продукції змінюється не стільки внутрішня структура, скільки збільшується величини доданої вартості.

Збільшення за рахунок перекладних податків II порядку вартісних показників реалізації продукції (товарів, послуг) призводить до збільшення бази оподаткування акцизами (у випадку виробництва підакцизних товарів, що оподатковуються адвалорними акцизами); збільшення бази оподаткування щодо податку на додану вартість (ПДВ); збільшується розмір податкового зобов'язання з ПДВ внаслідок зростання доданої вартості.

Крім того, при сплаті перекладних податків II порядку підприємство спостерігається тимчасове вилучення оборотних коштів, що є негативним фактором для фінансової діяльності.

Перекладні податки III порядку за своєю економічною природою подібні до непрямих податків II порядку. Вони безпосередньо пов'язані з утворенням на підприємстві фонду оплати праці (ФОП). Перекладні податки III порядку сплачуються підприємствами, які використовують працю найманих працівників. Розмір оподаткування цими платежами (зборами до державних цільових фондів або внесками на соціальне страхування) залежить від розміру фонду оплати праці. Як правило, ці платежі включають до складу витрат виробництва та обігу і вони впливають на результат фінансово-господарської діяльності підприємства аналогічно перекладним податкам II порядку. Гіпотетичне збільшення питомої ваги фонду оплати праці у структурі валових витрат підприємства призводитиме до зростання питомої ваги перекладних податків III порядку і до збільшення доданої вартості, виробленої підприємством; збільшення кінцевої ціни продукції. Таким чином, перекладні податки III порядку здійснюють дестимулюючу функцію щодо збільшення фонду оплати праці та заохочення працівників до праці. Крім того, при сплаті непрямих податків III порядку має місце тимчасове вилучення оборотних коштів підприємства.

Прямі податки з підприємств можна класифікувати за двома рівнями. Прямі податки I порядку – це податки, які справляються з оподаткованого прибутку, що визначається як різниця між валовими доходами та валовими витратами виробництва та обігу (податок на прибуток підприємств, податок

на нерухоме майно підприємств). Натомість прямі податки II порядку – це платежі, які справляються з прибутку, що вже оподаткований прямими податками I порядку.

Вплив прямих податків I порядку на результати фінансово-господарської діяльності полягає в наступному:

- в прямому розподілі прибутку;
- обмежується обсяг чистого прибутку;
- зменшення (збільшення) прямих податків I порядку веде до зменшення (збільшення) поточних витрат господарської діяльності;
- зменшення (збільшення) прямих податків I порядку веде до збільшення (зменшення) чистого прибутку.

Вплив прямих податків II порядку полягає в :

1. прямому впливі на величину чистого прибутку;
2. прямому впливі на подальшу структуру розміщення чистого прибутку, тобто, створення резервного фонду підприємства; утворення фонду споживання підприємства; визначення дивідендної політики підприємства; утворення фонду накопичення підприємства (інвестиції).

Отже, податки суттєво впливають на результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Вплив здійснюється як щодо структури й величини активів суб'єктів господарювання, так й щодо обсягів реалізації товарів (робіт, послуг). Крім того, за рахунок оподаткування відбувається вплив на результат діяльності підприємства. Прибуток, як цільова функція фінансово-господарської діяльності підприємства обмежується на різних етапах свого утворення під впливом як прямих, так і непрямих податків (табл. 2.2).

Комплексний характер такого впливу полягає в одночасному обмеженні результату фінансово-господарської діяльності підприємства:

- під опосередкованим впливом непрямих податків на етапі формування витрат виробництва та обігу за рахунок збільшення в структурі валового доходу питомої ваги матеріальних витрат на виробництво;

➤ під безпосереднім впливом прямих податків на етапі розподілу прибутку за рахунок прямого вилучення частини такого прибутку.

Зрозуміло, що платники податків для захисту власних інтересів вдаються до різних способів організації діяльності, які дозволять мінімізувати податкові платежі підприємства; реалізувати основну стратегічну цільову функцію підприємства – одержання достатнього рівня прибутку; порівняти її з цільовою функцією щодо податкових платежів; виявити основні резерви покращення ефективності податкової політики підприємства (табл. 2.3).

В ракурсі загальної стратегії цільова функція підприємства полягає в максимізації рівня достатнього прибутку при мінімізації валових витрат. Резервом досягнення цієї мети може стати маневрування структурою виручки від реалізації продукції, – через зменшення частки валових витрат відбуватиметься збільшення питомої ваги прибутку. В свою чергу, зменшення частки валових витрат можливе через зміну їх структури.

Таблиця 2.3

Порівняння цільових функцій підприємства*

ПОКАЗНИК		ЦІЛЬОВА ФУНКЦІЯ ПІДПРИЄМСТВА				
		3 ТОЧКИ ЗОРУ ЗАГАЛЬНОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВ А	3 ТОЧКИ ЗОРУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ	3 ТОЧКИ ЗОРУ НЕПРЯМОГО ТА ПЕРЕКЛАДНОГО ОПОДАТКУВАННЯ		
				I ПОРЯДКУ	II ПОРЯДКУ	III ПОРЯДКУ
1	2	3	4	5	6	7
Достатній прибуток	ДОДАНА ВАРТІСТЬ	максимізація	мінімізація	мінімізація	мінімізація	х
Заробітна плата		оптимізація	максимізація	мінімізація	мінімізація	мінімізація
Непрямі податки II та III порядку		мінімізація	максимізація	мінімізація	мінімізація	мінімізація
Вартість сировини та матеріалів		ВИТРАТИ	мінімізація	максимізація	максимізація	мінімізація

* - Укладено автором

Основними напрямками діяльності підприємства щодо цього можуть вважатись (таблиця 2.3, стовпчик 3):

➤ зменшення частки заробітної плати в структурі валових витрат;

- зменшення частки перекладних податків II та III порядків;
- зменшення частки вартості сировини та матеріалів (проміжного споживання), необхідних для виробництва продукції (товарів, послуг).

За умов стабільної економіки й достатнього рівня податкового навантаження заробітна плата та відповідні нарахування на ФОП складають постійні витрати виробництва. Таким чином, єдиним джерелом мінімізації валових витрат виступає вартість сировини та матеріалів. В економіці цей резерв відомий як зменшення матеріаломісткості та енергомісткості виробництва продукції.

1. В ракурсі оподаткування цільові функції підприємства залежать від виду оподаткування – прямого чи непрямого. Також вплив здійснює рівень порядку непрямих податків.

Податковою базою для прямих податків виступає прибуток підприємства. Тому завдання підприємства з точки зору прямого оподаткування полягає (таблиця 2.3, стовпчик 4) в зменшенні частки прибутку через збільшення питомої ваги валових витрат в структурі грошових надходжень підприємства. В свою чергу, збільшення питомої ваги валових витрат відбувається через:

- збільшення частки заробітної плати та відповідне збільшення розміру перекладних податків II та III порядку (нарахувань на ФОП);
- збільшення частки вартості сировини та матеріалів (проміжного споживання).

Але резерви маневрування щодо прямих податків коригуються цільовими функціями підприємства з точки зору непрямих і перекладних податків:

Непрямі податки I порядку (таблиця 2.3, стовпчик 5)

Базою оподаткування для цих податків виступає:

- додана вартість для ПДВ;
- оборот з реалізації для акцизного збору;
- митна вартість товарів для митних платежів.

Мінімізація податку на додану вартість вимагає зменшення доданої вартості (тобто, мінімізації прибутку, заробітної плати та нарахувань на ФОП) та збільшення матеріаломісткості продукції. Це дозволяє, завдяки механізму утримання ПДВ, збільшити розмір податкового кредиту та зменшити розмір податкових зобов'язань.

Механізм утримання акцизного збору та митних платежів вимагає зменшення загального обороту з реалізації підакцизної імпортованої продукції. З урахуванням особливостей справляння ПДВ цей ефект досягається також через зменшення розмірів доданої вартості та збільшення валових витрат, пов'язаних з виробництвом продукції.

Перекладні податки II порядку (таблиця 2.3, стовпчик 6)

Базою оподаткування для цих податків виступають:

- обороти з реалізації продукції (товарів, послуг);
- окремі складові валових витрат (вартість майна, грошова оцінка землі тощо).

Таким чином, резервом для податкового маневрування виступає зменшення всіх складових грошової виручки, в тому числі прибутку й валових витрат.

Перекладні податки III порядку (таблиця 2.3, стовпчик 7)

База оподаткування складається з фонду оплати праці найманих працівників. Оскільки ставки цих податків стабільні (пропорційні) і не залежать від кількісної характеристики ФОП, то єдиним шляхом мінімізації цих платежів виступає зменшення витрат на оплату праці.

Таким чином, комплексно резерви покращення фінансового стану підприємства з точки зору оподаткування полягають в наступному:

- зменшення офіційних розмірів ФОП та, відповідно, обсягів нарахувань на ФОП;
- зменшення офіційних вартісних розмірів оборотів від реалізації продукції (товарів, послуг) за рахунок зменшення запланованого оподаткованого прибутку підприємства;

➤ зміна структури виручки від реалізації продукції (товарів, послуг) за рахунок збільшення питомої ваги витрат на проміжне споживання (офіційне збільшення валових витрат виробництва).

Для ілюстрування та узагальнення наведеного комплексу заходів щодо використання механізмів для уникнення конфлікту інтересів між платником податків та державою з точки зору прямого та непрямого оподаткування розглянемо порівняльну таблицю (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Вплив заходів з підвищення ефективності податкової політики підприємства на розмір податкових зобов'язань*

Захід з покращення фінансового стану підприємства	Вплив на базу оподаткування непрямими податками	Вплив на базу оподаткування прямими податками	Вплив на величину податкових зобов'язань підприємства
Офіційне зменшення питомої ваги фонду оплати праці найманих працівників в структурі валових витрат	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується розмір нарахувань на ФОП; ➤ зменшується величина доданої вартості на суму ФОП та нарахувань на ФОП; ➤ зменшується величина оборотів з реалізації для інших обов'язкових платежів; ➤ зменшується величина валових витрат підприємства на величину ФОП, нарахувань на ФОП; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ збільшується питома вага оподаткованого прибутку в сумі грошових надходжень підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується питома вага нарахувань на ФОП в загальній сумі податкових зобов'язань підприємства; ➤ зменшується частка інших обов'язкових платежів підприємства, яка залежить від оборотів підприємства; ➤ зменшується розмір вихідного ПДВ;
Офіційне зменшення запланованої суми прибутку підприємства	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується розмір доданої вартості на суму зменшення прибутку; ➤ зменшується величина оборотів з реалізації для інших платежів та зборів; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується величина оподаткованого прибутку, відбувається поточна корекція впливу попередніх заходів з метою зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємства 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується розмір податку на прибуток підприємства; ➤ зменшується розмір вихідного ПДВ; ➤ зменшується розмір інших платежів, величина яких залежить від суми оборотів від реалізації
Офіційно (найчастіше, в штучний спосіб) збільшується питома вага витрат на сировину та матеріали	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зрівноважується величина оборотів з реалізації; ➤ збільшується величина податкового кредиту з ПДВ 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ збільшується питома вага валових витрат, що веде до додаткового зменшення оподаткованого прибутку 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується розмір податку на прибуток підприємства; ➤ зменшується сума податкових зобов'язань з ПДВ
Вплив всього комплексу заходів	<ul style="list-style-type: none"> ➤ зменшується величина доданої вартості; ➤ оптимізується величина обороту з реалізації; ➤ зменшується база для оподаткування 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ мінімізується розмір оподаткованого прибутку підприємства; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ мінімізується розмір податку на прибуток підприємства; ➤ мінімізується розмір податкових зобов'язань з ПДВ; ➤ мінімізується величина нарахувань на ФОП; ➤ оптимізується величина зобов'язань з інших платежів

* - Укладено автором

Наведена в таблиці методика пов'язана виключно з проблемами оподаткування підприємства. Але зазначені заходи абсолютно не відповідають основній стратегічній меті підприємства і навіть знаходяться з

нею в повному протиріччі. Тому, на нашу думку, саме це протиріччя є основною причиною, яка спонукає підприємства в питаннях вдосконалення власної податкової політики вдаватися не до податкового планування, а до ухилення від оподаткування як напрямку оптимізації власної фінансової діяльності.

Насправді, будь-яке підприємство утворюється з метою одержання прибутку. Для одержання прибутку підприємству необхідно проводити стимулюючу політику оплати праці найманих працівників та постійно розширювати та оновлювати матеріально-технічну базу виробництва через фонд накопичення, який утворюється за рахунок прибутку. При цьому існуюча система оподаткування впливає на фінанси підприємства в зворотному напрямку, тобто, підприємству об'єктивно не вигідно офіційно демонструвати фактичний стан фінансово-господарської діяльності. Єдиний шлях, який дозволяє підприємству певним чином утримувати певний рівень фінансових показників, полягає в мінімізації оподаткування.

На нашу думку, головною причиною того, що сучасна ефективна податкова політика підприємства базується на ухиленні від оподаткування, є велика та невиправдана кількість непрямих та перекладних податків (особливо по податках II та III порядків). Крім того, методологія визначення бази оподаткування непрямыми податками (особливо ПДВ) фактично полягає в подвійному оподаткуванні доданої вартості, до якої включаються інші непрямі податки, – виникає так званий "накопичувальний ефект", при якому кожний рух товару, продукції, послуг супроводжується черговим оподаткуванням непрямыми податками всіх видів, що підвищує кінцеву ціну продукції.

Згадані процеси зумовлені неконструктивною, нелогічною та такою, що не має у своїй основі жодної концепції, державною податковою політикою в Україні. Зокрема, основними факторами, що спонукають підприємства вдаватися до вказаних заходів, є:

- загальний фіскально-каральний характер існуючої системи

оподаткування в Україні;

- загальне спрямування державної фінансової політики українського уряду на максимальний перерозподіл валового внутрішнього продукту та вилучення у суб'єктів господарювання якомога більшої частини фінансових ресурсів суспільства;
- наявність складної та здебільшого заплутаної та повної внутрішніх та зовнішніх протиріч "системи" оподаткування, яка являє собою, на нашу думку, лише набір з кількох десятків обов'язкових платежів, що не пов'язані між собою системно;
- наявність великої кількості непрямих податків різних рівнів, які суттєво впливають на формування рівня цін в цілому та на результати фінансово-господарської діяльності підприємства зокрема;
- наявність системи по суті подвійного оподаткування непрямих податків, які відносяться на витрати (або собівартість) продукції;
- загальна невизначеність державної економічної політики та фінансово-податкової філософії, яка б визначала систему соціальних пріоритетів та місце підприємства в цій системі.

Серед визначених вище складових означеної проблеми фінансова наука в Україні досьгодні не провела економічну стратифікацію й не визначила ту суспільну групу або категорію учасників економічних відносин, яка виступатиме основним носієм податкового тягаря. Натомість, ведеться постійна робота щодо спроб модернізувати та трансформувати чинну систему оподаткування. Зокрема, в цьому контексті слід відзначити регулярне та вже традиційне з 1997 р. внесення кільканадцятьох протягом кожного фінансового року змін до законів України про оподаткування прибутку підприємств, податок на додану вартість, акцизне оподаткування, платежі до державних цільових фондів тощо. Одночасно занадто великий податковий тягар й методологія справляння податку на доходи фізичних осіб з 1992 р. і практично до 2004 р. не зазнавали змін. Одним з прикладів такої ситуації можемо розцінити збереження величини неоподаткованого

мінімуму доходів громадян на рівні 17 грн., величина якого не змінювалася з жовтня 1995 до 2004 р., незважаючи на значне зростання індексу інфляції [19, с.49-50]. Вважаємо, що ті труднощі, які існують в нашій країні стосовно названих податкових платежів об'єктивно обумовлені відсутністю концепції економічного обґрунтування вибору суб'єкта оподаткування й відсутністю об'єктивних засад формування відповідної вітчизняної філософії оподаткування.

Для доведення цієї тези були проаналізовані показники сплати податкових платежів та внесків до державних цільових фондів в Україні за основними групами потенційних платників податків – носіїв податкового тягаря.

Аналіз мав ретроспективний характер і проводився за період 1998-2010 років. Проте, ми вимушені були розділити аналіз на дві частини – (I) 1998-2002 рр. і (II) з 2002 по 2010 роки. Це обумовлено тим, що 2002 р. було радикально змінено структуру бюджетної класифікації України, тому практично неможливо дотримуватися співставності фінансових показників. На базі аналізу виділимо провідну (в наявних сучасних вітчизняних фінансово-економічних умовах) групу, яка є найоптимальнішою в якості потенційного носія податкового тягаря в умовах української перехідної економіки.

Загальною тенденцією розвитку податків в постіндустріальному сучасному періоді розвитку людства напевно можна вважати соціальне спрямування податків. Сучасною наукою певна увага приділяється розробці концепцій справедливості оподаткування, зменшення податкового тиску на менш забезпечених суб'єктів оподаткування тощо. Проте, в Україні існує тенденція задля забезпечення соціальної справедливості поступово переносити податковий тягар на фізичних осіб, про що наголошує у своєму дослідженні А.Соколовська [139, с.102-103].

Для відстеження адекватності податкової системи України сучасним

тенденціям розвитку систем оподаткування необхідно відстежити структуру доходної частини бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів у розрізі різних категорій платників та видів податків. Другою задачею має стати аналіз динаміки змін показників надходжень і відстеження основних тенденцій розвитку вітчизняної системи оподаткування щодо домінування певної категорії платників податків.

Для аналізу скористуємося статистичними даними, які характеризують рівень надходжень до державних фінансових фондів за 1998-2010 рр. від різних категорій платників. На жаль, нинішня система показників бюджетів різних рівнів (маємо на увазі узагальнені показники зведених бюджетів) не дає змогу провести адекватного безперервного аналізу динаміки змін стосовно всього часового проміжку. Тому в цій частині дослідження буде проведено в два прийоми.

Першим етапом визначимо 1998-2002 рр. (дані наведено в табл. 2.5) При цьому в цій частині аналізу нас будуть цікавити такі категорії суб'єктів оподаткування – фізичні особи (ФО), юридичні особи (ЮО) та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності без утворення юридичної особи.

У другій частині дослідження ми зосередимося на порівнянні основних показників діяльності протягом 2000–2010 рр. підприємств – юридичних осіб та населення – фізичних осіб та зіставимо ці показники з показниками надходжень до бюджетів. При цьому ми не братимемо до уваги показники діяльності неприбуткових організацій, оскільки їхня економічна діяльність не передбачає на меті одержання прибутку.

Відносні показник надходження фіскальних платежів до державних фінансових фондів та їх питома вага в структурі ВВП за період 1998-2002 рр. розрахована та наведена в таблиці 2.6.

Насамперед, за цими даними слід відзначити таку тенденцію – значне зниженням питомої ваги податкових платежів (з 23,35% у 1998 р. до 18,19%

у 2002 р.) та відносно стабільним рівнем наповнення доходів державних цільових фондів (з 11,56% у 1998 р. до 10,79% у 2002 р.)

Таблиця 2.5

Ретроспективна динаміка сум податків, які сплачувалися юридичними, фізичними особами та підприємцями у 1998-2002 рр., млн. грн.*

Показники	Суми за роками				
	1998	1999	2000	2001	2002
ВВП	93365,00	103869,00	130442,00	170070,00	201900,00
Разом податків до бюджетів різних рівнів, в т.ч.	21799,85	22189,88	25345,41	29902,80	31715,69
➤ Податків з ЮО	10526,70	10199,44	11174,65	12334,96	11215,21
➤ Податків з ФО	9710,09	10183,74	11085,55	13770,53	13628,73
➤ Податків з ФО - СПД	1563,06	1806,70	3085,21	3797,31	6871,75
Разом платежів до державних цільових фондів, в т.ч.	10791,53	10874,65	13246,31	15880,71	21782,60
➤ Платежів ЮО	10272,08	10362,46	12626,65	15140,34	20822,56
➤ Платежів ФО	484,25	476,54	575,71	687,32	891,44
➤ Платежів ФО - СПД	35,20	35,66	43,94	53,06	68,59

Джерело: розраховано автором за даними [10]

У частині податкових платежів спостерігається поступове зменшення ролі традиційних платників податків – юридичних осіб (зменшення їх питомої ваги в структурі податкових платежів майже в 2 рази – з 11,27% у 1998 р. до 5,55% у 2002 році), фізичних осіб (скорочення їх питомої ваги в структурі податкових платежів з 10,4% у 1998 р. до 6,75% у 2002 р.) та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності (зростання майже в 2 рази – з 1,67% у 1998 р. до 3,4% у 2002 р.). Важливо відзначити, що темп зменшення податкових надходжень в структурі податкових платежів юридичних осіб (скорочення на 5,72%) перевищує аналогічний показник для фізичних осіб (скорочення на 3,65%). Стосовно ж платежів до державних цільових фондів можемо відзначити, що їх питома вага в структурі перерозподілу ВВП практично не зазнала змін.

Таблиця 2.6

Ретроспективний аналіз структури надходжень від юридичних, фізичних осіб та підприємців у ВВП за видами платежів та роками*, %

Показники	Питома вага за роками, %				
	1998	1999	2000	2001	2002
ВВП	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Разом податків до бюджетів різних рівнів, в т.ч.	23,35	21,36	19,43	17,58	15,71
➤ Податків з ЮО	11,27	9,82	8,57	7,25	5,55
➤ Податків з ФО	10,40	9,80	8,50	8,10	6,75
➤ Податків з ФО - СПД	1,67	1,74	2,37	2,23	3,40
Разом платежів до державних цільових фондів, в т.ч.	11,56	10,47	10,15	9,34	10,79
➤ Платежів ЮО	11,00	9,98	9,68	8,90	10,31
➤ Платежів ФО	0,52	0,46	0,44	0,40	0,44
➤ Платежів ФО - СПД	0,04	0,03	0,03	0,03	0,03

* - розраховано автором за даними табл. 2.5

Наведені дані дозволяють зробити висновок, що у вітчизняній системі оподаткування протягом 1998-2002 рр. відбувалася поступова трансформація ролі різних категорій платників податків – поступово юридичні особи втрачають свої позиції як домінуюча верства платників податків, навзаєм на перший план виступають фізичні особи – домашні господарства та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності. Важливо, що наразі проаналізовані показники свідчать, що абсолютне значення податкових надходжень в розрізі категорій поки що є достатньо традиційним, однак відносні показники та тенденції свідчать про трансформаційні процеси.

Ретроспективний аналіз другого періоду з 2003 до 2010 рр., як вже зазначалося вище, через зміни у методології формування бюджетних показників, відрізнятиметься певною неспівставністю даних порівняно з попереднім періодом, проте, у компактнішій формі дозволить відстежити певні тенденції та підтвердити прогнозні припущення, зроблені за даними попереднього періоду. Для цього проведемо ретроспективне дослідження даних за період 2001-2010 рр. (табл. 2.7) у розрізі основних показників діяльності фізичних та юридичних осіб (аналогічні дані за період 2011-2020 рр. див. у додатку Д).

Таблиця 2.7

Ретроспективна динаміка фінансових показників діяльності фізичних та юридичних осіб, дані по прямих податках з юридичних та фізичних осіб за 2001-2010 рр.*

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>ВВП, млн. грн.</i>	204190	225810	267344	345113	441452	544153	720731	948056	913345	1085935
Доходи населення, млн.грн.	157996	185073	215672	274241	381404	472061	623289	845641	894286	752696
У т.ч. заробітна плата	67389	78950	94608	117227	160621	205120	278968	366387	365300	315010
прибуток та змішаний дохід	29518	33540	36330	43828	58404	69186	95203	131139	129760	110498
Доходи від власності (одержані)	4275	5297	6706	8337	11072	13855	20078	28432	34654	25993
Трансферти (одержані)	56814	67286	78028	104849	151307	183900	229040	319683	364572	301195
Фінансовий результат (с-до) підприємств від звичайної діяльності до оподаткування, млн.грн.	18740,6	14641,2	19643,3	44578,4	64370,8	76253,4	135897,9	8954,2	-42414,7	49692,7
Податкові надходження Зведеного бюджету	36716,8	45397,1	54321	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7
ПнДФО, млн.грн.	8774,9	10823,8	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485,3	51029,3
ПнПП, млн.грн.	8280	9398,3	13237,2	16161,7	23464	26172	34407,2	47856,8	33048	40359,1
ПДВ, млн.грн.	10348,4	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	53196,7	59382,8	92082,6	84596,7	86315,9

*Джерело: [65, 94]

За основні показники було обрано (а) показник доходів – для фізичних осіб; (б) показник фінансового результату підприємств від звичайної діяльності до оподаткування – для юридичних осіб; (в) показник податку на доходи фізичних осіб як базовий прямий податок для цієї категорії платників; (г) показник податку на прибуток підприємств – як базовий прямий податок для юридичних осіб. Діаграми, укладені за даними цієї

таблиці, дозволяють відстежити стан перерозподільних процесів, що відбуваються через зведений бюджет.

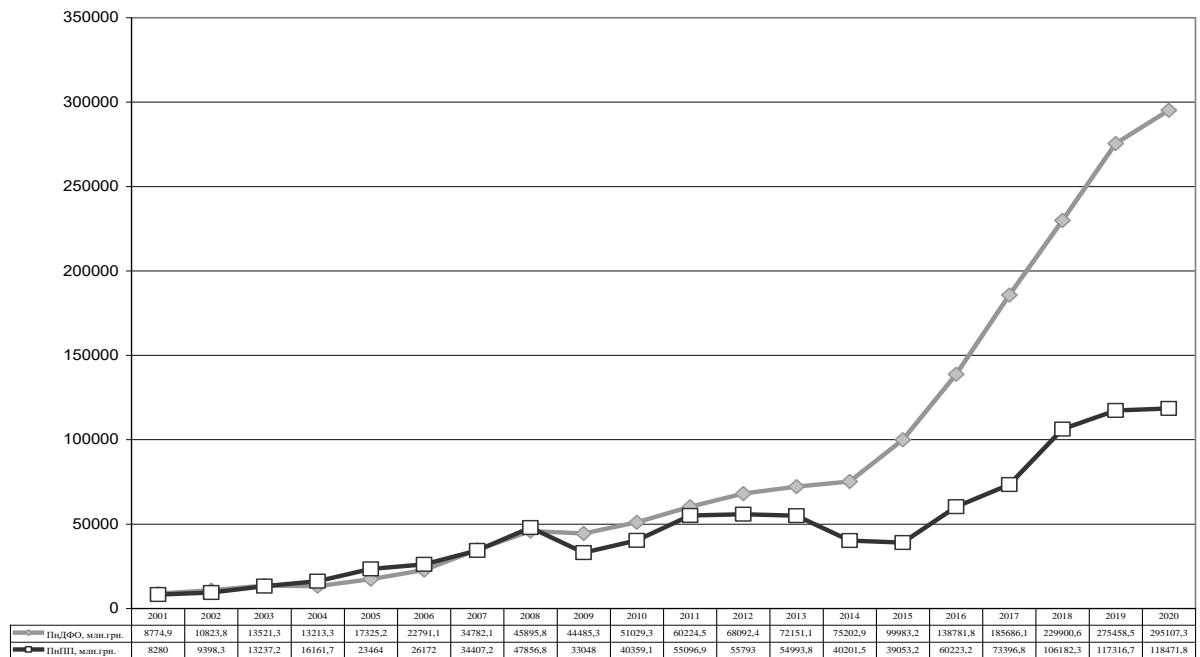


Рис. 2.2. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у 2001-2020 рр. (млн. грн.)

**Розрахунки автора за даними табл. 2.7 та додатку Д за джерелами [65, 94]*

Графічний аналіз абсолютних показників (рис. 2.2) демонструє, що у 2001-2003 р. зберігається виявлена нами у попередньому періоді тенденція домінування ролі фізичних осіб у формуванні доходної бази зведеного бюджету. Проте, у 2004-2008 рр. ситуація змінилася – провідним джерелом формування доходів бюджетів став податок на прибуток підприємств. Натомість з 2008 р. спостерігається достатньо помітна тенденція розходження показників податків з фізичних та юридичних осіб – на тлі стрімкого падіння податку на прибуток підприємств спостерігається незначне скорочення податку на доходи фізичних осіб (2008-2009 рр.), із подальшим зростанням показників обох податків, проте, із збереженням достатньо сталого розриву в сумах.

Структурний аналіз питомої ваги податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у структурі ВВП дозволяє помітити цікаву тенденцію (рис. 2.3).

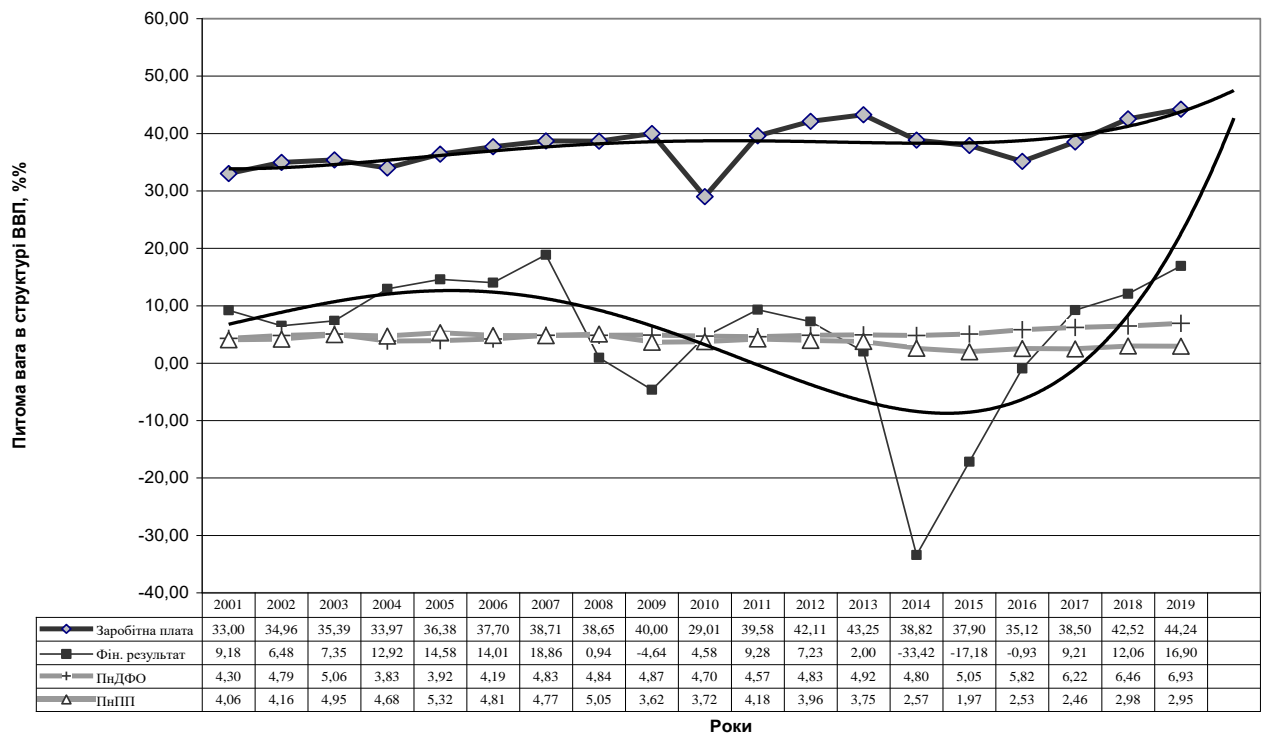


Рис. 2.3. Динаміка змін питомої ваги заробітної плати фізичних осіб, фінансового результату (до оподаткування), податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у структурі ВВП у 2001-2019 рр.

**Розрахунки автора за даними табл. 2.7 та додатку Д за джерелами [65, 94]*

На тлі достатньо очевидних трендових тенденцій до зменшення питомої ваги заробітної плати і до зростання питомої ваги фінансового результату у структурі ВВП тенденції щодо аналогічних показників податків з фізичних осіб та на прибуток підприємств фактично залишаються незмінними.

Дані аналізу свідчать, що при встановленні податків на прибуток підприємств законодавець не встановлює логічних причинно-наслідкових зв'язків між податком на прибуток та джерелом його сплати; між податком на доходи фізичних осіб та джерелом його сплати. Описана вище тенденція простежується при аналізі показників платежів податку на прибуток

підприємств у зіставленні їх з величиною самого фінансового результату (рис. 2.4) та показників сплати податку на доходи фізичних осіб у співставленні їх з доходами населення (за окремими видами) протягом 2001-2010 рр. (рис. 2.5)

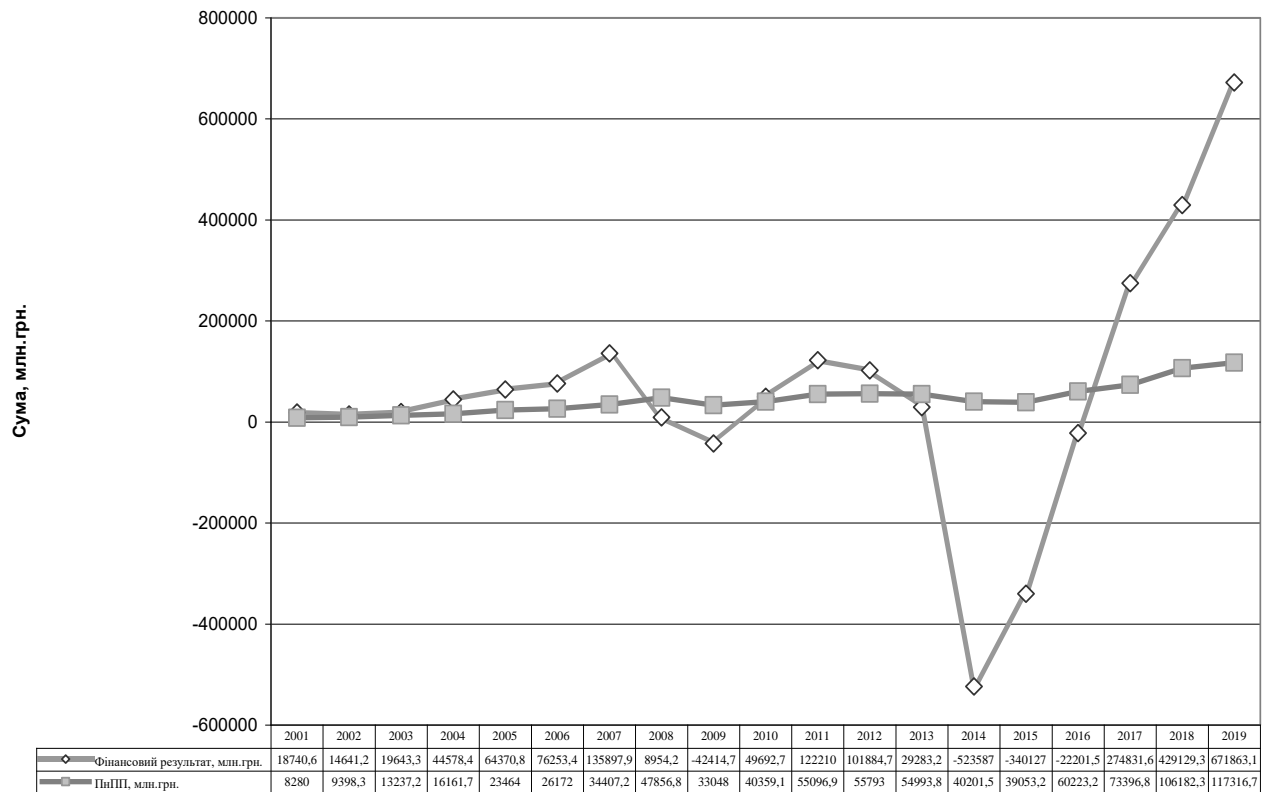


Рис. 2.4. Порівняльна динаміка надходження податку на прибуток підприємств та величини фінансового результату в 2001-2019 рр.

**Розрахунки автора за даними табл. 2.7 та додатку Д за джерелами [65, 94]*

Порівняння показників фінансового результату із сумами надходжень податку на прибуток підприємств (рис. 2.4) демонструє співпадіння тенденцій лише протягом 2002-2003 рр., натомість ані стрімке зростання фінансового результату у 2003-2007 рр. та 2016-2019 рр., ані падіння цього ж показника у 2008-2009 та 2014 рр. не відображає зв'язків між сумами податку, що справлялися, та з об'єктивним фінансовим показником. Крім того, на тлі падіння величини фінансового результату в 2007 р. спостерігається зростання сум податку на прибуток, а його скорочення

починається лише з 2008 р. (аналогічний ефект спостерігається у 2013-2015 рр.) Вважаємо, що цей ефект дозволяє зробити висновок про наявність часового лагу, що існує в зв'язках між показниками фінансового результату та податку на прибуток підприємств – при цьому, власне, ефект полягає у тому, що відбувається однорічне запізнювання податкових показників відносно фінансових.

Натомість аналіз показників доходів фізичних осіб та відповідних податкових платежів (рис. 2.5) дозволяє зробити висновок про наявність зв'язку між цими показниками.

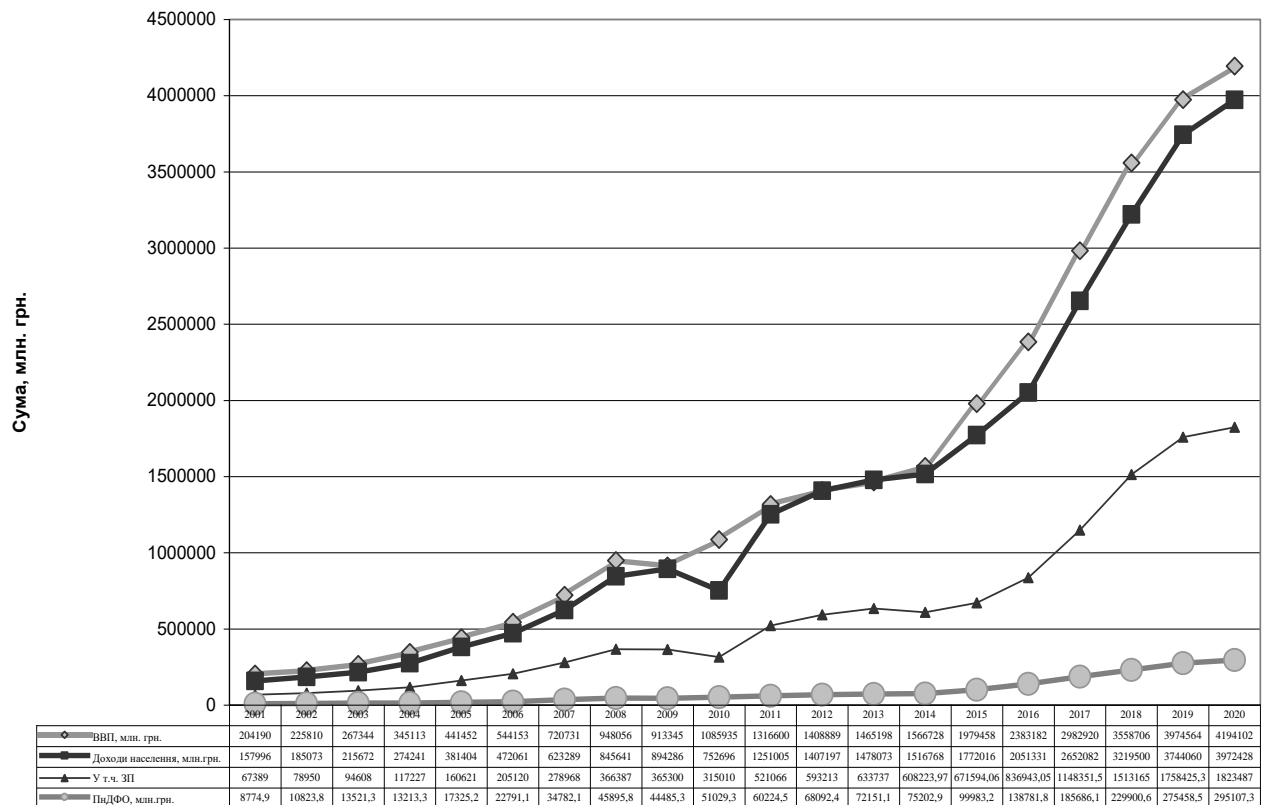


Рис. 2.5. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб та величини доходів фізичних осіб у 2001-2020 рр.

**Розрахунки автора за даними табл. 2.7 та додатку Д за джерелами [65, 94]*

Протягом 2001-2009 рр. зростання номінальної величини доходів фізичних осіб відображається і на зростанні сум надходжень податку на доходи фізичних осіб. Проте, тут виявляється інша тенденція – темпи

зростання показників відрізняються, оскільки це можна пояснити змінами у структурі самих доходів, зростання яких відбувалося значною мірою за рахунок зростання заробітної плати, а також трансфертів, наданих фізичним особам з бюджетів. Проте, тенденції 2010 р. свідчать, що на тлі падіння рівня доходів фізичних осіб рівень оподаткування не змінився, навіть більше – продовжував зберігати тенденцію до зростання. Дані ж наступних років свідчать про вирівнювання тенденцій і дозволяють виявити кілька основних процесів. Насамперед, спостерігається намагання утримати приблизно на одному рівні сум надходжень податків на доходи фізичних осіб та на прибуток підприємств при тому, що намітилися тенденції до падіння рівня заробітних плат фізичних осіб та тенденція до зростання фінансового результату підприємств на тлі одночасної тенденції до зменшення податкового тягара для підприємств – в тому числі, завдяки пропозиціям запровадження такої форми оподаткування прибутку, як так званий податок на виведений капітал.

2.2. Аналіз взаємозв'язку оподаткування та економічних інтересів платників податків при справлянні податку з доходів фізичних осіб

Ключовою проблемою у фінансових відносинах платників податків та держави стає проблема впливу, який здійснюють різні форми та види оподаткування на результати діяльності платників податків. При цьому вплив здійснюється як на домогосподарства (населення), так і на підприємства.

В загальному вигляді вплив прямих та непрямих податків на домашні господарства розглядався в роботі А.Скрипника [135]. Запропонована ним модель податкового мультиплікатора відображає обернений зв'язок між рівнем оподаткування та граничною схильністю до споживання. Так, якщо ціна на товар K до оподаткування становить P_k , то після оподаткування – $Q_k = P_k * (1 + t_k)$. Припустимо, споживач поставляє певну кількість праці (L) за

певною ціною (w) і споживає певну кількість одиниць кожного товару (X_k).

В такому випадку максимізація його функції корисності становитиме (за умови існування бюджетного обмеження та відсутності податку на заробітну плату):

$$\begin{aligned} \max \sum_{k=1}^n q_k X_k &= wL & (2.1) \\ \left\{ \begin{array}{l} \sum_{k=1}^n q_k X_k = w(1-v)L \\ v = 0 \end{array} \right. \end{aligned}$$

У випадку, коли виникає податок на заробітну плату (v), то бюджетне обмеження становитиме:

$$\sum_{k=1}^n q_k X_k = w(1-v)L \quad (2.2)$$

При подальших перетвореннях виразу отримуємо:

$$\frac{\sum_{k=1}^n q_k X_k}{1-v} = wL \quad (2.3)$$

Таким чином, можна вважати, що дія податку на заробітну плату еквівалентна збільшенню цін:

$$p'_k = \frac{p_k}{1-v} \quad (2.4)$$

Загальне збільшення цін внаслідок оподаткування становитиме:

$$t'_i = \frac{1+t_i}{1-v} - 1 = \frac{v+t_i}{1-v} \quad (2.5)$$

Мультиплікатор податків b можна виразити через граничну схильність до споживання c :

$$b = \frac{-c}{(1-c+cT_0)} \quad (2.6)$$

де

T_0 – середній рівень оподаткування;

b – мультиплікатор податків;

c – гранична схильність до споживання.

Отже, зростання податків відносно доходів та споживання фізичних осіб призводить до відповідного зменшення граничної схильності домогосподарств до споживання.

В цьому контексті розглянемо особливості впливу податку на доходи фізичних осіб в Україні на рівень споживання домашніх господарств.

Серед прямих податків основний вплив на фінансовий стан фізичних осіб здійснює податок на доходи фізичних осіб. В Україні цей податок встановлений п. 9.1.2. статті 9 Податкового Кодексу України і регулюється розділом IV Податкового Кодексу України [116].

В механізмі справляння цього податку передбачений специфічний метод захисту інтересів фізичних осіб – платників податків. Як твердить М.Заяц, цей метод, який є найбільш поширеним практично у всіх країнах світу [71, с.153] і застосовується на етапі формування бази оподаткування й узагальнено називається податковою знижкою – це зменшення суми сукупного доходу на певну величину, після чого власне й починається процедура обчислення податку. В нашій країні цей метод відомий під назвою "неоподатковуваний мінімум доходів громадян" та "соціальна податкова пільга" (в ПКУ). Найважливішою податковою знижкою виступає насамперед стандартна знижка, яка надається всім платникам податку. Економічний сенс стандартної знижки дуже добре характеризує термін, запроваджений у вітчизняну фінансову науку І.Янжулом [162, с.377] ще 1899 р., – "прожитковий мінімум". Економічний зміст цієї категорії полягає в тому, що закріплена законодавством певна величина доходів повинна забезпечити фізичній особі мінімальний рівень споживання та, будучи соціальною гарантією з боку держави, не підлягатиме індивідуальному прибутковому оподаткуванню. Як правило, величина неоподаткованого мінімуму доходів повинна відповідати величині мінімального споживчого кошика, мінімальної заробітної плати або прожиткового мінімуму (ці поняття, своєю чергою, в принципі також повинні співпадати). Як показує досвід прибуткового оподаткування в Україні, протягом деяких періодів (грудень 1992 – січень

1995 рр.) величина цих основних соціальних показників співпадала [19, с.47]. Але згодом у вітчизняному економічному законодавстві ці правові та економічні дефініції стали означати зовсім різні поняття. Доводиться констатувати, що на сучасному етапі величина неоподаткованого мінімуму доходів громадян (а з 2004 року – і соціальна податкова пільга) являє собою абстрактну категорію, величина якої не відображає її соціально-економічної суті. Це відбувається тому, що держава оподатковує індивідуальним прибутковим податком ту величину доходів фізичної особи, яка дає змогу функціонувати їй як біологічній істоті. Своєю чергою, застосування економічно обгрунтованого й достатнього "прожиткового мінімуму" є найпершим й найдієвішим способом захисту інтересів фізичних осіб в процесі оподаткування їхніх доходів.

Розглянемо ці тези більш детально. Методика оподаткування доходів фізичних осіб передбачає кілька процедурних моментів. При формуванні бази оподаткування спочатку визначається величина сукупного доходу платника, до якого згодом застосовуються вже згадувані податкові знижки. Розрізняють стандартні, специфічні та додаткові знижки, особливості застосування яких визначаються кожним окремим законодавством конкретної країни. Зауважимо, що податкові знижки є властивими як для країн з ліберальною економікою (наприклад, США [180, с.36-43]), так і для країн з транзитивною економічною системою (як приклад, Польща [177, с.79-84] та Україна).

Систему стандартних знижок в Україні утворюють:

- До 2004 року – щомісячний неоподатковуваний мінімум доходів громадян; 1995 року становив 140 тис. крб., 1995 – 2004 рр. становив 17 грн.;
- З 2004 року – щомісячна стандартна соціальна податкова пільга, спочатку встановлена законом № 889, а нині – ст.169 ПКУ під узагальнюючою назвою "податкові соціальні пільги"; вона повинна дорівнювати мінімальній заробітній платі, яка, своєю чергою, має

дорівнювати величині прожиткового мінімуму (Передбачалося, що повною мірою ця норма закону почне діяти лише з 2007 р., однак, у 2005 р. розмір знижки був обмежений квотою 50% від розміру мінімальної заробітної плати; такий самий підхід було збережено й у ПКУ, тільки у прив'язці до прожиткового мінімуму). Система специфічних та додаткових знижок утворена такими пільгами:

- До 2004 р. – це були суми, еквівалентні 5, 10 та 15 неоподатковуваним мінімумам доходів громадян щомісяця (відповідно, 85, 170 та 255 грн.) для різних категорій платників цього податку;
- З 2004 року – це суми, еквівалентні 150% та 200% стандартної соціальної податкової пільги для різних категорій платників;
- З 2004 року застосовується додаткова знижка щодо річного оподаткованого доходу, яка дозволяє зменшувати базу оподаткування на окремі витрати, пов'язані з охороною здоров'я, навчанням платника податку тощо.

Після формування в такий спосіб бази оподаткування застосовуються певні ставки податку, в тому числі в Україні:

- До 2004 року – щомісячна прогресивна шкала ставок; найнижча – 10%, найвища – 40% від бази оподаткування в залежності від розміру доходу;
- З 2004 – єдина стандартна ставка податку з доходів фізичних осіб становить 15% (на період до 2007 року – пільгова ставка становила 13%);
- З 2011 – знов запроваджено прогресивну шкалу оподаткування на рівні стандартної ставки 15% та підвищеної 17% (остання – щодо доходів, які перевищують десятикратний розмір мінімальної заробітної плати станом на 1 січня кожного року);
- Нині чинною стандартною є ставка у 18% від вартісної величини оподаткованого доходу.

І у старому, і у новому законодавстві про оподаткування доходів фізичних осіб ключове значення відіграє формування податкової бази і,

зокрема, неоподатковуваний мінімум доходів (соціальна податкова пільга). Одразу ж зауважимо, що суттєвих змін у алгоритмах формування податкової бази цього податку з 2010 р., коли було ухвалено ПКУ, і аж донині не відбулося.

У вітчизняному податковому законодавстві було сформульовано принципи побудови та призначення системи оподаткування, з-поміж яких проголошено принцип соціальної справедливості – тобто, забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи.

Таким чином, в податковому законодавстві України закріплювалася норма, яка визначає необхідність встановити економічно обґрунтовану величину неоподаткованого мінімуму доходів громадян як інструменту забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення. Одночасно практичне втілення цього принципу має певні особливості, обумовлені, як вже зазначалося вище, наявністю в українському фінансовому праві різних підходів до розуміння понять мінімальної заробітної плати, неоподаткованого мінімуму доходів та прожиткового мінімуму.

У таблиці Б-1 додатку Б наведено дані про вартісну величину неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (номінальний показник) та величину прожиткового мінімуму за період 1998-2020 (2021) рр. Як видно з таблиць, протягом всього періоду вартісна величина неоподаткованого мінімуму доходів громадян (далі – НМДГ) та прожиткового мінімуму (далі – ПМ) не збільшилися. Точніше, при постійному зростанні величини ПМ величина номінального НМДГ залишалася такою, яка була стало меншою за нього. З позицій оподаткування доходів громадян це означає, що в процесі справляння податку на доходи фізичних осіб стандартна знижка надавалася лише в межах НМДГ. Для ілюстрування впливу такої методики в оподаткуванні розглянемо приклад обчислення податку на доходи щодо

різної величини прожиткового мінімуму. Для цього у табл. 2.8 розраховано різні варіанти суми податку на доходи – із застосуванням різних категорій пільг (для періоду з 1998 до 2003 рр. включно із застосуванням знижок 1, 5, 10 та 15 НМДГ; для періоду з 2004 до 2020 рр. – із застосуванням стандартної соціальної податкової пільги та знижок в 150% та 200% від стандартної податкової пільги). Базою оподаткування в цьому розрахунку (величиною сукупного оподаткованого доходу) обрано величину прожиткового мінімуму (ст. 2). У ст. 3 – 6 наведено величини стандартних та специфічних знижок (з урахуванням чинних методик обрахування на момент дії величини прожиткового мінімуму). В ст. 7 – 10 вміщено розраховані суми податкового зобов'язання стосовно прожиткового мінімуму.

Таблиця 2.8

Ретроспективний аналіз розрахунку податку на доходи фізичних осіб з сум прожиткового мінімуму в 1998 – 2003, 2004-2006 та 2011 рр.*, (грн.)

Період	Величина прожиткового мінімуму	Стандартна знижка, грн.	Специфічні знижка за категоріями, грн.			Сума ПнДФО при формуванні бази оподаткування			
			1 кат.	2 кат.	3 кат.	зі стандартною	із специфічною знижкою	із специфічною знижкою	із специфічною знижкою
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами ДКМУ № 13-92									
01.01.1998 – 30.06.1998	45,00	17,00	68,00	153,00	238,00	2,80	0,00	0,00	0,00
01.07.1998 – 31.12.1998	55,00	17,00	68,00	153,00	238,00	3,80	0,00	0,00	0,00
01.01.1999 – 30.06.1999	90,70	17,00	68,00	153,00	238,00	7,66	0,57	0,00	0,00
01.07.1999 – 31.12.1999	118,30	17,00	68,00	153,00	238,00	11,80	3,33	0,00	0,00
01.01.2000 – 31.12.2000	287,63**	17,00	68,00	153,00	238,00	43,08	29,48	14,24	3,26
01.01.2001 – 31.12.2001	331,05**	17,00	68,00	153,00	238,00	51,76	38,16	20,76	7,61
01.01.2002 – 31.12.2003	365,00**	17,00	68,00	153,00	238,00	58,55	44,95	27,95	13,10
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами Закону України № 889									
01.01.2004 – 31.08.2004	386,73**	61,50	92,25	123,00	–	42,28	38,28	34,28	–
01.09.2004 – 31.12.2004	386,73	61,50	92,25	123,00	–	42,28	38,28	34,28	–
01.01.2005 – 31.12.2005	423,00	131,00	196,50	262,00	–	37,96	29,45	20,93	–
01.01.2006 – 31.03.2006	453,00	175,00	262,50	350,00	–	36,14	24,77	13,39	–
01.04.2006 – 30.09.2006	465,00	175,00	262,50	350,00	–	37,70	26,33	14,95	–
01.10.2006 – 31.12.2006	472,00	175,00	262,50	350,00	–	38,61	27,24	15,86	–
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами Податкового Кодексу України									
01.01.2011 – 31.03.2011	941,00	470,50	705,75	941,00	–	70,58	35,29	0,00	–
01.04.2011 – 30.09.2011	960,00	470,50	705,75	941,00	–	73,43	38,14	2,85	–
01.10.2011 – 30.11.2011	985,00	470,50	705,75	941,00	–	77,18	41,89	6,60	–
01.12.2011 – 31.12.2011	1004,00	470,50	705,75	941,00	–	80,03	44,74	9,45	–

* – розрахунок автора за даними законодавства

** – величина прожиткового мінімуму для працездатних осіб

За період з 1998 до 2003 рр. податок обчислювався за чинною на цей період прогресивною шкалою ставок. За період з 2004 до 2006 рр. податок розраховувався за ставкою 13%; за період чинності Податкового Кодексу України податок розраховувався за ставкою 15%. Як видно з даних розрахунку, не зважаючи на економічний сенс поняття "прожитковий мінімум", протягом всього досліджуваного періоду з цієї величини доходу справлялася відповідна сума податку на доходи фізичних осіб. Аналогічна тенденція збереглися і в період 2011-2021 рр. При цьому якщо спочатку це стосувалося лише платників, які користувалися правом на стандартну знижку (1998-99 рр.), то згодом ця ж тенденція поширилася і на тих платників, які мали право й на додаткові податкові знижки. Таким чином, відбувалося формування бази оподаткування із спотвореним розумінням сенсу поняття "податкова знижка", яке логічно – за самим своїм економічним змістом – мало б бути пов'язане поняттям "прожитковий мінімум". Таке викривлення при формуванні бази оподаткування має наслідком і викривлення сум обчисленого податку. Кількісні параметри такого викривлення характеризуються граничною ставкою податкового тиску. В табл. 2.9 обчислено відповідно граничну ставку податкового тиску податку на доходи фізичних осіб відносно прожиткового мінімуму.

При обчисленні цього показника визначалася питома вага податку, обчисленого в табл. 2.8 (стовп.7-10) у сумі прожиткового мінімуму (стовп.2). Як видно з даних, податковий тиск на прожитковий мінімум (для осіб, що користуються правом на стандартну знижку) протягом періоду 1998-2003 рр. постійно збільшувався – від 6,22% у 1998 р. до 16,04% у 2003 р. Лише 2004 р. спостерігається зменшення граничної ставки до 10,93% – це пов'язано із запровадженням з 1 січня 2004 року нового законодавства щодо оподаткування доходів фізичних осіб. Одночасно зауважимо, що це

зменшення лише відносно – адже за своєю економічною природою прожитковий мінімум взагалі не повинен оподатковуватися, оскільки прожитковий мінімум повинен визначати величину стандартної знижки. Щодо тих категорій фізичних осіб, які користуються правом на податкові знижки інших категорій, то навіть для них актуальним є наявність податкового тиску відносно прожиткового мінімуму.

Таблиця 2.9

Ретроспективний аналіз величини граничної ставки податкового тиску податку на доходи фізичних осіб відносно прожиткового мінімуму в 1998 – 2006 та 2011 рр.* (%)

Період	Величина прожиткового мінімуму, грн.	Гранична ставка оподаткування ПДФО прожиткового мінімуму при формуванні бази оподаткування із застосуванням			
		стандартної знижкою	специфічної знижки 1 категорії	із специфічної знижки 2 категорії	із специфічної знижки 3 категорії
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
01.01.1998 – 30.06.1998	45,00	6,22	0,00	0,00	0,00
01.07.1998 – 31.12.1998	55,00	6,91	0,00	0,00	0,00
01.01.1999 – 30.06.1999	90,70	8,44	0,63	0,00	0,00
01.07.1999 – 31.12.1999	118,30	9,97	2,81	0,00	0,00
01.01.2000 – 31.12.2000	287,63	14,98	10,25	4,95	1,13
01.01.2001 – 31.12.2001	331,05	15,64	11,53	6,27	2,30
01.01.2002 – 31.12.2003	365,00	16,04	12,32	7,66	3,59
01.01.2004 – 31.08.2004	386,73	10,93	9,90	8,87	–
01.09.2004 – 31.12.2004	386,73	10,61	9,41	8,22	–
01.01.2005 – 31.12.2005	423,00	10,93	9,90	8,87	–
01.01.2006 – 31.03.2006	453,00	8,97	6,96	4,95	–
01.04.2006 – 30.09.2006	465,00	7,98	5,47	2,96	–
01.10.2006 – 31.12.2006	472,00	8,11	5,66	3,22	–
...					
01.01.2011 – 31.03.2011	941,00	7,50	3,75	0,00	–
01.04.2011 – 30.09.2011	960,00	7,65	3,97	0,30	–
01.10.2011 – 30.11.2011	985,00	7,84	4,25	0,67	–
01.12.2011 – 31.12.2011	1004,00	7,97	4,46	0,94	–

* – розрахунки автора за даними таблиці 2.8

Більше того, для користувачів пільгами зміна законодавства призвела до лише до зростання податкового тиску: для користувачів стандартної знижки – від 6,22% у 1998 р. до 7,97% у 2011 р.; для знижок 1 категорії від

0% у 1998 до 4,46% – у 2011 р.; для знижок 2 категорії – від 0% у 1998 р. до 0,97% у 2011 р. Таким чином, спостерігається пряме порушення інтересів платників податків щодо захисту їхніх інтересів в частині соціальних гарантій малозабезпечених верств населення. У Податковому Кодексі України щодо оподаткування доходів фізичних осіб запроваджено норму, яка визначає величину стандартної знижки (соціальної податкової пільги) відносно величини мінімальної заробітної плати, яка, своєю чергою, має відповідати величині прожиткового мінімуму. Будь-який платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірах дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року. Для аналізу впливу податку з доходів фізичних осіб стосовно мінімальної заробітної плати застосуємо методичку, описану для аналізу податкового тиску щодо прожиткового мінімуму. Перелік розмірів мінімальної заробітної плати наведено у табл. Б-4 додатку Б. Результати аналізу наведені у табл. 2.10 та табл. 2.11.

Таблиця 2.10

Ретроспективний аналіз податку на доходи фізичних осіб відносно сум мінімальної заробітної плати в 1998 – 2006 рр. та 2011 р. *(грн.)

Період	Величина мінімальної заробітної плати, грн..	Стандартна знижка, грн.	Специфічні знижки за категоріями, грн.			Сума ПнДФО при формуванні бази оподаткування			
			1 кат.	2 кат.	3 кат.	зі стандартної знижки	із специфічної знижки 1-ї категорії	із специфічної знижки 2-ї категорії	із специфічної знижки 3-ї категорії
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами ДКМУ № 13-92									
01.01.1998 – 30.06.1998	45,00	17,00	68,00	153,00	238,00	2,80	0,00	0,00	0,00
01.07.1998 – 31.12.1998	55,00	17,00	68,00	153,00	238,00	3,80	0,00	0,00	0,00
01.01.1999 – 31.03.2000	74,00	17,00	68,00	153,00	238,00	5,70	0,00	0,00	0,00
01.04.2000 – 30.06.2000	90,00	17,00	68,00	153,00	238,00	7,55	0,50	0,00	0,00
01.07.2000 – 31.12.2001	118,00	17,00	68,00	153,00	238,00	11,75	3,30	0,00	0,00
01.01.2002 – 30.06.2002	140,00	17,00	68,00	153,00	238,00	15,05	5,50	0,00	0,00
01.07.2002 – 31.12.2002	165,00	17,00	68,00	153,00	238,00	18,80	8,60	0,00	0,00

<i>Продовження таблиці 2.10</i>									
01.01.2003 – 30.11.2003	185,00	17,00	68,00	153,00	238,00	22,55	11,60	1,50	0,00
01.12.2003 – 31.12.2003	205,00	17,00	68,00	153,00	238,00	26,55	14,60	3,50	0,00
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами ЗУ № 889									
01.01.2004 – 31.08.2004	205,00	61,50	92,25	123,00	–	18,66	14,66	10,66	–
01.09.2004 – 31.12.2004	237,00	61,50	92,25	123,00	–	22,82	18,82	14,82	–
01.01.2005 – 31.03.2005	262,00	131,00	196,50	262,00	–	17,03	8,52	0,00	–
01.04.2005 – 31.08.2005	290,00	131,00	196,50	262,00	–	20,67	12,16	3,64	–
01.09.2005 – 31.12.2005	332,00	131,00	196,50	262,00	–	26,13	17,62	9,10	–
01.01.2006 – 30.06.2006	350,00	175,00	262,50	350,00	–	22,75	11,38	0,00	–
01.07.2006 – 30.11.2006	375,00	175,00	262,50	350,00	–	26,00	14,63	3,25	–
01.12.2006 – 31.12.2006	400,00	175,00	262,50	350,00	–	29,25	17,88	6,50	–
Оподаткування доходів фізичних осіб за нормами Податкового Кодексу України									
01.01.2011 – 31.03.2011	941,00	470,50	705,75	941,00	–	70,58	35,29	0,00	–
01.04.2011 – 30.09.2011	960,00	470,50	705,75	941,00	–	73,43	38,14	2,85	–
01.10.2011 – 30.11.2011	985,00	470,50	705,75	941,00	–	77,18	41,89	6,60	–
01.12.2011 – 31.12.2011	1004,00	470,50	705,75	941,00	–	80,03	44,74	9,45	–

Джерело: розрахунки автора за даними законодавства

Податковий тиск стосовно мінімальної заробітної плати має характер, аналогічний до тиску стосовно прожиткового мінімуму: для бази оподаткування, що формується із застосуванням стандартної податкової знижки, протягом 1998 – 2003 рр., спостерігається зростання від 6,22% до 12,95%; з 1 січня податковий тиск зменшився до 9,10%, однак, з 1 вересня спостерігається зростання до 9,63%, пов'язане із збільшенням розміру мінімальної заробітної плати, і, відповідно, зростанням граничної ставки. Аналогічний ефект спостерігається і після запровадження алгоритму обчислення цього податку в 2011 р. (табл. 2.11)

Таблиця 2.11

Розрахунок граничної ставка податкового тиску податку на доходи фізичних осіб відносно мінімальної заробітної плати 1998 – 2006 рр. та 2011 р. (%)

<i>Період</i>	<i>Величина мінімальної заробітної плати, грн.</i>	<i>Гранична ставка оподаткування ПДФО мінімальної заробітної плати із застосуванням при формуванні бази оподаткування</i>			
		<i>стандартної знижкою</i>	<i>специфічної знижки 1 категорії</i>	<i>із специфічної знижки 2 категорії</i>	<i>із специфічної знижки 3 категорії</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
01.01.1998 – 30.06.1998	45,00	6,22	0,00	0,00	0,00
01.07.1998 – 31.12.1998	55,00	6,91	0,00	0,00	0,00
01.01.1999 – 31.03.2000	74,00	7,70	0,00	0,00	0,00
01.04.2000 – 30.06.2000	90,00	8,39	0,56	0,00	0,00

<i>Продовження таблиці 2.11</i>					
01.07.2000 – 31.12.2001	118,00	9,96	2,80	0,00	0,00
01.01.2002 – 30.06.2002	140,00	10,75	3,93	0,00	0,00
01.07.2002 – 31.12.2002	165,00	11,39	5,21	0,00	0,00
01.01.2003 – 30.11.2003	185,00	12,19	6,27	0,81	0,00
01.12.2003 – 31.12.2003	205,00	12,95	7,12	1,71	0,00
01.01.2004 – 31.08.2004	205,00	9,10	7,15	5,20	–
01.09.2004 – 31.12.2004	237,00	9,63	7,94	6,25	–
01.01.2005 – 31.03.2005	262,00	6,50	3,25	0,00	–
01.04.2005 – 31.08.2005	290,00	7,13	4,19	1,26	–
01.09.2005 – 31.12.2005	332,00	7,87	5,31	2,74	–
01.01.2006 – 30.06.2006	350,00	6,50	3,25	0,00	–
01.07.2006 – 30.11.2006	375,00	6,93	3,90	0,87	–
01.12.2006 – 31.12.2006	400,00	7,31	4,47	1,63	–
...					
01.01.2011 – 31.03.2011	941,00	7,50	3,75	0,00	–
01.04.2011 – 30.09.2011	960,00	7,65	3,97	0,30	–
01.10.2011 – 30.11.2011	985,00	7,84	4,25	0,67	–
01.12.2011 – 31.12.2011	1004,00	7,97	4,46	0,94	–

Джерело: розрахунки автора за даними таблиці 2.10

Проте, ці стандарти щодо заробітної плати необхідно порівняти з величиною середньої заробітної плати в Україні (табл. Б-5 додатку Б). При формуванні бази оподаткування для податку з доходів фізичних осіб стосовно середньої заробітної плати спостерігається певна закономірність, для встановлення якої ми вдалися до розрахунків (табл. 2.12). Базуючись на попередньому аналізі, ми виходили з припущення, що зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб відбувається за рахунок деформації бази оподаткування. Для визначення кількісних параметрів цієї деформації відносно середньої заробітної плати як узагальнюючого середнього показника доходів фізичної особи, ми взяли її розмір за умовну величину сукупного щомісячного доходу і сформували три умовні варіанти оподаткованого доходу (бази оподаткування) – див. табл. 2.12.

При цьому зроблено такі припущення: (а) база оподаткування сформована з урахуванням прожиткового мінімуму (ст. 6); ця величина повністю відповідає економічному сенсу стандартної податкової знижки; (б)

база оподаткування, сформована з урахуванням мінімальної заробітної плати (ст. 7); ця величина відображає запропоновану з 2007 р. методику формування сукупного доходу; (в) база оподаткування, сформована з урахуванням стандартної податкової знижки, що діяла протягом 1998- 2003 рр. (НМДГ=17 грн.) та у 2004-2010 р. (30% від мінімальної заробітної плати).

Таблиця 2.12

Аналіз деформації величини бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб стосовно середньої заробітної плати у 1998 – 2010 рр.

Роки	Середня заробітна плата, грн.	Величина прожиткового мінімуму, грн.	Мінімальна заробітна плата, грн.	Стандартна податкова знижка в ПДФО, грн.	База оподаткування, сформована з урахуванням прожиткового мінімуму	База оподаткування, сформована з урахуванням мінімальної заробітної плати	База оподаткування, сформована з урахуванням стандартної податкової знижки	Коефіцієнт 1 деформації бази оподаткування КД ₁ =(ст.7 / ст.6)	Коефіцієнт 2 деформації бази оподаткування КД ₂ =(ст.8 / ст.6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1998	152,83	55,00	55,00	17,00	97,83	97,83	135,83	1,00	1,39
1999	177,39	90,70	74,00	17,00	86,69	103,39	160,39	1,19	1,85
2000	230,00	287,63	90,00	17,00	-57,63	140,00	213,00	-2,43	-3,70
2001	311,00	331,05	118,00	17,00	-20,05	193,00	294,00	-9,63	-14,66
2002	376,00	365,00	140,00	17,00	11,00	236,00	359,00	21,45	32,64
2003	462,00	365,00	185,00	17,00	97,00	277,00	445,00	2,86	4,59
2004	590,00	386,73	205,00	61,50	203,27	385,00	528,50	1,89	2,60
2005	806,00	423,00	262,00	131,00	383,00	544,00	675,00	1,42	1,76
2006	1041,00	453,00*	350,00*	175,00	588,00	691,00	866,00	1,18	1,47
2007	1351,00	492,00*	420,00*	210,00	859,00	931,00	1141,00	1,08	1,33
2008	1806,00	592,00*	515,00*	257,50	1214,00	1291,00	1548,50	1,06	1,28
2009	1906,00	701,00*	605,00*	302,50	1205,00	1301,00	1603,50	1,08	1,33
2010	2239,00	825,00*	869,00*	434,50	1414,00	1370,00	1804,50	0,97	1,28

* - показник станом на 1 січня відповідного року

За даними таблиці були розраховані коефіцієнти деформації бази оподаткування:

$$КД_1 = \frac{БО_1}{БО_0} \quad (2.7)$$

$$КД_2 = \frac{БО_2}{БО_0} \quad (2.8)$$

Де

КД₁ – коефіцієнт деформації бази оподаткування відносно величини

прожиткового мінімуму;

$KД_2$ – коефіцієнт деформації бази оподаткування відносно величини мінімальної заробітної плати;

BO_0 – база оподаткування, яка сформована з урахуванням стандартної податкової знижки, що дорівнює величині прожиткового мінімуму (ідеальні модель);

BO_1 – база оподаткування, яка сформована з урахуванням стандартної податкової знижки, що дорівнює величині мінімальної заробітної плати (початкова модель, що діє з 2007 р.);

BO_2 – база оподаткування, яка сформована з урахуванням стандартної податкової знижки, що є чинною у відповідні періоди.

Обидва коефіцієнти демонструють, у скільки разів відрізняється величина відповідної податкової бази, сформованої виходячи з величини середньої заробітної плати за відповідний період, від економічно обґрунтованої, сформованої з урахуванням величини прожиткового мінімуму. Від'ємне значення коефіцієнту означає, що база оподаткування і, відповідно, справляння податку відбувається в умовах, коли середня заробітна плата є меншою за прожитковий мінімум.

Аналіз значень коефіцієнтів деформації свідчить про те, що протягом 1998 – 2010 рр. інтереси фізичних осіб – платників податків постійно ігнорувалися, оскільки в процесі оподаткування їхніх доходів (зокрема, в частині формування податкової бази) не бралися до уваги економічний зміст стандартної податкової знижки й прожиткового мінімуму. При цьому з 1999 року, коли було ухвалено Закон України "Про прожитковий мінімум" [123], відбувалося порушення норм цього закону. Зокрема, стаття 1 цього акту визначає, що прожитковий мінімум – вартісна величина достатнього для забезпечення нормального функціонування організму людини, збереження його здоров'я набору продуктів харчування, а також мінімального набору непродовольчих товарів та мінімального набору послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості.

Одночасно стаття 2, яка визначає сфери застосування прожиткового мінімуму, встановлює норму, згідно з якою прожитковий мінімум застосовується для встановлення величини неоподаткованого мінімуму доходів громадян. Таким чином, нехтування розглянутими аспектами призводить до того, що держава шляхом оподаткування прожиткового мінімуму позбавляє громадян України права й можливості забезпечувати власне нормальне функціонування як біологічного організму.

Не була розв'язана ця проблема і після ухвалення у грудні 2010 р. Податкового Кодексу України. У ньому було запроваджено поняття стандартної податкової знижки, яка фігурує під назвою "податкова соціальна пільга". Під цим поняттям у кодексі розуміється сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має право зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. У Податковому Кодексі України зазначено, що платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги, кратно збільшеної для певних груп платників. Проте, загальна пільга для платників, у яких дохід не перевищує граничного розміру доходу, з 1 січня звітного податкового року становить лише 50% прожиткового мінімуму для працездатної особи станом на 1 січня звітного податкового року. Іншими словами, відбувається деформація податкової бази.

Згодом кодекс встановлює обмеження вартісної величини доходу, при якій платник може скористатися пільгою. Це обмеження щодо надання податкової соціальної пільги стає дуже важливим елементом алгоритму оподаткування доходів фізичних осіб, оскільки платники, чий середньомісячний дохід за аналізований період 2006-2011 рр. та аж до сьогоднішнього дня перевищував ліміт надання податкової соціальної пільги, втрачають право на отримання податкової соціальної пільги. Внаслідок цього у разі, коли доходи фізичної особи перевищують згадане обмеження для

надання податкової пільги, виникає ефект, який ми назвали "податкова прогалина" (рис. 2.6).

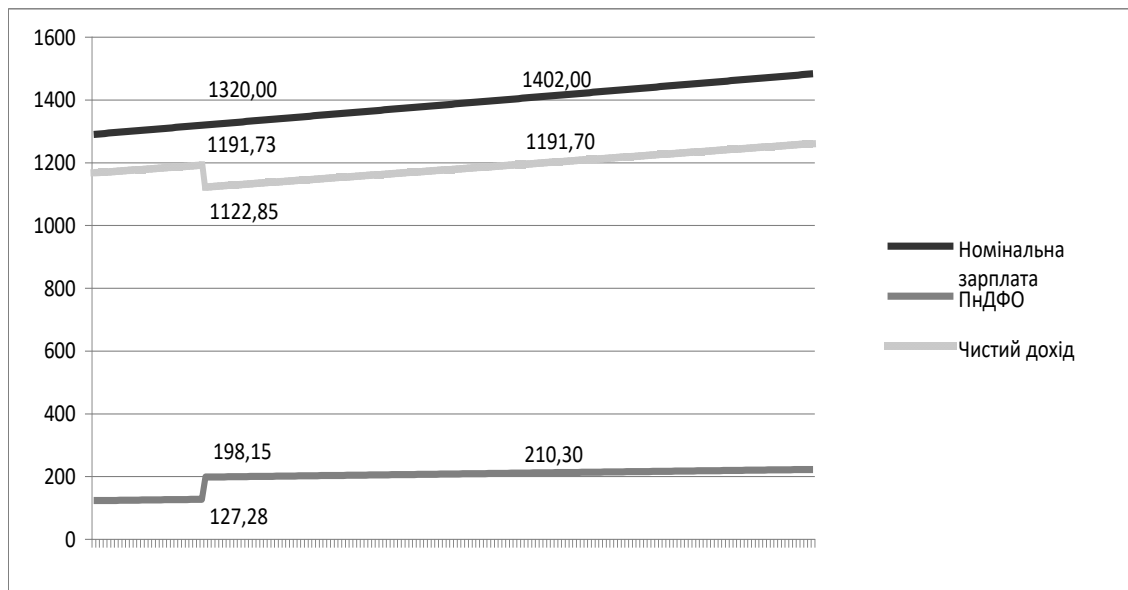


Рис. 2.6. Ретропективна динаміка зміни чистого доходу працівника після оподаткування при перетині ліміту надання податкової соціальної пільги за моделлю Податкового Кодексу України 2010 р. (за даними 2011 р.), грн.

Виникнення "податкової прогалини" проілюстроване на прикладі алгоритму оподаткування, чинного у 2011 р. У разі, коли величина щомісячного номінального доходу становить 1320 грн., сума нарахованого податку згідно з чинним алгоритмом становить 127,28 грн. Коли величина щомісячного номінального доходу фізичної особи перевищує величину 1320 грн., право на знижку зникає і сума податку зростає до 198,15 грн., або в 1,5 рази. Відповідно, величина чистого доходу фізичної особи після оподаткування зменшується з 1191,73 грн. до 1122,85 грн. Чистий дохід досягає свого попереднього рівня 1191,73 грн. лише тоді, коли величина номінального доходу зростає до 1402,00 грн. У той же час сума податку зростає до 210,30 грн., або в 1,7 рази порівняно з попереднім рівнем. Причиною цього ефекту є встановлена у ПКУ величина обмежувального ліміту для отримання податкової знижки – при перевищенні величини ліміту

(3178 грн. станом на 1 січня 2021 р.) фізична особа втрачає право на застосування знижок при обчисленні податку. З'ясовано, що внаслідок цього автоматично зростає розмір податкової бази, а сума нарахованого податку зростає, що призводить до зменшення величина чистого доходу фізичної особи після оподаткування.

Виникнення "податкової прогалини" негативно впливає як на доходи фізичних осіб, так і на реальні надходження до місцевих бюджетів. Для уникнення цієї проблеми в Україні варто запровадити порядок на зразок податкової пільги на приріст доходу. У разі, коли незначне додаткове збільшення доходу платника податку на доходи переміщає його у категорію платників, для яких установлені більш високі податкові ставки, йому надається право сплатити податок за нижчою ставкою, встановленою для доходу, який він дещо перевищив. Докладніше про можливі шляхи розв'язання цієї проблеми йтиметься у розділі 3. Важливим аспектом дотримання інтересів фізичних осіб в процесі оподаткування стає також проблема оподаткування споживання. Оскільки значний вплив на схильність до споживання здійснюють податки на доходи, логічно було б припустити, що на еластичність попиту кінцевих споживачів впливає розмір розміщуваного доходу фізичних осіб – доходи після оподаткування. Для цього аналізу порівнюємо розміри середньої заробітної плати за 1998-2010 рр. з розмірами прожиткового мінімуму за відповідний період (табл. Б-6 додатку Б). Результати порівняння подані на рис. 2.7.

При розрахунках величина розміщуваного доходу визначалася як різниця між середньою заробітною платою та податком на доходи фізичних осіб, обчисленого відповідно до чинної на відповідний період часу методики.

Як видно з даних таблиці та рисунку, у 2000 – 2002 рр. величина розміщуваного доходу не перевищувала величину прожиткового мінімуму, а за період 2003 – 2004 рр. перевищувала незначним чином. Ці дані додатково свідчать про деформування бази оподаткування при справлянні податку з доходів фізичних осіб протягом принаймні 1998-2004 рр.

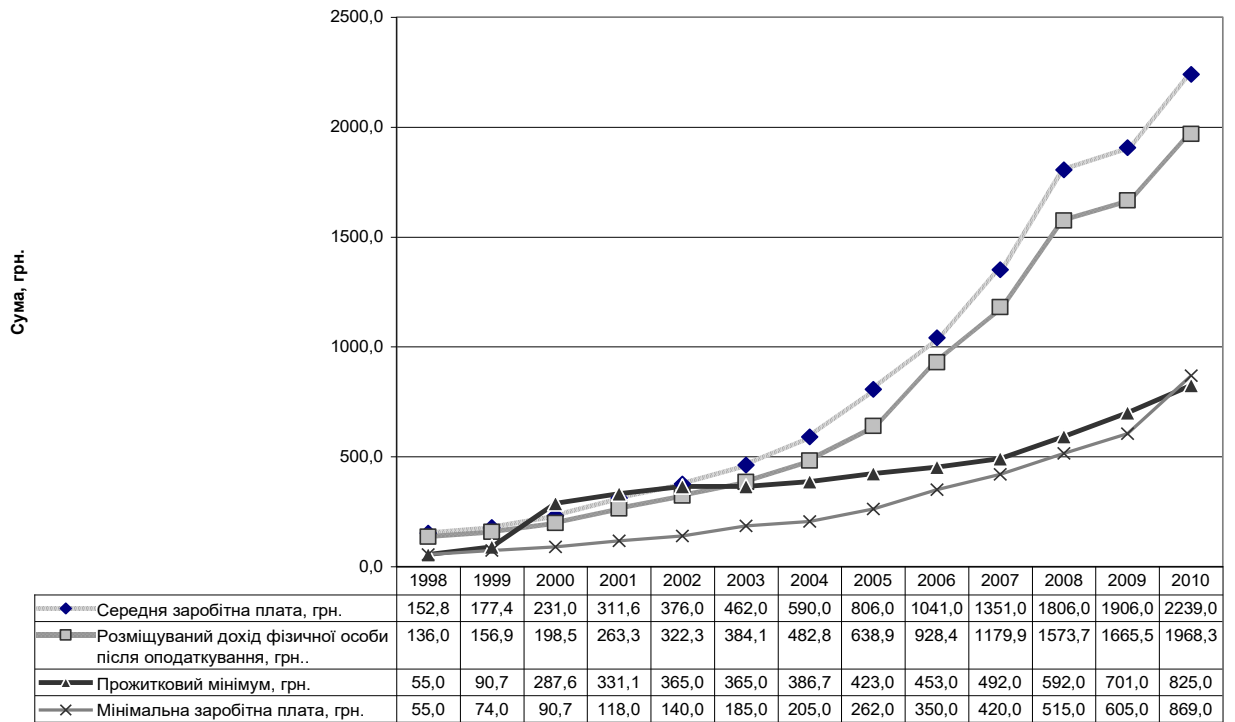


Рис. 2.7. Ретроспективна динаміка змін вартісної величини прожиткового мінімуму та розміщуваного доходу фізичних осіб (виходячи з величини середньої заробітної плати) в Україні у 1998 – 2010 рр.

Зауважимо, що додатковою проблемою в процесі визначення величини неоподаткованого мінімуму може вбачатися врахування фактору непрямого оподаткування та аналіз його потенційного впливу на величину стандартної податкової знижки. Оскільки чинна методика формування вартісної величини прожиткового мінімуму передбачає використання поняття середніх споживчих цін, то вони своєю чергою реєструється державними органами статистики як фактичні ціни на товар з урахуванням податків, які сплачує населення (ПДВ, акциз та інші непрямі податки). Таким чином, при визначенні величини стандартної податкової пільги (виходячи з вартісної величини прожиткового мінімуму) додаткові коригування на величину непрямих податків виглядають недоцільними та економічно невиправданими.

2.3. Ретроспектива взаємозв'язків суми сплачених податків з результатами діяльності юридичних осіб – платників податків

У відносинах між підприємствами та державою провідну роль відіграє податок на прибуток підприємств (або корпоративний прибутковий податок). Саме цей вид прямого оподаткування здійснює значний вплив на кінцевий результат фінансово-господарської діяльності підприємства.

На рівні теоретичного дослідження економіки державного сектору вплив податку на прибуток стосовно виробника розглядав Дж.Стігліц [142, с.538-539] (рис.2.8).

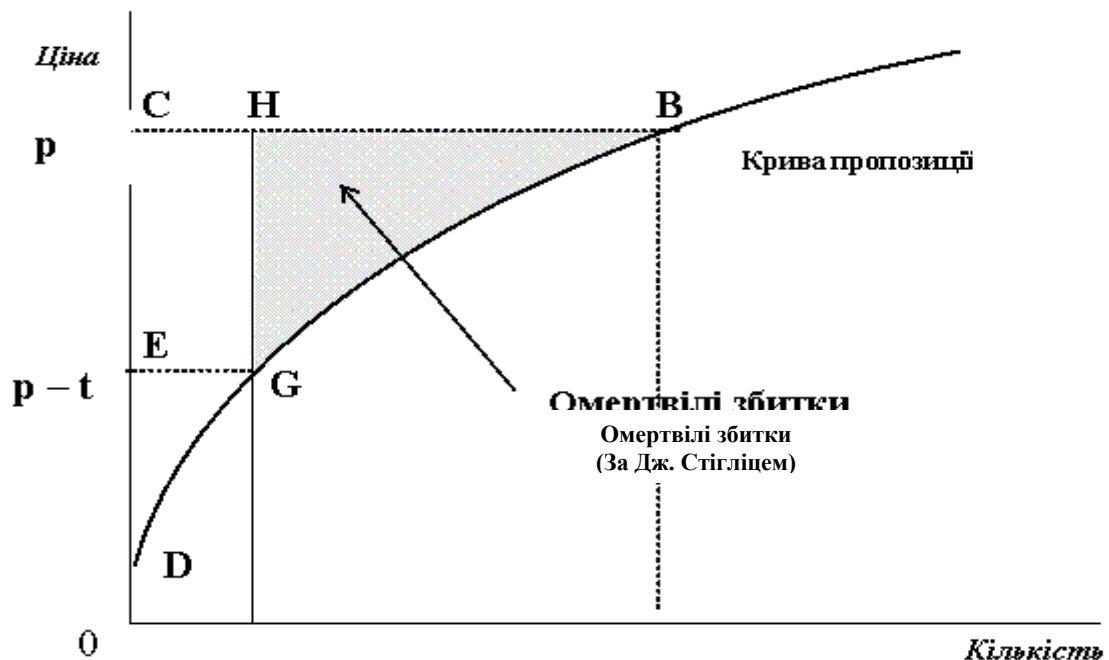


Рис. 2.8. Омертвілі збитки при оподаткуванні прибутку юридичних осіб*

*- наведено за [142, с.538-539]

В моделі зроблено припущення, що початкова ціна виробника становить p . Після запровадження податку на прибутки виробника знижує отримувану суму доходів до рівня $p - t$. Відповідно, якщо на початку сумарний прибуток виробника обмежувався трикутником DBC , то після запровадження податку зменшується до рівня, обмеженого трикутником DGE . Зміні прибутку відповідає величина прямокутника $EGHC$. Таким чином, податок на прибуток виробника призводить до зменшення самих

прибутків на величину, більшу ніж величина вилучених податків. Іншими словами, виникає різниця між первинним прибутком та сумою, що вилучається державою у вигляді податку – ця величина й становитиме омертвілі збитки виробника від корпоративного прибуткового оподаткування. На рисунку омертвілим збиткам відповідає трикутник *BGH*. Таким чином, податок на прибуток здійснює безпосередній вплив на економічні інтереси платника цього податку.

Оподаткування прибутку підприємств в Україні має специфіку, пов'язану із впливом на платника не стільки за рахунок ставки податку, скільки за рахунок суттєвих відмінностей у формуванні бази оподаткування. Це обумовлено тим, що вітчизняне фінансове законодавство розрізняє два самостійних поняття – фінансовий результат та оподатковуваний прибуток. Перше поняття визначається та регулюється законодавством України про фінансовий облік та звітність (в тому числі положеннями-стандартами бухгалтерського обліку) [119], а друге поняття з 2011 р. регулюється Податковим Кодексом України. Якщо прослідкувати дані про динаміку справляння податку на прибуток та фінансового результату, то можна помітити ряд закономірностей (табл. 2.13). За період з 1995 до 2010 рр. спостерігається суттєва відмінність між величиною оподаткованого прибутку та фінансового результату.

Величина фінансового результату до корпоративного оподаткування P_3 визначалася за формулою:

$$P_3 = T_1 + P_2 \quad (2.9)$$

Де P_3 – фінансовий результат до справляння податку на прибуток

P_2 – фінансовий результат

T_1 – податок на прибуток підприємств

Одночасно для проведення порівняння сума оподаткованого прибутку обчислювалася відповідним співвідношенням суми податку на

прибуток та чинної ставки корпоративного податку (податку на прибуток підприємств), яка у 1995-2003 рр. становила 30% , а 2004-2010 – 25%:

$$P_1 = T_1 / S_1 \quad (2.10)$$

Де P1 – сума оподаткованого прибутку;

T1 – сума надходжень податку на прибуток

S₁ - (ставка податку, відповідно до періодів 30% = 0,3; 25% = 0,25.)

Таблиця 2.13

Ретроспективний аналіз відхилень величин оподаткованого прибутку та фінансового результату діяльності в Україні за 1995 – 2010 рр.*

Роки	ВВП, млн. грн.	Оподатковуваний прибуток, млн. грн. P ₁	Фінансовий результат, млн грн. P ₂	Податок на прибуток підприємств, млн. грн. T ₁	Фінансовий результат до справляння податку на прибуток, млн.грн. P ₃	ΔP=P ₃ -P ₁	Збитки, млн.грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
1995	54516,00	16200,00	18806,00	4860	23666,00	7466,00	-1052.50
1996	81519,00	18322,00	14418,00	5496,6	19914,60	1592,60	-4654.60
1997	93365,00	19306,67	13868,00	5792	19660,00	353,33	-8545.60
1998	102593,00	18981,33	3419,00	5694,4	9113,40	-9867,93	-17343.40
1999	127100,00	21175,00	7427,00	6352,5	13779,50	-7395,50	-21113.70
2000	173000,00	25661,33	13933,00	7698,4	21631,40	-4029,93	-22190.40
2001	188743,00	27600,00	18741,00	8280	27021,00	-579,00	-21062.80
2002	220900,00	31327,67	14641,00	9398,3	24039,30	-7288,37	-22769.50
2003	264200,00	44124,00	20312,00	13237,2	33549,20	-10574,80	-26173,7
2004	345113,00	64646,80	44578,40	16161,7	60740,10	-3906,70	-29116,3
2005	441452,00	93713,20	64370,80	23428,3	87799,10	-5914,10	-24794,3
2006	544153,00	104688,00	76253,40	26172,0	102425,40	-2262,60	-34395,2
2007	720731,00	137628,80	135897,90	34407,2	170305,10	32676,30	-47096,5
2008	948056,00	189827,20	8954,20	47456,8	56411,00	-133416,20	-184714,9
2009	913345,00	132192,00	42414,70	33048,0	75462,70	-56729,30	-186473,9
2010	1085935,00	149547,60	49692,70	37386,9	87079,60	-62468,00	-80973,0

* – розрахунки автора за [65]

Аналіз абсолютних величин показує, що після запровадження у 1997 році нового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств спостерігається постійне зменшення показника ΔP, який характеризує різницю між фінансовим результатом та оподатковуваним прибутком (див.

також табл.2.14).

Починаючи з 1998 р. величина цього показника постійно є від'ємною, що свідчить про перевищення вартісної величини оподаткованого прибутку над вартісною величиною фінансового результату з метою оподаткування. Іншими словами, спостерігається деформування податкової бази для справляння податку на прибуток. Додатковий аналіз питомої ваги показників в структурі ВВП (табл. 2.14 та рис. 2.9) свідчить про суттєві розбіжності цих показників та відмінні тенденції у їхньому розвитку.

Дані аналізу свідчать, що існує певний взаємозв'язок між питомою вагою оподаткованого прибутку, фінансового результату та збитковості в структурі ВВП (див. також рис. 2.10).

Таблиця 2.14

Ретроспективна динаміка змін питомої ваги величини оподаткованого прибутку та фінансового результату в структурі ВВП за 1995 – 2010 рр. (%) *

<i>Роки</i>	<i>Оподатковуваний прибуток, P₁</i>	<i>Фінансовий результат, P₂</i>	<i>Податок на прибуток підприємств, T₁</i>	<i>Фінансовий результат до справляння податку на прибуток, P₃</i>	<i>Збитковість, P₄</i>
<i>1</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
1995	29,72	34,50	8,91	43,41	1,93
1996	9,71	7,64	2,91	10,55	5,71
1997	20,68	14,85	6,20	21,06	9,15
1998	18,50	3,33	5,55	8,88	16,91
1999	16,66	5,84	5,00	10,84	16,61
2000	14,83	8,05	4,45	12,50	12,83
2001	14,62	9,93	4,39	14,32	11,16
2002	14,18	6,63	4,25	10,88	10,31
2003	16,70	7,69	5,01	12,70	9,91
2004	18,73	12,92	4,68	17,60	8,44
2005	21,23	14,58	5,31	19,89	5,62
2006	19,24	14,01	4,81	18,82	6,32
2007	19,10	18,86	4,77	23,63	6,53
2008	20,02	0,94	5,01	5,95	19,48
2009	14,47	4,64	3,62	8,26	20,42
2010	13,77	4,58	3,44	8,02	7,46

Джерело: розрахунки автора за даними табл. 2.13

Після запровадження у 1997 році нового порядку визначення податкової бази суттєво змінилася й частка збитковості – при зростанні оподаткованого прибутку з 9,71% до 20,68% від ВВП аналогічний показник збитковості підприємств зріс з 5,71% до 9,15%. У 1998 році, незважаючи на падіння частки оподаткованого прибутку в структурі ВВП з 20,68% до 18,5% збитковість підприємств зросла відповідно з 9,15% до 16,91%.

Нами було виявлено наявність часового лагу – про що вже йшлося вище: збитковість підприємств реагує на зменшення питомої ваги оподаткованого прибутку в структурі ВВП лише починаючи з наступного року.

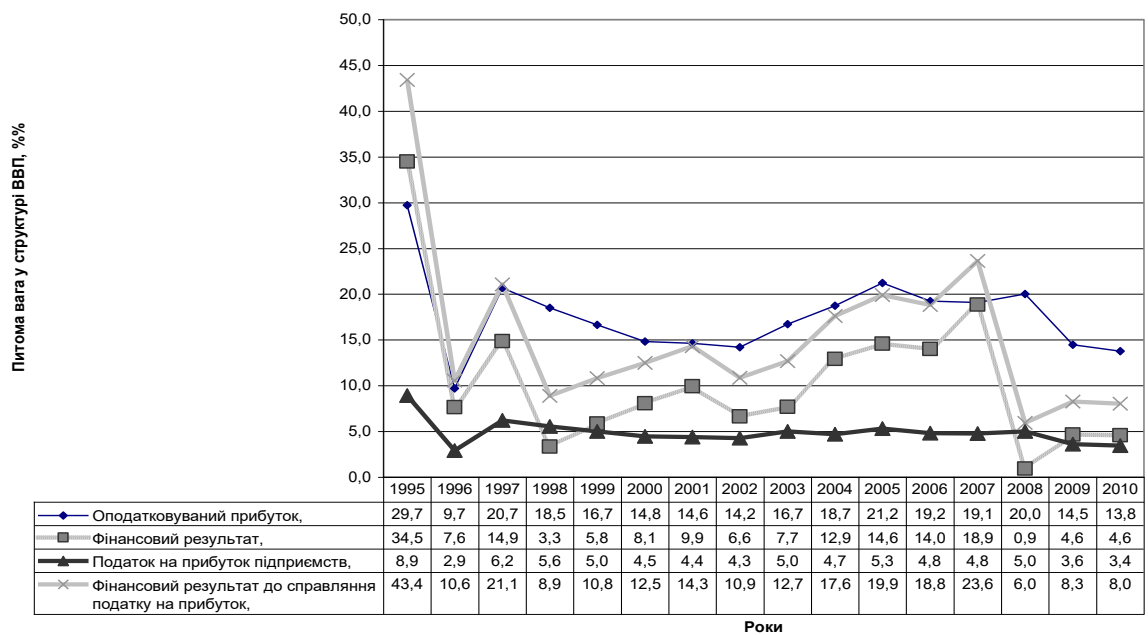


Рис. 2.9. Динаміка змін в Україні питомої ваги величини оподаткованого прибутку, фінансового результату діяльності та податку на прибуток в структурі ВВП за 1995 – 2010 рр. (% до ВВП)

Важливою тенденцією в описаній закономірності вбачається вплив не стільки податкової ставки (номінальні розміри якої протягом розглядуваного періоду 1995-2003 років залишалися незмінними – базова ставка податку на прибуток підприємств в усі періоди його функціонування становила 30%, з 1

січня 2004 р. – 25%, нині ж – 18%), скільки негативний вплив на фінансові показник діяльності підприємств саме деформація бази оподаткування порівняно з фінансовим результатом.

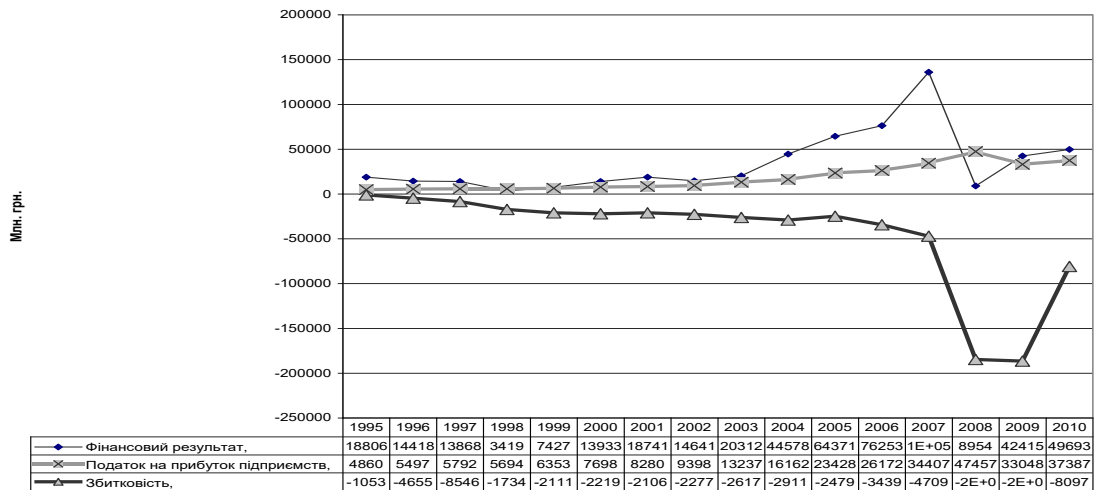


Рис. 2.10. Ретроспектива динаміки змін в Україні величини фінансового результату, податку на прибуток та збитковості за 1995 – 2010 рр. (млн.грн.)

В такий спосіб відбулося, на нашу думку, збільшення податкового тиску корпоративного прибуткового податку на фінансовий результат діяльності підприємств. Додатковою ілюстрацією цього процесу служить таблиця 2.15. У ній нами розраховані кількісні показники, що характеризують рівень деформації бази оподаткування корпоративним податком в Україні та рівень податкового тиску на фінансовий результат – відповідно, коефіцієнт деформації бази оподаткування та гранична ставка щодо фінансового результату.

Аналогічні тенденції можна виявити і за даними за 2011-2019 рр. (додаток Е). Щоправда, статистичні дані 2019 року свідчать про незначне перевищення величини фінансового результату над величиною оподаткованого прибутку. Втім, ці дані ще не свідчать про тенденцію та потребують додаткових спостережень та досліджень.

Таблиця 2.15

**Розрахунок показників деформації бази оподаткування
корпоративного податку в Україні в 1995 – 2010 рр. ***

Роки	Оподатковуваний прибуток, млн. грн. (BO_1)	Фінансовий результат до оподаткування, млн. грн. (BO_2)	Податок на прибуток, млн. грн. (T)	Коефіцієнт деформації бази оподаткування (ст. 2/ст.3)	Номінальна ставка, % (S_1)	Гранична ставка щодо фінансового результата, % (ст. 4 / ст. 3) (S_2)	Δ Ставок (ст. 6 – ст. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8
1995	16200,00	23666,00	4860,00	0,68	30	20,54	9,46
1996	18322,00	19914,60	5496,60	0,92	30	27,60	2,40
1997	19306,67	19660,00	5792,00	0,98	30	29,46	0,54
1998	18981,33	9113,40	5694,40	2,08	30	62,48	-32,48
1999	21175,00	13779,50	6352,50	1,54	30	46,10	-16,10
2000	25661,33	21631,40	7698,40	1,19	30	35,59	-5,59
2001	27600,00	27021,00	8280,00	1,02	30	30,64	-0,64
2002	31327,67	24039,30	9398,30	1,30	30	39,10	-9,10
2003	44124,00	33549,20	13237,20	1,32	30	39,46	-9,46
2004	64646,80	44578,40	16161,7	1,45	25	36,25	-11,25
2005	93713,20	64370,80	23428,3	1,46	25	36,40	-11,4
2006	104688,00	76253,40	26172,0	1,37	25	34,32	-9,32
2007	137628,80	135897,90	34407,2	1,01	25	25,32	-0,32
2008	189827,20	8954,20	47456,8	21,20	25	529,99	-504,99
2009	132192,00	42414,70	33048,0	3,12	25	77,92	-52,92
2010	149547,60	49692,70	37386,9	3,01	25	75,24	-50,24

* – розрахунки автора

За даними таблиці 2.15 були розраховані коефіцієнт деформації бази оподаткування податком на прибуток:

$$КД = \frac{BO_1}{BO_2} \quad (2.11)$$

Де: КД – коефіцієнт деформації бази оподаткування відносно величини фінансового результату;

BO_1 – база оподаткування (оподатковуваний прибуток), яка визначена згідно з чинним законодавством про оподаткування;

BO_2 – база оподаткування, визначена виходячи з величини фінансового результату;

Коефіцієнт деформації бази оподаткування податком на прибуток демонструє, у скільки разів показник, сформований за нормами

законодавства про оподаткування, перевищує показник, сформований згідно з нормами про фінансовий облік та звітність. Як бачимо, спостерігається постійна тенденція до зростання цього показника, яка 2008 р. досягла рівня 21,2 рази – із поступовим зменшенням.

Крім того, визначено показник граничної ставки та показник відхилення граничної ставки від номінальної:

$$S_2 = \frac{T}{BO_2} * 100\% \quad (2.11)$$

Де

S_2 – показник граничної ставки оподаткування податком на прибуток відносно величини фінансового результату;

T – сума податку на прибуток;

BO_2 – база оподаткування, визначена виходячи з величини фінансового результату.

Динаміка змін цього показника продемонстрована на рис. 2.11.

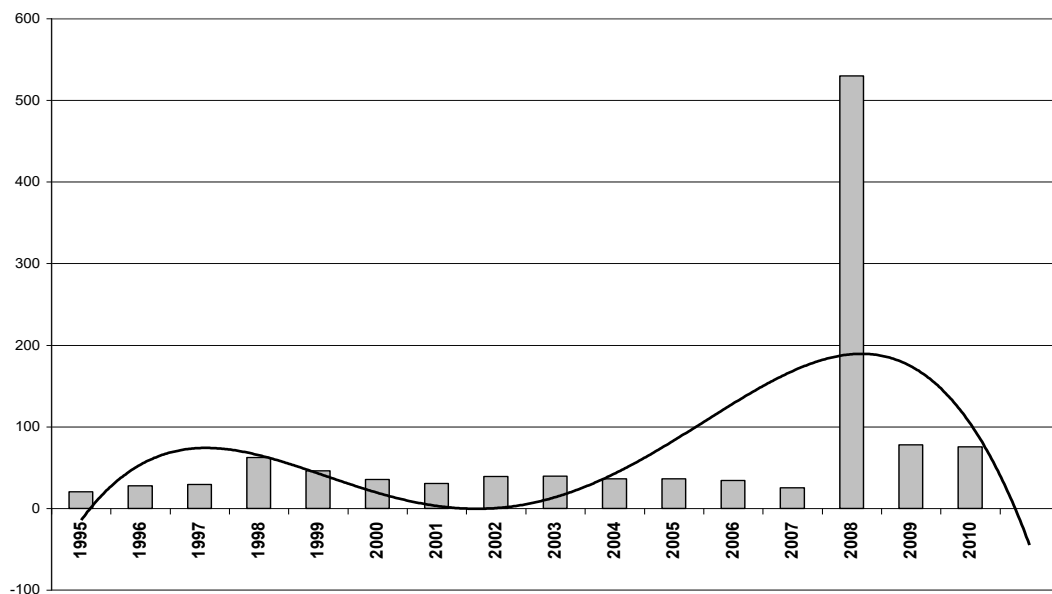


Рис. 2.11. Ретроспектива динаміки змін граничної ставки корпоративного прибуткового податку в Україні у 1995-2010 рр. (% до фінансового результату)

Порівняння в ході ретроспективного аналізу номінальної та граничної ставки корпоративного прибуткового податку свідчить про таке:

- в період 1995-1997 рр. гранична ставка податку щодо фінансового результату не перевищувала номінальну (при номінальній ставці 30% гранична становила від 20,54% у 1995 до 29,46% у 1997 рр.), тобто, фінансові інтереси держави та підприємств певною мірою узгоджувалися;
- після запровадження нового законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств, у 1998-2010 рр. спостерігаються постійні коливання (нами виявлено чотирьохрічний цикл коливання граничних ставок – рис. 2.3.10) й відхилення граничної ставки у напрямку перевищення величини граничної ставки над номінальною;
- збільшення граничної ставки 1998 року можна вважати також додатковим свідченням відзначеної вище тенденції впливу податку на прибуток на величину фінансового результату з певною часовою різницею – при зміні податкового законодавства 1997 року ефект зростання граничної ставки проявився наступного 1998 року;
- головною причиною коливання граничної ставки виступає деформація податкової бази, обумовлена різними методологічними підходами щодо визначення оподатковуваного прибутку та фінансового результату, яке виникло після 1997 року.

Отже, на макрорівні нам вдалося встановити, що в Україні об'єктивно існує два відокремлених порядки визначення фінансового прибутку та прибутку з метою оподаткування, які стало формуватися з 1997 року та не зазнали суттєвих змін ані після запровадження Податкового Кодексу України, ані після внесення формальних змін в кодекс щодо корпоративного оподаткування. Відмінності у вартісній величині фінансового результату та оподатковуваного прибутку (а, відповідно, й відмінності у двох видах обліку) відображаються і на мікрорівні – на підприємстві, яке змушено формувати різні показники прибутку в залежності від виду обліку. Цікавим прикладом відмінностей формування прибутку у податковому й бухгалтерському

обліках є фінансові й податкові показники діяльності підприємств на мікрорівні, представлені у таблицях в додатку В.

З точки зору захисту інтересів юридичних осіб – платників податків важливим елементом виступає єдиний податок. Як вже зазначалося вище, з позицій нейтральності оподаткування й впливу на прийняття господарських рішень платниками податків найбільш справедливими в фінансовій теорії вважаються так звані паушальні податки [43, с.231]. Назва паушального податку походить від нім. *pauschal* – загальний. Такими вважаються податкові платежі, що спираються на ознаку потенціалу отримання доходу окремими суб'єктами господарювання. Однак, об'єктивного показника потенціалу платника в принципі не існує, тому й поняття потенціалу в жодному випадку не свідчить про конкретний ступінь втілення цього потенціалу конкретним платником податку. Власне, саме тому паушальний податок розцінюється дослідниками лише як масштаб ефективності, але не суттєвою фіскальною альтернативою в сучасній економіці [43, с.231].

З іншого боку, паушального оподаткування базується на компромісі між економічними інтересами держави з однієї сторони та платників податків – з іншої сторони, і, таким чином, виступає важливою формою фінансового захисту інтересів платників податків. Адже при такому типі оподаткування запроваджується умовна величина податку або його ставок. Паушальне оподаткування як своєрідна форма інтегрованого податку застосовується в особливих випадках, визначених національними законодавствами, і дозволяє уникнути постійного та об'єктивно неефективного контролю з боку держави за деякими видами економічної діяльності. Основною сферою, в якій використання паушального оподаткування є найбільш доцільним, виступає так зване мале підприємництво [129].

Однак, світовий досвід та досвід країн з перехідними економіками передбачає крім паушальних запровадження також превентивних (або презумптивних, тобто упереджуючих) податків. Їхня відмінність від паушальних податків полягає в тому, що презумптивні (превентивні) податки

запроваджуються не для усунення ефекту викривлення, а скоріш для спрощення процедури оподаткування. Запровадження таких податків повинно призвести до спрощення системи обліку та звітності суб'єктів малого бізнесу та може бути розцінене як застосування стимулюючої функції щодо оподаткування доходів середнього класу. Однак, на відміну від паушальних, презумптивні податки базою для розрахунків мають перелік певних достатньо простих показників, але в жодному випадку не потенціалу. Презумптивне оподаткування, як правило, застосовується в тих галузях, для яких достатньо великими є ризики приховування результатів діяльності від стандартної методики справляння податків. До таких галузей, як правило, відносять малий бізнес – роздрібна торгівля, надання послуг, фермерське або інше аграрне господарство. Насамперед презумптивне оподаткування дозволяє скоротити адміністративні витрати щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Крім того, світовий досвід доводить, що презумптивне оподаткування суттєво сприяє оптимізації облікової політики суб'єктів господарювання та покращенню податкової дисципліни платників податків [129].

Довгий час в Україні паушальне оподаткування було відомо в кількох варіантах – податок на промисел; фіксований податок й єдиний податок як особливі форми й процедури оподаткування торговельної діяльності фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Презумптивне (превентивне) оподаткування ж представлено в Україні єдиним податком з юридичних осіб – суб'єктів малого бізнесу, аналіз впливу якого на дотримання фінансових інтересів платників податків буде проведено далі.

Єдиний податок в Україні було запроваджено 1998 року відповідним Указом Президента України [126] – далі Указ № 727. У 2011 році було ухвалено відповідні зміни до Податкового Кодексу України, які передбачають внесення певних змін до справляння цього податку, проте, основні риси попереднього механізму спрощеного оподаткування збереглися. Це стосується і того, що, по суті, зберігається радикальна різниця

між оподаткуванням фізичних та юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва. Фізичні особи сплачують паушальний податок, натомість юридичні особи оподатковуються презумптивним податком. Ця різниця має суттєвий вплив на фінансовий стан юридичних осіб – платників єдиного податку.

Елементи єдиного податку в Україні мають своїм завданням створити позитивний імідж альтернативної (порівняно з загальноприйнятою системою) моделі оподаткування, яка здатна захистити фінансові інтереси малого бізнесу. Також позитивним моментом, який здатний переконати платника у необхідності перейти на сплату єдиного податку, є реальне скорочення кількості звітних документів.

При аналізі впливу єдиного податку на економічну діяльність підприємства та порівняльного аналізу цього впливу з впливом стандартної моделі оподаткування діяльності суб'єктів господарювання нами було зроблено такі припущення:

1. Аналіз проводиться тільки стосовно єдиного податку для юридичних осіб (єдиний податок, III група, ст. 291 та 293 ПКУ), оскільки єдиний податок для фізичних осіб в максимально наближеному вигляді являє собою саме паушальний податок та його вплив на викривлення рішень фізичної особи – господарюючого суб'єкта відсутній [43, с.231]. ПДВ при аналізі до уваги не береться, оскільки у стандартній моделі оподаткування суб'єкти господарювання виступають податковими агентами щодо ПДВ, тобто, з точки зору фінансової теорії цей податок в кінцевому підсумку перекладається на споживачів й відшкодовується суб'єктам господарювання.
2. Стандартний вплив ПДВ на фінансовий стан суб'єктів господарювання у частині збільшення кредиторської заборгованості є однаковим як для стандартної, так і для спрощеної моделей оподаткування. Таким чином, вплив ПДВ в цьому аналізі не відслідковується.
3. Аналіз проводиться стосовно порівняння впливу на підприємство податку на прибуток підприємств (корпоративного прибуткового податку з

нині чинною в Україні ставкою 18%) та єдиного податку (що існує для III групи у двох формах – із застосуванням ставок 3% та 5%).

4. При порівняльному аналізі до уваги береться один з основних показників діяльності – виручка суб'єкта господарювання від реалізації товарів, робіт, послуг (без урахування ПДВ).

5. Важливим елементом аналізу є зіставлення податкового тягара платника з рівнем рентабельності (відносно оподаткованого прибутку), яка є показником, що характеризує спроможність підприємства виробляти необхідний прибуток в процесі власної господарської діяльності та визначає загальну ефективність використання активів та капіталу [12, с.148]. Припускалося, що показник рентабельності визначається як співвідношення оподаткованого прибутку до витрат виробництва й обігу.

6. При аналізі розглядаються кілька ситуацій, в яких структура умовної виручки від реалізації змінюється за рахунок зміни величини прибутку та витрат – відповідно, змінюється показник рентабельності; при цьому припускається, що додана вартість в цій моделі утворюється тільки за рахунок прибутку. Суб'єкт господарювання є потенційним платником податку на прибуток підприємства (ПнП).

7. Умовна виручка від реалізації як база оподаткування для єдиного податку (ВР) становить 100 грн. Ставка податку на прибуток становить 18%.

8. Результатом аналізу повинно стати обчислення показників ефективності застосування суб'єктами господарювання стандартної чи спрощеної системи оподаткування.

Для цього обчислювалися такі показники:

- різниця між сумами податків, які суб'єкт господарювання сплачує при використанні стандартної чи спрощеної системи оподаткування;
- гранична ставка єдиного податку стосовно оподаткованого прибутку.

9. Співставлення означених показників з рівнем рентабельності дасть змогу прослідкувати вплив спрощеної системи оподаткування юридичних осіб – носіїв єдиного податку на дотримання їх інтересів.

Зазначимо, що подібний аналіз попередньо вже проводився нами [24], однак, податкове законодавство зазнало певних змін, тому запропонована нами модель потребує внесення певних уточнень, які й наводяться нижче в узагальненому вигляді.

У контексті проблеми збалансованості фінансових інтересів держави та платників податків, на нашу думку, необхідно прослідкувати характер фактичного впливу єдиного податку на фінансову рівновагу платника та співставити результати такого аналізу з офіційно проголошеним зниженням податкового тиску на платника – суб'єкта малого підприємництва й створенням для нього сприятливих умов господарювання. Крім того, важливо прослідкувати отримані результати з даними офіційної статистики.

Коефіцієнт рентабельності (P) визначатиме ефективність використання факторів виробництва виходячи з відношення суми умовного оподаткованого прибутку (ОПр.) до суми умовних витрат за формулою:

$$P = \frac{OP}{BP - OP} \quad (2.12)$$

Де P – коефіцієнт рентабельність;

ОП – сума умовного оподаткованого прибутку;

BP – виручка від реалізації.

Показник коефіцієнту рентабельності відносно оподаткованого прибутку в цій моделі вважається заданою величиною й подається для кожної з 30-ти модельних ситуацій з кроком в 5%. Оподаткований прибуток розраховувався залежно від зміни коефіцієнту рентабельності та сталої величини виручки від реалізації за формулою, яка виводиться шляхом перетворень попередньої:

$$ОП = ВР - (ВР / (1 + P)) \quad (2.13)$$

Таблиця 2.16

Порівняльний розрахунок ефективності використання стандартного та спеціального режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва*

№	Виручка від реалізації (без ПДВ)	Рентабельність, %	Оподатковуваний прибуток	Виручка від реалізації (з ПДВ)	Податковий тягар стандартний	Податковий тягар єдиного податку для ставки		Показник ефективності застосування єдиного податку при застосуванні ставки		Гранична ставка єдиного податку відносно оподаткованого прибутку при застосуванні ставки	
						3% (без урахування ПДВ)	5%	3% (без урахування ПДВ)	5%	3% (без урахування ПДВ)	5%
						ПТ ₀	ПТ ₁	ПТ ₂	Δ ₁	Δ ₂	ГС ₁
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	100	100	50	120	12,5	3	5	9,5	7,5	6,00	15,00
2	100	95	48,72	120	12,18	3	5	9,18	7,18	6,16	14,74
3	100	90	47,37	120	11,84	3	5	8,84	6,84	6,33	14,44
4	100	85	45,95	120	11,49	3	5	8,49	6,49	6,53	14,12
5	100	80	44,44	120	11,11	3	5	8,11	6,11	6,75	13,75
6	100	75	42,86	120	10,71	3	5	7,71	5,71	7,00	13,32
7	100	70	41,18	120	10,29	3	5	7,29	5,29	7,29	12,85
8	100	69	40,83	120	10,21	3	5	7,21	5,21	7,35	12,76
9	100	68	40,48	120	10,12	3	5	7,12	5,12	7,41	12,65
10	100	67	40,12	120	10,03	3	5	7,03	5,03	7,48	12,54
11	100	67	39,94	120	9,98	3	5	6,98	4,98	7,51	12,47
12	100	66	39,76	120	9,94	3	5	6,94	4,94	7,55	12,42
13	100	65	39,39	120	9,85	3	5	6,85	4,85	7,62	12,31
14	100	60	37,5	120	9,38	3	5	6,38	4,38	8,00	11,68
15	100	55	35,48	120	8,87	3	5	5,87	3,87	8,46	10,91
16	100	50	33,33	120	8,33	3	5	5,33	3,33	9,00	9,99
17	100	45	31,03	120	7,76	3	5	4,76	2,76	9,67	8,89
18	100	40	28,57	120	7,14	3	5	4,14	2,14	10,50	7,49
19	100	35	25,93	120	6,48	3	5	3,48	1,48	11,57	5,71
20	100	34	25,37	120	6,34	3	5	3,34	1,34	11,82	5,28
21	100	33	24,81	120	6,2	3	5	3,2	1,2	12,09	4,84
22	100	32	24,24	120	6,06	3	5	3,06	1,06	12,38	4,37
23	100	32	23,95	120	5,99	3	5	2,99	0,99	12,53	4,13
24	100	31	23,66	120	5,92	3	5	2,92	0,92	12,68	3,89
25	100	30	23,08	120	5,77	3	5	2,77	0,77	13,00	3,34

26	100	25	20	120	5	3	5	2	0	15,00	0,00
27	100	20	16,67	120	4,17	3	5	1,17	-0,83	18,00	-4,98
28	100	15	13,04	120	3,26	3	5	0,26	-1,74	23,01	-13,34
29	100	10	9,09	120	2,27	3	5	-0,73	-2,73	33,00	-30,03
30	100	5	4,76	120	1,19	3	5	-1,81	-3,81	63,03	-80,04

* – розрахунки автора

Для аналізу ефективності застосування суб'єктом господарювання єдиного податку розраховувалися показники:

1. $ПТ_0$ – податковий тягар стандартного режиму оподаткування; визначається співвідношенням суми корпоративного прибуткового податку із сумою оподаткованого прибутку;
2. $ПТ_1$ – податковий тягар спрощеного режиму оподаткування – єдиного податку за ставкою 3% без реєстрації особи як платника ПДВ та, відповідно, без нарахування ПДВ
3. $ПТ_2$ – податковий тягар спрощеного режиму оподаткування – єдиного податку за ставкою 5%;
4. Δ_1 (для єдиного податку за ставкою 3% без реєстрації особи як платника ПДВ та, відповідно, без нарахування ПДВ);
5. Δ_2 (для єдиного податку за ставкою 5%).

При розрахунку співставлялись величини:

- ◆ для Δ_1 – стандартного податкового тягара, який складається з суми податку на прибуток (стовпчик 6) із відповідною сумою єдиного податку (стовпчик 7, 8) за формулою:

$$\Delta_n = ПТ_0 - ПТ_n \quad (2.14)$$

Де Δ_n – показник ефективності застосування єдиного податку для n-го випадку;

$ПТ_0$ – стандартний податковий тягар – сума податку на прибуток;

$ПТ_n$ – податковий тягар єдиного податку, розрахований за відповідною ставкою та методикою.

Від'ємне значення Δ_1 та Δ_2 означає, що використання звичайної моделі

оподаткування більш ефективно та більше сприяє економічним інтересам платника податків, аніж у випадку використання моделі паушального оподаткування.

Для співставлення рівнів податкового тягара при спрощеному та стандартному режимах оподаткування використаємо умовну "точку зрівноваженості" (індиферентності). Надалі під цією дефініцією розумітиметься величина рівня рентабельності, за якої сума єдиного податку у суб'єкта малого підприємництва співпадає з сумою відповідних податків за стандартного режиму оподаткування.

У ході проведеного аналізу встановлено, що підприємству для досягнення "точки індиферентності" ("точки зрівноваженості") необхідно мати рівень рентабельності від 20% і вище (пор. табл. 2.16, рядок 27). За меншого рівня рентабельності застосування єдиного податку є фінансово неефективним і по суті не відповідає фінансовим інтересам суб'єктів господарювання. Для подальшого ухвалення суб'єктом господарювання рішення щодо вибору стандартного чи спрощеного режиму оподаткування ми пропонуємо тест-формулу ефективності презумптивного податку, яку можна використовувати у практичній діяльності:

$$\Delta = \frac{\beta^* \gamma_1}{1 + \beta} - \gamma_2 \quad (2.15)$$

Де

Δ – порівняльний коефіцієнт ефективності використання стандартної або альтернативної системи оподаткування;

β – рівень (коефіцієнт) рентабельності суб'єкта господарювання ;

γ_1 – величина ставки (коефіцієнту) податку на прибуток підприємств (стандартного податку на прибуток СПД);

γ_2 – величина ставки (коефіцієнту) єдиного податку (або альтернативного податку).

При цьому величина показника дає підстави стверджувати про таке:

- $\Delta > 0$: величина свідчить про фінансову ефективність застосування альтернативної системи оподаткування СПД;
- $\Delta < 0$: величина свідчить про фінансову ефективність застосування стандартної системи оподаткування СПД;
- $\Delta = 0$: величина свідчить про фінансову індиферентність щодо вибору стандартної чи альтернативної моделі оподаткування доходів.

Оскільки основною метою запровадженого в Україні в 1998 році режиму паушального оподаткування у формі єдиного податку було сприяння фінансово-господарській діяльності суб'єктів малого підприємництва, великий інтерес викликає аналіз показників фактичної рентабельності підприємств (табл. 2.17) та співставлення цих величин зі змодельованими "точками індиферентності".

Зауважимо, що при недотриманні умов, які відповідали б "точці індиферентності", вплив єдиного податку подібний до впливу прямих податків – зокрема, спостерігається деформація бази оподаткування, аналогічна до корпоративного прибуткового податку; у випадку, коли цей податок перекладається платником на споживачів товарів, робіт, послуг, спостерігається вплив, подібний до впливу непрямих податків – спостерігається тимчасове вилучення оборотних коштів з відповідним зростанням залишків кредиторської заборгованості й скороченням розширеного виробництва.

Статистичні дані показників рентабельності свідчать, що у період з 2010 до 2020 рр. ані великі, ні малі чи мікропідприємства офіційно не досягали того рівня рентабельності, який мав би забезпечити такий рівень прибутків суб'єктів господарювання, який відповідав би "точці індиферентності" при переході на систему презумптивного (в українському досвіді – єдиного) оподаткування. Розглянуті нами статистичні дані можуть вважатись лише опосередкованими аргументами, які свідчать про те, що з точки зору власне

фінансових інтересів суб'єктів господарювання говорити про прогресивну роль презумптивного оподаткування (або спрощеної системи оподаткування) в Україні було б занадто сміливо.

Таблиця 2.17

Загальна рентабельність операційної та всієї діяльності підприємств з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010-20 рр.

Роки/ Years	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств/ <i>Profitability of operational activity of enterprises</i>					Рівень рентабельності (збитковості) всієї діяльності підприємств/ <i>Profitability of all activity of enterprises</i>				
	Усього / total	у тому числі/ <i>including</i>				усього / total	у тому числі/ <i>including</i>			
		великі підприємства/ <i>large enterprises</i>	середні підприємства/ <i>medium enterprises</i>	малі підприємства / <i>small enterprises</i>	з них мікропідприємства / <i>of which microenterprises</i>		великі підприємства / <i>large enterprises</i>	середні підприємства / <i>medium enterprises</i>	малі підприємства / <i>small enterprises</i>	з них мікропідприємства / <i>of which microenterprises</i>
2010	4,0	3,9	5,0	1,8	-3,5	0,5	0,2	2,3	-5,7	-13,9
2011	5,9	6,2	6,0	4,2	0,8	1,8	3,3	1,2	-2,5	-8,0
2012	5,0	5,2	5,0	4,1	-0,1	1,0	0,9	2,2	-3,3	-10,2
2013	3,9	5,0	3,2	2,2	-2,3	-0,7	0,6	-0,1	-6,2	-16,1
2014	-4,1	0,7	-3,6	-17,9	-30,1	-14,2	-11,1	-12,5	-26,5	-40,2
2015	1,0	4,0	0,0	-4,2	-8,2	-7,3	-7,0	-5,0	-13,6	-20,4
2016	7,4	8,8	6,9	5,2	-0,4	0,6	2,4	0,7	-3,6	-11,7
2017	8,8	11,2	7,3	6,5	2,4	3,0	5,2	3,1	-2,0	-8,0
2018	8,1	9,1	7,0	8,3	4,7	4,5	5,2	4,6	2,7	-1,8
2019	10,2	10,3	10,0	10,7	9,3	7,6	6,8	8,6	7,0	3,3
2020	6,2	8,3	5,4	3,9	1,0	0,9	1,0	2,1	-1,8	-5,5

За даними [65]

З великим ступенем ймовірності ми стверджуємо, що перехід малих підприємств на єдине оподаткування в Україні обумовлений рядом різноманітних факторів як об'єктивного так і суб'єктивного характеру. Вважаємо, що перехід до презумптивного оподаткування в Україні обумовлений лише перевагами, які надає цей спосіб оподаткування щодо спрощення системи бухгалтерського обліку й звітності. Цей спосіб оподаткування носить характер дуже обмеженого захисту інтересів платника податків від необґрунтованих змін нормативної податкової бази і запровадження елементарних підвалин бізнес-планування та економічної стабільності на мікрорівні навіть на фоні фінансової недоцільності, обумовленої низькою рентабельністю малого підприємництва. Власне, щодо української моделі презумптивного оподаткування можна говорити не як про

фінансовий метод захисту інтересів платників податків, а скоріш як про метод виживання платників під податковим тиском держави.

Отже, навіть попередні висновки та зауваження практиків (податківців та суб'єктів підприємницької діяльності) свідчать, що застосування спрощеної системи обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва поки що не є ідеальною формою стосунків між державою та суб'єктами господарювання, хоча існує багато позитивних моментів у цій формі вітчизняного превентивного оподаткування. На жаль, обмеженість статистичних даних про рівень рентабельності виробництва за галузями, товарами та формами власності (в тому числі й щодо суб'єктів малого підприємництва) за 1999 – 2020 рік не дає поки що змоги об'єктивно оцінити тенденції та закономірності щодо розвитку системи паушального оподаткування в Україні. Однак, вбачаємо, що подальше дослідження окреслених аспектів є досить перспективним саме у зв'язку з проблемою дотримання фінансових інтересів суб'єктів господарювання.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

В результаті проведеного аналізу забезпечення економічних інтересів учасників податкового процесу платників податків в законодавстві та на практиці оподаткування було доведено наступне:

1. Базовими визнані економічні інтереси домашніх господарств, які обумовлені такими основними економічними функціями: споживання, джерело поповнення трудового капіталу та заощаджень. Визначено та оцінено загальний вплив податків на економічну діяльність суб'єкта господарювання – за формами та видами податків.

2. Проведено класифікацію платників податків згідно з чинним законодавством та визначено взаємовідносини між видами таких платників, як суб'єкти господарської діяльності та домашні господарства, юридичні та фізичні особи.

3. Досліджено економічні інтереси суб'єктів господарювання, у тому числі виявлено такі, як: (а) забезпечення достатньої кількості оборотного капіталу, якого було б достатньо для авансування в новий цикл обороту для забезпечення принаймні простого відтворення; (б) одержання фінансового результату (прибутку); (в) ефективне використання факторів виробництва, які забезпечили б формування джерел простого та розширеного виробництва; (г) володіння основним капіталом та адекватне відображення його зносу; (д) дотримання структури власних активів, які забезпечили б ліквідність та платоспроможність підприємства; (е) забезпечення відповідної структури пасивів; (ж) Технологічне оновлення власних необоротних активів для більш ефективного використання факторів виробництва у розширеному відтворенні.

4. Досліджені економічні інтереси неприбуткової організації – носія податку. Виявлено такі основні економічні інтереси, як: (а) володіння основним капіталом, його ефективне використання; (б) можливість надання суспільних послуг в межах видів статутної діяльності; (в) володіння, збереження та нагромадження грошових коштів для забезпечення основного та оборотного капіталів неприбуткової організації.

5. На базі проведеного аналізу зроблено висновок, що у вітчизняній системі оподаткування відбувається поступова трансформація ролі різних категорій платників податків – поступово юридичні особи втрачають свої позиції як домінуюча верства платників податків, навзаєм на перший план виступають фізичні особи – домашні господарства та фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності. Важливо, що наразі проаналізовані показники свідчать, що абсолютне значення податкових надходжень в розрізі категорій поки що є достатньо традиційним, однак відносні показники та тенденції свідчать про трансформаційні процеси.

6. Аналіз, проведений у підрозділі 2.2 "Ретроспективний аналіз взаємозв'язку оподаткування та економічних інтересів платників податків при справлянні податку з доходів фізичних осіб" дозволяє стверджувати, що в

практиці податкового провадження спостерігається ефект деформації величини бази оподаткування

7. У результаті аналізу деформації величини бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб відносно показників прожиткового мінімуму, мінімальної та середньої заробітної плати за останні роки виявлено систематичне викривлення показників бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб і, як наслідок, штучне завищення рівня податкового тягара відносно величин цих показників.

5. У результаті проведеного дослідження справляння податку на прибуток відносно зміни фінансового результату зафіксовано такі закономірності. Спостерігається суттєва відмінність між величиною оподатковуваного прибутку та фінансового результату, перевищення (штучне завищення) з метою оподаткування вартісної величини оподатковуваного прибутку над вартісною величиною фінансового результату. Крім того, аналіз відносних показників (зокрема, темпів росту вартісної величини оподатковуваного прибутку та фінансового результату до оподаткування) демонструє, що темпи росту цих показників практично не співпадають. Існує певний взаємозв'язок між питомою вагою оподатковуваного прибутку, фінансового результату та збитків у структурі ВВП – при зростанні оподатковуваного прибутку спостерігається приблизно дворазове зростання збитковості підприємств. Існує наявність часового лагу – збитковість підприємств реагує на зменшення питомої ваги оподатковуваного прибутку в структурі ВВП лише починаючи з наступного року. Важливою тенденцією в описаній закономірності вбачається вплив не стільки податкової ставки, скільки негативний вплив на фінансові показник діяльності підприємств деформації бази оподаткування.

6. Запропоновано встановлювати рівні податкового тягара при спрощеному та стандартному режимах оподаткування і використовувати при цьому умовний показник – "точка індиферентності", під якою розуміється величина рівня рентабельності, за якою сума єдиного податку у суб'єкта

малого підприємництва співпадає з сумою відповідних податків за стандартного режиму оподаткування. Аналіз показав, що для досягнення точки індиферентності необхідно мати рівень рентабельності на рівні 20%.

7. Розроблено і запропоновано методику тестування ефективності презумптивного податку, яку має прикладне застосування.

8. В результаті проведеного аналізу рентабельності за рівнем економічної діяльності на предмет досягнення точки індиферентності виявлено, що у жодному випадку жодного року рентабельність жодної галузі в жодному виді економічної діяльності не відповідала рівню, визначеної нами точки індиферентності. Тому використання єдиного податку в умовах податкового законодавства України є економічно не вигідним за жодних умов і об'єктивно не сприяє захисту інтересів платників податків.

Основні результати дослідження за розділом 2 опубліковані в роботах [14; 15; 19; 24; 26; 34; 38; 40; 41]

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФОРМ РЕГУЛЮВАННЯ ІНТЕРЕСІВ УЧАСНИКІВ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ В НАЦІОНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

3.1. Концепція гармонізації інтересів учасників податкового процесу

Традиційно вітчизняні підходи побудови фіскально-податкового механізму будуються на кількох головних принципах, які, на жаль, не враховують ані сучасного стану вітчизняного соціуму, ані тих головних трендів, що нині існують у глобальному середовищі. Окрім того, вважаємо, що вітчизняний фіскально-податковий механізм базується на спотвореному розумінні таких базових понять, як "держава", "суспільство", "нація", "інтереси" тощо. Розгляд цих проблем лежить поза межами нашого дослідження, але при нагоді зауважимо, що саме відсутність адекватно визначених філософських підвалин і породжує більшість чинних проблем у сфері оподаткування.

Важливим недоліком фіскально-податкового механізму, що формується нині, і насамперед у контексті балансування інтересів платників податків та держави, вважаємо відсутність чітких парадигм та концепцій соціально-економічного зростання, які б чітко відображали як реальний стан вітчизняних соціально-економічних процесів на локальному рівні, так і ті загрози, що виникли на глобальному соціально-економічному рівні, особливо після кризових подій 2008-2010 рр. і тривають нині. Не врахувавши саме цей контекст годі сподіватися, що будь-які, навіть найліпші пропозиції щодо вдосконалення податкового механізму, будуть адекватними, ефективними, а, найголовніше, системними. Свого часу американський економіст Дж.Бьюкенен-молодший, лауреат Нобелівської премії (1986) "за дослідження договірних і конституційних основ теорії ухвалення економічних і політичних рішень" зауважив: "Я закликав своїх колег-економістів спочатку

побудувати хоча б якусь модель державного чи політичного устрою, а вже згодом розпочати аналіз результатів державних дій. Я намагався переконати економістів у необхідності розробки "конституції економічної політики" й виявити тих правил й обмежень, у рамках яких ухвалюються політичні рішення [...] я намагався розкрити економічну сутність відносин між особистістю та суспільством, аби на цій основі виробити конкретні рекомендації для політиків" [45]. Іншими словами, вважаємо, що без відповідної моделі державно-політичного устрою (принаймні, в частині фіскально-податкового механізму йдеться про встановлення й усвідомлення видів і типів комунікаційних зв'язків між учасниками податкового процесу та характеру цих зв'язків) будь-які спроби вдосконалення системи оподаткування позбавлені сенсу й приречені на невдачу.

У цьому ж контексті моделювання державно-політичного устрою вважаємо важливим взяти до уваги висновки, що їх зробила так звана "Комісія Стігліца", здійснюючи дослідження причин глобальної кризи 2008 р. та випрацьовуючи план шляхів подолання її наслідків. Зокрема, висновки комісії твердять: "Наша глобальна економіка зруйнована. Це загально визнано [...] На думку комісії, нинішня криза продемонструвала суттєві недоліки різноманітних аспектів управління сучасною економікою – від теорії і філософії, інституцій, політики й практики, до, щоправда, менш очевидно, – етики і відповідальності [...] Homo oeconomicus, який прагне нових придбань, емоційно глухий та соціально дезінтегрований, є продуктом академічної економічної науки, доведеним до абсурду [...] Етичні мотиви людини мають впливати на її економічні рішення і створювані нею інститути – щоправда, нині це зовсім немодно, але, тим не менш необхідно нагальніше, аніж будь-коли раніше" [68, с.34-36]. Це означає ніщо інше, як повну зміну всіх донині чинних "ортодоксальних ринкових" поглядів на економіку та економічні процеси, радикальне вдосконалення (ба навіть розробка нової) парадигми економічної системи суспільства, у тому числі українського, з наступними розробками відповідних суспільно-економічних моделей і

поступового інтегрування в ці моделі фіскально-податкового механізму як їхньою органічною складовою частини.

Наразі реальним виглядає лишень підхід, коли на локальному вітчизняному рівні ми виявимо основні "ключові критичні точки", які найбільш відповідають сучасним тенденціям і є тими самими "точками напруги", навколо яких формується основний корпус проблем щодо балансу інтересів учасників податкового процесу та, відповідно, платників податків.

Для цього пропонуємо вдатися до розробленої нами матричної моделі співвідношення інтересів учасників податкових відносин, яка має продемонструвати головні вектори суперечностей та, відповідно, запропонувати шляхи розв'язання цих суперечностей (рис.3.1). При побудові матричної моделі виходитимемо з такого:

1. насамперед йдеться про побудову базової інституціонально-персоналізованої моделі, яка має відобразити види, типи та характер відносин з огляду на їхню "фіскальну кризовість", тобто, рівень напруги у відносинах учасників податкових відносин.

2. весь комплекс відносин між учасниками податкового процесу розглянемо з точки зору інституалізації-персоналізації учасників (відповідно, йтиметься про те, чи виступають учасники цих відносин у формі юридичних чи фізичних осіб)

3. за основу класифікації податкових інтересів нами було обрано підхід, запропонований В.Горбуновим [58, с.8-9], зокрема, його підхід щодо визначення поняття законних інтересів, відповідним чином адаптувавши цей підхід стосовно предмету нашого дослідження, у тому числі ми будемо виділяти такі поняття:

➤ Законний інтерес особи – як прагнення особи до певного блага, стану, до задоволення потреби за умови, що реалізація даного прагнення не заборонена законом і не забезпечена чітко фіксованим юридичним зобов'язанням інших осіб сприяти такій реалізації. Благо може виступати як матеріальне, духовне (моральне) тощо. В цій частині розрізнятимемо

інтереси групові (колективні, інституцій – або ж інтереси юридичних осіб) та персональні (інтереси фізичних осіб).

➤ Законний інтерес суспільства (публічний інтерес) – це загальний інтерес (прагнення) всіх членів суспільства або його значної частини до досягнення певного блага, стану, задоволення потреб тощо.

➤ Законний інтерес держави (державний інтерес) – це комплекс збалансованих потреб особи і суспільства, реалізація яких забезпечується інститутами державної влади у взаємодії з суспільними інститутами. Таким чином, державні інтереси є частиною публічних інтересів, що реалізуються в основних сферах діяльності органів публічної влади, у тому числі економічній, соціальній тощо.

Зауважимо, що з огляду на специфіку податкових відносин, які не можна розглядати виокремлено як економічні відносини, але обов'язково необхідно вміщувати їх у правовий контекст, у нашу модель включатимуться елементи традиційної цивілізаційної парадигми класичного римського права про публічні та приватні правовідносини, що існують у суспільстві.

<i>Інституції (Юридичні особи)</i>	1. Держава та державні інституції 2. Місцеве самоврядування та його інституції	Корпорації (різних типів та видів)
<i>Персони (Фізичні особи)</i>	Державні службовці (бюрократія)	1. Акціонери корпорацій – Ф.О. 2. Наймані працівники 3. ФО – СПД
	<i>Сектор "Публічне право"</i>	<i>Сектор "Приватне право"</i>

Рис. 3.1. Базова матрична модель співвідношення інтересів учасників податкових відносин*

* – розроблено автором

Запропонована матрична модель дозволяє унаочнити основні макро- та мікровідносини, серед яких можемо виділити такі:

1. Рівень макровідносин
 - a. Відносини між сектором "Інституції" та сектором "Персони";
 - b. відносини між сектором "Публічне право" та сектором "Приватне право".
2. Рівень мікровідносин
 - a. Прямі відносини між інституціями публічного права та інституціями приватного права;
 - b. Прямі відносини між фізичними особами публічного права та фізичними особами приватного права;
 - c. Прямі відносини між інституціями публічного права та фізичними особами публічного права;
 - d. Прямі відносини між інституціями приватного права та фізичними особами приватного права;
 - e. Прямі відносини між інституціями публічного права та фізичними особами приватного права;
 - f. Прямі відносини між інституціями приватного права та фізичними особами публічного права.
 - g. Опосередковані відносини між інституціями публічного права та фізичними особами приватного права;
 - h. Опосередковані відносини між інституціями приватного права та фізичними особами публічного права.

За ступенем інституціоналізації-персоналізації інтересів учасників податкових відносин розробимо додаткову система взаємозв'язків інтересів учасників податкових відносин (рис.3.2).

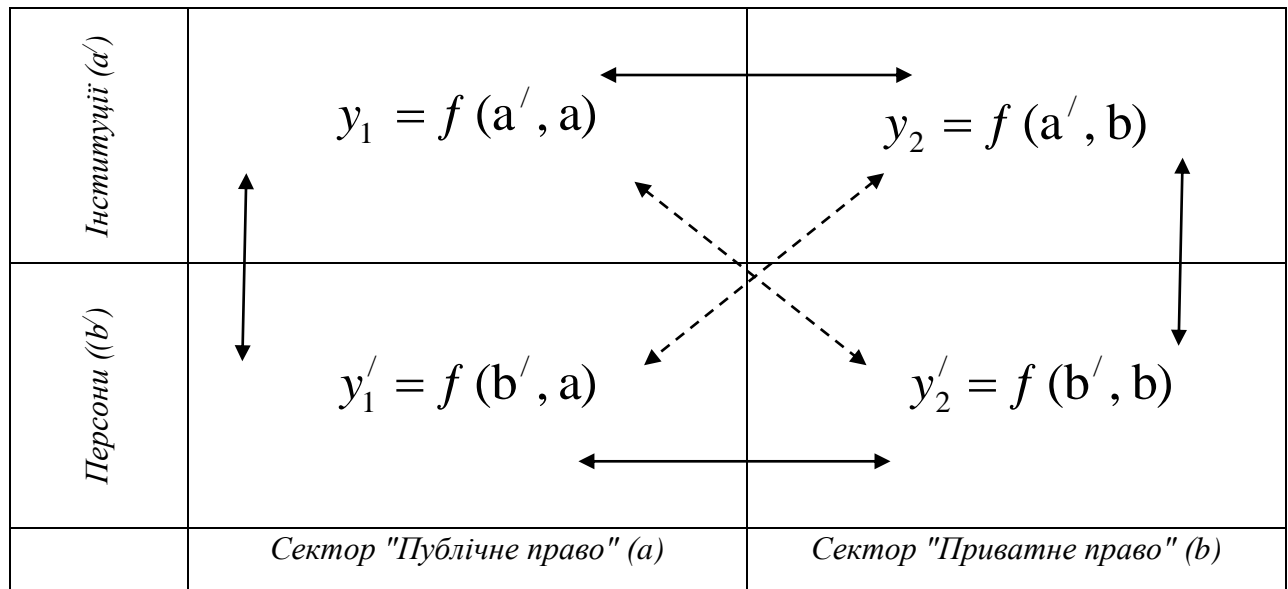


Рис. 3.2. Система взаємозв'язків економічних інтересів учасників податкових відносин

* – розроблено автором

Розглянемо тепер основні макровідносини і фіскально-податкові суперечності, які витікають з цього типу відносин. Як зазначалося вище, можна назвати два основні типи цих відносин:

- Горизонтальні макровідносини за лініями $(y_1 + y_2)$ vs $(y'_1 + y'_2)$.
- Вертикальні макровідносини за лініями $(y_1 + y'_1)$ vs $(y_2 + y'_2)$.

Якщо коротко характеризувати перший тип, то це відома і розроблена ще класиками марксизму проблема конфлікту між працею та капіталом. Щоправда, в умовах розвитку комунікацій і світу, що глобалізується, ця проблема набула дещо нового звучання. Як вважає соціолог І.Валлерстайн, цей перший тип відносин в сучасних умовах має всі реальні шанси стати одним з важливих регуляторів обмеження ймовірної норми нагромадження капіталу: "Урбанізація світу та зростання [рівня] освіти й щільності комунікацій породили такий рівень всесвітньої поінформованості про політику, який одночасно спрощує політичну мобілізацію і ускладнює приховування рівня соціально-економічної нерівності й ролі влади у його підтримці. Ця політична свідомість підкріплюється делегітимізацією будь-

яких ірраціональних джерел авторитету. Іншими словами, чимдалі більше людей вимагають більшої рівності винагороди і відмовляються терпіти основну умову капіталістичного нагромадження – низьку оплату праці. Це проявляється як у значному загальносвітовому зростанні рівня "історичної" заробітної платні, так і у високому і постійно зростаючому рівні вимог до урядів перерозподіляти основні соціальні витрати (особливо щодо охорони здоров'я та освіти) й забезпечити стабільні доходи" [46, с.247]. Важливо, що зазвичай цю проблему розглядали лише у контексті відносин між приватним капіталом і найманими працівниками. Проте І.Валлерстайн вважає, і з цим важко не погодитися, що ця ж проблема стосується і відносин між державою як джерелом заробітної плати (доходів) фізичних осіб та, власне, фізичними особами – отримувачами державних трансфертів, у тому числі заробітної платні: "[Йдеться про] витрати урядів, що стрімко зросли й пов'язані з субсидуванням прибутків шляхом будівництва інфраструктури й дозволу підприємствам екстерналізувати (перекласти на державу – прим. авт.) свої витрати [...] Держави не можуть одночасно продовжувати розширювати субсидії приватним підприємствам і розширювати свої зобов'язання перед громадянами щодо підтримки добробуту. Треба значною мірою поступитися або тим, або тим. За умови свідомості й обізнаності громадян ця класова за своєю суттю боротьба обіцяє бути грандіозною" [46, с.247-248].

Другий тип відносин – достатньо новий, тут йдеться про проблему конфлікту між державою та корпораціями. Особливої гостроти ця проблема набула після світової кризи 1970-х рр., коли, за слушним виразом К.Крауча, корпорація, як економічний інститут, з "виняткового інструменту вилучення прибутку для власників та експлуатації працівників" перетворилася на "потужну, вимогливу й аж ніяк не хворобливу істоту", дії якого протягом десятиліть призводять до того, що "уряд стає свого роду інституціональним ідіотом" [83, с.49-50, 61].

Про наслідки цього типу відносин І.Валлерстайн каже так: "Першою жертвою [згаданих] чисельних напружень стане легітимність державних

структур і тим самим їхня спроможність підтримувати порядок. В міру того, як вони втрачатимуть цю спроможність, з'являться витрати – як в економічному сенсі, так і в сенсі безпеки, – що своєю чергою призводитиме до чимдалі більшого зростання напруженості, після чого відбудуватиметься подальше послаблення легітимності держави" [46, с.248]. Іншими словами, відбувається поступова руйнація інституту держави – і основними суперниками держави тут виступають корпорації, яких нині держава підтримує як через інструменти бюджетного субсидіювання, так і через певні послаблення податкових режимів, а також через різноманітні правові преференції (як от, припустимо, інститут так званої "обмеженої відповідальності" для юридичних осіб), водночас об'єднуючи з ними зусилля у згаданому вище конфлікті з фізичними особами. Проте, згадувана "Доповідь Стігліца" містить таке твердження: "Нині, вочевидь, вже вважається загально визнаним (навіть прибічниками дерегулювання) необхідність посилити, або принаймні покращити, державне регулювання із застосуванням санкцій, особливо у фінансовій сфері" [68, с.313]. Отже, попри всі дотеперішні інтелектуальні тренди щодо необхідності скорочення присутності держави в економічній сфері суспільного буття, криза 2008-2010 рр. показала, що ця теза є, м'яко кажучи, сумнівною та неоднозначною.

Розглянуті макровідносини і фіскально-податкові суперечності, які витікають з цього типу відносин, дозволяють попередньо сформулювати такі попередні пропозиції щодо моделі балансування інтересів учасників податкових відносин:

1. Держава має зосередити більшу увагу на податковому стримуванні інституціональних процесів у сфері корпоративної економіки – зокрема, якомога послідовніше уникати будь-яких преференцій щодо оподаткування корпоративного сектору (як от насамперед податкових пільг) і будь-якого скорочення рівня оподаткування прибутку корпорацій (як от скорочення розміру податкових ставок чи звуження бази оподаткування – зауважимо, що

зменшення ставок на тлі адекватного розширення величини бази оподаткування вбачається нам цілком можливим заходом).

2. Фіскальний тиск на фізичних осіб, у тому числі на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності не розглядається нами як позитивний захід. Вважаємо, що навпаки, стимулювання зростання такого виду доходів, як заробітна плата чи чистий дохід ФО-СПД – причому саме фіскальними методами – є адекватним інструментом створення прошарку так званого "середнього класу", який сам по собі виступатиме противагою процесу корпоративного витіснення держави на маргінеси суспільного життя. Виглядає на те, що саме фізичні особи стати потенційним "союзником" держави у створенні системи стримування процесу "корпоративної узурпації" суспільного буття.

3. Абсолютно своєчасним у контексті сказаного вище виглядає запровадження податку на приріст капіталу корпорацій – знову ж таки, як захід, що стримуватиме процес перетворення держави на "інституціонального ідіота".

4. Нагальною стає проблема фіскальної підтримки так званого "третього сектору" (в українській податковій версії – неприбуткових організацій, у т.ч. профспілок, громадських організацій, рухів тощо), здатних вирішувати важливі соціальні питання без постановки такої мети, як максимізація прибутків.

На рівні мікрівідносин суперечності у сфері податкових інтересів будуються за такими векторами:

1. (y_1) vs (y'_2) (державні інтереси – інтереси населення)

По-суті, саме цей вектор балансування інтересів і є домінуючим, визначальним, відносно якого й має відбуватися балансування всіх інших відносин, а також вибудовування нормативно-правової системи регулювання податкових відносин. Саме по цій осі й має відбуватися балансування приватних і публічних фіскальних інтересів. Вихідною точкою для нас тут

була парадигма "спільного блага", яка активно розроблялася Ж.Марітенном, і яку коротко можна визначити так: "Спільне благо – це не лише сукупність суспільних вигід та послуг, перебачуваних організацією колективного життя; це добрий фінансовий стан, потужні збройні сили; корпус справедливих законів, добрих звичаїв та мудрих інституцій, що забезпечують структуру політичної спільноти [...] [Спільне благо] включає також єдність громадянського сумління, політичних чеснот та відчуття закону й свободи, діяльності будь-якого виду, матеріального статку й духовного багатства, успадкованої мудрості, що діє на рівні підсвідомості, моральної стійкості, справедливості, дружби, щастя, чеснот і героїзму в приватному житті кожного з членів політичної спільноти. Усе згадане створює блага людське життя для багатьох людей тією мірою, якою передається і повертається до кожного члена суспільства, сприяючи йому у вдосконаленні його життя та особистої свободи" [88, с.20-21]. Фінансовий аспект сутності цієї парадигми найкраще ілюструє позиція К.Вікселля: "Якщо корисність для кожного окремого громадянина дорівнює нулю, то й сукупна корисність для всіх членів суспільства буде дорівнювати лише нулю й нічому більше" (цитуються за [45]). Таким чином, вважаємо, що, розглядаючи цей вектор, ми просто вимушені повернутися до аристотелевської парадигми держави, сформульованої ним у трактаті "Політика" – найважливіше, що в умовах інформаційної цивілізації саме позиція Аристотеля стосовно розуміння природи держави може стати солідною філософською базою розуміння місця і ролі держави: "Будь-яка держава є свого роду спілкуванням, будь-яке ж спілкування організовується заради певного блага (адже будь-яка діяльність має на увазі ймовірне благо), то, вочевидь, всі спілкування прагнуть того або іншого блага, причому більше інших, і до вищого з усіх благ прагне те спілкування, яке є найважливішим з усіх і охоплює собою решту всіх спілкувань. Це спілкування і називається державою або спілкуванням політичним" [3; 156]. Особливий акцент варто зробити на нюансах розуміння аристотелевської термінології та неадекватності її перекладів українською

мовами. Аристотелівська парадигма держави як спільноти-у-спілкуванні не протиставляє ринок і державу, а навпаки, інтегрує їх, вміщуючи в контекст комунікації, виявляє їхню інформаційно-комунікаційну природу. Саме про це йшлося у Нобелівській лекції Дж.Стігліца (2001 р.): "Інформаційна економіка вже сильно вплинула на наші уявлення про економічну політику, і, схоже, має ще сильніше вплинути у майбутньому [...] Шерег ідей, що їх я представляю, підриває ідею Сміта та той погляд, що лежить в її основі, що стосується держави. З усіх цих ідей витікає, що причина "невидимості руки" полягає у тому, що цієї руки просто немає або, щонайменше, вона паралізована" [140, с.536].

2. (y₁) vs (y₂) (державні інтереси – інтереси корпорацій)

Про цю проблему ми вже згадували вище, коли розглядали на рівні макровідносин. На мікрорівні ця проблема набуває розвитку у стосунках державних органів з корпораціями. К.Крауч трактує ці відносини як потенційний ризик виникнення альтернативних центрів політичної влади, що ті цілком реально спроможні стати ініціатором створення "паралельної держави" (ба більше – "паралельних держав", які можуть фактично протистояти одна одній; наважимося стверджувати, що йдеться про загрозу виникнення "нео-феодальних удільних князівств-корпорацій") з відповідними фіскальними наслідками цього: "Компанії – це не просто організації, але й місця зосередження влади. Чинна структура власності призводить до концентрації приватного капіталу, і чим більше значення набуває компанія, тим важливішу роль відіграє клас власників капіталу [...] Чим потужнішою стає компанія з огляду на її організаційну форму, тим більше влади зосереджено в руках осіб, які займають керівні посади. Додаткову владу вони отримують внаслідок того, що уряд доручає їм організацію власної роботи і визнає їх переваги у плані кваліфікації. Окрім домінування власне економічного, вони перетворюються в клас, який підкорює собі управління державою" [83, с.63].

3. (y_1) vs (y'_1) (державні інтереси – інтереси бюрократії)

Вважаємо, що про природу й сутність цих відносин найкраще висловився засновник австрійської економічної школи Людвіг фон Мізес: "Бюрократ не лише найманий працівник держави. За демократичної конституції він одночасно є виборцем і в цій якості – частиною суверена, тобто свого наймача. Він перебуває у своєрідному положенні: одночасно і наймач, і найманий працівник. І його грошові інтереси, як найманого працівника, помітно перевищують його інтереси, як наймача, оскільки він отримує з суспільних фондів значно більше, аніж вносить до них. Це подвійне відношення набуває чимдалі більшого значення у міру того, як зростає кількість людей, що знаходяться на державній службі. Бюрократ як виборець більше стурбований отриманням надбавки до платні, аніж збереженням збалансованого бюджету" [92, с.123].

У такому контексті ключовою проблемою стає визначення публічно-правового статусу фіскальної бюрократії – в українській ситуації йдеться про статус працівників державної податкової служби. Найнагальнішим питанням має стати розділення функцій того феномену, що його Л.Мізес описує дихотомічною конструкцією "частина суверена" і "найманий працівник суверена". Про цю проблему та її правові аспекти згадував К.Шмітт, виділяючи такі типи статусів державних службовців, як репрезентанти, комісари, функціонери.

Відмінність цих статусів більш ніж суттєва. Репрезентант своїм правовим статусом уособлює суверена, виступає від його імені і, по-суті, його дії і є діями держави як носія політичної влади: "Боротьба за репрезентацію завжди є боротьбою за політичну владу [...] Репрезентант незалежний, а тому не є ані функціонером, ані агентом, ані комісаром" [156, с.53]. Статус комісара відрізняється від репрезентанта обмеженням повноважень у часі, просторі та обсязі; комісар – це свого роду обмежений

варіант репрезентанта: "Доручення, що дозволяє вживати ті заходи, що їх щоразу, відповідно до домінуючого інтересу, вимагає стан справ, сукупно з відповідними повноваженнями у репрезентації державного авторитету утворює, звичайно, зміст поняття "comissio" [...] [Легатові як комісарові] надано доручення, яке він зобов'язаний виконати, і якщо на його шляху виникають перешкоди, то він може покарати усіх, хто заважає або суперечить йому, адже його влада була б ілюзорною, не будь в його розпорядженні карних засобів [...] Оскільки сам він не може одночасно бути присутнім всюди особисто, він вживає зі засоби, вдаючись до своїх важелів" [157, с.65]. Своєю чергою, функціонер виконує роль агента з певних доручень, управителя-керуючого справами, з обмеженими правами та з покладеною на нього відповідальністю: "Персони, яким довірено управління (administration), не мають репрезентативного характеру. Вони по-суті є агентами" [156, с.53].

Навіть побіжний аналіз чинного законодавства України про статус працівників державної податкової служби, зокрема, в частині співставлення їхніх прав та обов'язків порівняно з правами та обов'язками платників податків дають змогу стверджувати, що їхній статус перебуває десь між комісарським та репрезентативним. У той самий час як по-суті вони мають бути чистими функціонерами та агентами державного фіску – не більше. Детальніше на цьому питанні ми зупинимося у параграфі 3.3.

На згадану проблему балансу інтересів держави та бюрократії звертає увагу дослідник податкового права Д.Щьокін, який доходить висновку, що у ході поточних пострадянських реформ реалізується інтерес бюрократії, яка сформувалася як відособлена соціальна група суспільства, орієнтована на отримання адміністративної ренти. Руйнування каналів впливу суспільства на бюрократію пов'язане з прагненням бюрократії зберегти і зміцнити своє домінуюче положення у сучасному суспільстві для подальшої безперешкодної експлуатації суспільства у формі адміністративної ренти [158, с.120]. Підсумовуючи спостереження Д.Щьокіна стосовно фіскальної

сфери, зауважимо, що цей процес можна однозначно охарактеризувати як процес узурпації фіскальною бюрократією публічної влади і зміну функціональної ролі з агента держави на репрезентанта і отримання нелегітимного джерела задоволення власних інтересів – так званої адміністративної ренти, як її називає Д.Щьокін.

Важливим науковим внеском Д.Щьокіна вважаємо запровадження ним у науковий обіг категорії квазі-публічного інтересу, який пропонуємо далі широко вживати стосовно аналізу балансу інтересів між державою та бюрократією з одного боку та бюрократією й населенням – з іншого. "Зміцнення влади чиновників, засноване на можливості ними на свій розсуд вирішувати різні питання, розширення чиновницького апарату, збільшення привілеїв чиновникам, формування закритості чиновників від суспільного контролю і складають зміст того соціального інтересу, який може бути охарактеризований як соціальний інтерес сучасної бюрократії. Такий соціальний інтерес можна назвати квазі-публічним. Термін "квазі-публічний інтерес", наскільки відомо авторіві цієї роботи, раніше в науковому обороті науки податкового права не використовувався, тому необхідно обґрунтувати, що слід розуміти під цим терміном. Квазі-публічний інтерес – це соціальний інтерес бюрократії, направлений на створення умов по забезпеченню неформального панування бюрократії над рештою суспільства. Таке панування використовується в особистих інтересах представників бюрократії"[158, с.120].

Отже, фіскальний квазі-публічний інтерес бюрократії полягає в отриманні нею правового статусу, що максимально наближений до репрезентативного (або, щонайменше, комісарського) – і в такий спосіб отримання доступу до вже згаданої адміністративної ренти як джерела задоволення приватного інтересу.

4. (y_2) vs (y'_1) (інтереси корпорацій – інтереси бюрократії)

Наближеним за природою інтересів виглядає на нашу думку, вектор інтересів типу АВ vs ВА (інтереси корпорацій – інтереси бюрократії). Причин для цього достатньо багато. Перший фактор, що впливає на цей вектор – це сучасна ситуація з корпораціями. Досліджуючи цю проблему, К.Крауч зауважує: "[Зв'язок державного фінансування публічного сектору з можливістю залучити кошти приватних спонсорів] ще більше підсилює владу багатих, дозволяючи їм на розподіл державних коштів, оскільки ті виділяються на ті ж цілі, що й кошти приватних спонсорів [...] Ще одним наслідком цих тенденцій стає те, що підприємці та керівники компаній отримують більш ніж привілейований доступ до політиків та державних службовців. Оскільки успіх та кваліфікація перших залежить винятково від здатності максимізувати акціонерну вартість своїх компаній, варто очікувати, що якраз задля блага цих компаній вони й використовуватимуть згаданий вище доступ [...] Чимдалі вищою стає потенційна цінність доступу до посадових осіб, які сприяють отриманню державного контракту. Якщо однією з характерних рис сучасної політики є перехід до ліберальної моделі лобіювання та презентації власних інтересів на противагу партійній політиці, то ми спостерігаємо дуже серйозне явище. Воно дає підстави припустити, що політика лобіювання призведе до ще більшого підсилення великих корпорацій та їхніх керівників. Влада, що її вони вже мають в рамках своїх компаній, перетворюється у достатньо вагому політичну владу, що являє собою серйозну загрозу для політичної рівноваги" [83, с.65-66].

Проте, на думку вже Дж.Стігліца (детальніше про це згадаємо нижче), важливо зацентувати увагу на тому, що нині треба зважати й на специфічну рису сучасних процесів у цій сфері: в корпоративному секторі виникло розділення функцій володіння та управління корпорацією, внаслідок чого утворилася своєрідна "становна група" менеджерів та, найголовніше, топ-менеджерів, що можуть керувати нею насамперед у власних інтересах [141, с.42]. За аналогією з державним сектором, можемо назвати цей процес як тенденцію до утворення та інституалізації "корпоративної бюрократії" – з

усіма похідними з цього наслідками. Одним з цих наслідків стає тяжіння до трансформації "корпоративних інтересів" у "квазі-корпоративні інтереси" – тобто, прикриття приватних інтересів менеджменту корпорації буцімто корпоративними інтересами акціонерів (пропонуємо вживати цей термін за аналогією з квазі-публічним інтересом державної бюрократії). Визначення квазі-корпоративного інтересу може бути таким. Квазі-корпоративний інтерес – це соціальний інтерес фізичних осіб – менеджерів корпорації, направлений на створення умов щодо забезпечення неформального володіння й використання менеджментом капіталу корпорації та її правового статусу обмеженої відповідальності. Таке панування використовується в особистих інтересах представників менеджменту. Принагідно зауважимо, що в умовах існування квазі-корпоративного інтересу цілком реальним стає ймовірність "перекладання податкового тиску" з доходів менеджменту на фінансові фонди корпорації – а в кінцевому підсумку, на акціонерів. В таких умовах спільна природа бюрократії державної та корпоративної, а також наявності у них квазі-інтересів робить потенційно-ризиковою тенденцію зближення та поступового злиття цих двох видів бюрократій.

Таким чином, якщо комплексно подивитися на цей відрізок проблем крізь призму ідей Стігліца-Крауча, то цілком очевидно, що потенційним ризиком у цьому векторі відносин стає узурпація політичної влади в руках керівників великих корпорацій – з домінуванням у їхніх діях квазі-корпоративного інтересу.

5. (y_2) vs (y'_2) (інтереси корпорацій – інтереси населення)

Аналізуючи перебіг та причини світової фінансової кризи, Дж.Стігліц виділив два ризики, що об'єктивно існують у фінансовому секторі та, як нам вбачається, стосуються саме цього вектору інтересів – йдеться про так звані "екстерналії" та "агентський підхід" [141, с.42].

Під екстерналіями у цьому разі розуміється перекладання витрат на осіб, які безпосередньо не є учасниками певних економічних відносин або

отримання зисків третьою особою, яка не є учасником трансакції (відносин). Приклад екстерналій у фіскальній сфері описує К.Крауч: "Наприкінці 1990-х німецький соціал-демократичний уряд залучив службовців провідних приватних компаній до розробки корпоративної податкової політики; не дивно, що підсумком цього стало серйозне полегшення податкового тягара для великих німецьких корпорацій за рахунок дрібних компаній та працівників" [83, с.66].

Стосовно ж агентського підходу (який функціонально пов'язаний з екстерналіями), то його вплив треба розглядати у загальному контексті, викладеному вище, враховуючи відносини між державою, бюрократією та корпораціями. Він має не лише короткотерміновий ефект простого перекладання податкового тягара на населення чи найманих працівників. Йдеться про глобальніші ефекти, які зачіпають собою загальнонаціональні довгострокові інтереси, включаючи питання інвестиційної привабливості. Дж.Стігліц так описує проблему, про яку ми побіжно згадували вище у зв'язку з квазі-корпоративним інтересом: "Агентська проблема – сучасна за своєю природою. Корпорації, що діють нині, з їхньою незліченною кількістю дрібних акціонерів докорінно відрізняються від сімейних підприємств минулого. Виникло розділення функцій власності та управління, внаслідок чого менеджери, які володіють лише незначною часткою компанії, можуть управляти нею насамперед заради власних інтересів [...] Люди, які ухвалюють інвестиційні рішення, рівно як і ті, хто оцінює результати корпоративної діяльності, вчиняють це не від власного імені, а від імені тих, хто довірив їм управляти своїми коштами. Але якщо пройтися по всьому ланцюжку агентів, замість підвищеної уваги до результатів діяльності ці люди на перше місце ставлять отримання *короткострокових прибутків* (підкреслено Дж.Стігліцем)" [141, с.42]. Таким чином, забезпечення короткострокових прибутків (у тому числі шляхом фіскальної оптимізації різного ґатунку) стають фактором зростання заробітної плати, а, відповідно, джерелом збагачення менеджменту. Натомість середньо- та довгострокові

ризика (у тому числі фіскальні) та потенційні збитки, пов'язані між іншим також із ухиленням (уникненням) від оподаткування перекладаються або прямо на компанію (тобто, на акціонерів), або – опосередковано – на найманий персонал та споживачів. Цілком очевидним стає тісний зв'язок агентського підходу та екстерналій. Принагідно зауважимо, що фактично можна стверджувати про фінансову аналогію адміністративної ренти у випадку з балансуванням інтересів бюрократії та населення (дивись нижче) та корпоративних екстерналій.

6. (y'_1) vs (y'_2) (інтереси бюрократії – інтереси населення)

Як слушно зауважує вже згаданий Д.Щьокін, "Соціальний інтерес бюрократії є, по-суті, приватним інтересом певної соціальної групи (досить незначної порівняно з усім суспільством), який проте може бути легко замаскований під публічний інтерес всього суспільства, виданий за нього. Легкість такої підміни пояснюється тим, що оскільки бюрократія діє від імені держави, то при певних риторичних навичках досить просто видає їх за інтерес публічний заради зміцнення власного квазі-публічного інтересу" [158, с.122]. Таким чином, де-факто йдеться про створення однією групою фізичних осіб статусно-правових преференцій з метою задоволення власних інтересів. Не держава та/чи суспільний інтерес виступають рушійною силою штучного підсилення податкового тиску, а квазі-публічні інтереси фіскальної бюрократії. Проте, спотворення бюрократією правового поля призводить до спотворення не лише "фінансово-економічної картини" реальності – йдеться про глибші процеси. "Негативна деформація податкового права є проявом домінування квазі-публічного інтересу, тобто інтересу сучасної бюрократії, яка, діючи у формально-демократичному і правовому середовищі, проте сформувала у сфері податкових стосунків дуже жорсткі, ефективні і, що примітно, вибіркові важелі дії на платників податків. Дійсно, розуміння того, що ухилення від сплати податків базується на невизначеному критерії сумлінності платника податків і підкріплене кримінальною відповідальністю,

– це той владний ресурс, який дозволяє зробити з платником податків якщо не все, то дуже багато чого. Цей владний ресурс може бути вибірково застосований до платників податків, нелояльних до певного чиновника, який готовий використовувати такі механізми для отримання формального або неформального контролю над незалежним від чиновника бізнесом" [158, с.120]. Д.Щьокін прямо робить узагальнення про практику формування паралельних нелегітимних узурпаторських владних структур, які прикриваючись квазі-публічним інтересом руйнують аристотелівську парадигму держави й ведуть до суспільно-політичної деградації суспільства. Головною ознакою цього він бачить саме в адміністративній ренті, яку він оцінює як паралельну систему оподаткування: "По-суті справи, ми маємо <...> паралельну систему оподаткування на користь окремих чиновників. При цьому, як вже було показано вище, ця система адміністративної ренти в Росії стала вже системоутворюючим чинником, який породжує негативні тенденції у сфері законодавства <...> Таким чином, якщо визнати, що отримання адміністративної ренти є основним способом взаємодії російської бюрократії з російським суспільством і що таке витягання складає матеріальні умови буття цієї соціальної групи, то стають зрозумілими зміст квазі-публічного інтересу і його спрямованість на підтримку існуючої системи суспільних стосунків, в яких положення платника податків визначається на розсуд чиновника" [158, с.124]. Все населення в такій конструкції розглядається вийнятоково як фінансовий, трудовий, фіскальний та інший ресурс групи узурпаторів, яким стає по-суті вже соціальний стан фіскальної бюрократії.

Основний ризик цієї групи суперечності інтересів – зростання "узурпаторських апетитів" фіскальної бюрократії та маскуванню нею своїх приватних інтересів під маскою квазі-публічних інтересів.

3.2. Методи регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу

Для узагальнення ефективності застосування й вдосконалення форм і методів захисту інтересів платників податків на розглянемо їх на рівні прямого оподаткування фізичних та юридичних осіб.

Відповідно до висновків, що їх ми дійшли у п.3.1, ще одним важливим фактором ризику щодо порушення балансу інтересів у суспільстві, є відносини між корпораціями та фізичними особами. При цьому природою ризиків є наявність квазі-корпоративних інтересів менеджменту та екстерналії як функціональна похідна цих інтересів. Окрім того, ми з'ясували, що об'єктивно існує тяжіння корпорацій до узурпації політичної влади. Отже, з одного боку, йдеться про необхідність утримання фіскального регулятора стосовно корпорацій, і, відповідно – про створення сприятливого фіскального клімату для фізичних осіб. У загальному вигляді на цю проблему ми дивилися крізь призму податкової реформи, що триває в Україні та імплементації Податкового Кодексу України, ухваленого 2 грудня 2010 р. В цілому ситуація щодо співвідношення розподілу тиску на фізичних та юридичних осіб рухається за визначеною нами тенденцією. Станом на 2021 р. проблема надання регулюючого (стимулюючого) характеру щодо оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності залишається невирішеною, а загальна тенденція розвитку ситуації щодо єдиного податку свідчить про витіснення малого та середнього бізнесу "за межі" офіційного сектору економічної активності. Це цілком відповідає тій загрозливій тенденції, про яку ми згадували у п.3.1, коли йшлося про роль корпорацій у захопленні політичної влади та взаємній підтримці фіскальної бюрократії та корпоративного менеджменту. Про це ж свідчить і закріплення у ПКУ преференційних умов для юридичних осіб, у т.ч. до них можемо віднести зокрема встановлення критеріїв так званого "великого платника податків", які створюють пільгові умови обслуговування таких платників (по

суті, великих компаній) в органах ДПС та поступове зменшення ставок податку на прибуток підприємств від 23% у 2011 р. до 18% – у 2021 р.

Не зазнала радикальних змін амортизаційна політика, яка й досі стосується лише юридичних осіб; питання відображення закупівлі основних засобів суб'єктами підприємництва – фізичними особами так і не розв'язана. По суті, фіскальний облік фізичних осіб – підприємців не дозволяє в жоден спосіб відобразити інвестиційні операції, тобто, робить їх фінансово непрозорими, а тому не вигідними.

Спостерігалось й запровадження в ПКУ нульової ставки (фактично, йдеться про звільнення від оподаткування) корпоративного податку з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р. для окремих новоутворених юридичних осіб (п. 154.6 ст. 154 ПКУ) або взагалі повне звільнення від корпоративного податку (п.154.4-154.5 ст. 154 ПКУ), у той самий час адекватні заходи щодо фізичних осіб відсутні.

У той самий час жодна з нагальних проблем оподаткування фізичних осіб у ПКУ не вирішена. Серед основних таких проблем варто згадати таке:

1. Неузгодженість норм щодо податкової соціальної пільги, алгоритма її визначення та механізму розрахунку обмежуючих лімітів. Алогічність ситуації полягає в тому, що розмір одного з видів ПСП встановлений у розмірі 150% стандартної ПСП, а граничний розмір для отримання такої пільги встановлений у розмірі 140% ПСП – тобто, жоден платник податків у стандартній правовій ситуації ніколи не зможе повністю скористатися наданою законодавцем пільгою. Крім того, згідно з п.1 розділу ХІХ "Прикінцеві положення" ПКУ, повний розмір податкової соціальної пільги, передбачений підпунктом 169.1.1 пункту 169.1 статті 169 розділу ІV цього Кодексу набирає чинності з 1 січня 2015 р.. До 31 грудня 2014 р. для цілей застосування цього підпункту податкова соціальна пільга надається у розмірі, що дорівнює 50 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. Тобто,

до 2015 р. законодавець пропонував штучно розширювати податкову базу для фізичних осіб – платників податку на доходи. Запроваджено логічну неузгодженість у внутрішній системі ставок податку – наприклад, 18% для активних доходів; натомість лише 5% – для пасивних доходів. Повністю в ПКУ проігноровано таку проблему як процедура річного перерахунку – ані алгоритм перерахунку, ані його сенс з тексту ПКУ незрозумілий, а тому створює абсолютний правовий вакуум в ключовому питанні визначення остаточної річної суми податкового зобов'язання для доходів фізичних осіб (п.169.4.2-4 ст.169 ПКУ).

Насамперед розглянемо проблему прожиткового мінімуму (тобто, в нинішній податковій термінології – податкової соціальної пільги) і його ролі у формуванні бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб. Як вже зазначалося вище, ключовою проблемою, яка порушує інтереси платників податків, є механізм використання прожиткового мінімуму для різних категорій платників. Кожна фізична особа – платник податку має повне й безумовне право на доходи, рівень яких не є нижчим за величину прожиткового мінімуму. З точки зору врахування цього інтересу в механізмі обчислення податку з доходів фізичних осіб є запровадження в повному обсязі й безумовно величини такої соціальної податкової пільги, яка дорівнює величині прожиткового мінімуму – причому без жодних обмежень відносно умовних граничних меж-лімітів, буцімто необхідних для отримання цієї пільги. Нині чинна норма щодо використання в облікових процедурах величини прожиткового мінімуму, зафіксованої станом на 1 січня кожного фінансового року не відповідає економічній сутності поняття соціальної податкової пільги, розрахованої виходячи з величини прожиткового мінімуму. Зміна протягом року вартісної величини прожиткового мінімуму об'єктивно відображає зміни у середніх цінах на мінімальний набір продуктів харчування, непродовольчих товарів та послуг, необхідних для задоволення основних соціальних і культурних потреб особистості, а тому має застосовуватися й щодо соціальної податкової пільги.

Розглянемо ефект від запровадження нашої пропозиції порівняно з чинним механізмом справляння цього податку на прикладі оподаткування самотнього платника податку з доходом на рівні середньомісячної заробітної плати (за поточними даними станом за травень 2021 р.)

Таблиця 3.1

Порівняльний розрахунок податку з доходів фізичної особи*

	<i>Показник</i>	<i>Чинна методика</i>	<i>Пропонована методика</i>
1.	Загальний місячний оподатковуваний дохід, грн. (умовно середня заробітна плата)	14179,00	14179,00
2.	Прожитковий мінімум	Станом на 01.01.2021 2189,00	Актуальний 2189,00
3.	Мінімальна заробітна плата	Станом на 01.01.2021 6000,00	Актуальна 6000,00
4.1	Величина соціальної податкової пільги,	50% від прожиткового мінімуму	100% мінімальної заробітної плати
4.2	В т.ч. її вартісна величина, грн..	$2189 * 0,5 = 1094,5$	6000,00
5.1	Інші податкові знижки (платежі до бюджетів, наприклад, "військовий збір")	Інтегрована ставка 1,5%	Інтегрована ставка 1,5%
5.2	В т.ч. їхня вартісна величина, грн..	212,67	212,67
6.1	Дохід до оподаткування, грн.	р. 1 – р. 4.2 Або у випадку, коли $р. 1 > р. 2 * 1,4 \rightarrow$ р. 1	р. 1 – р. 4.2 – р. 5.2
6.2	В т.ч. його вартісна величина, грн.	14179,00	7966,33
7.1	Щомісячний розрахунок податку з доходів фізичних осіб	р. 6.2 * 0,18	р. 6.2 * 0,18
7.2	В т.ч. його вартісна величина, грн..	2552,22	1433,94
8.1	Сума до видачі фізичній особі (розміщуваний дохід)	р. 1 – р. 5.2 – р. 7.2	р. 1 – р. 5.2 – р. 7.2
8.2	В т.ч. її вартісна величина, грн..	11414,11	12532,39
9.	Ефективна ставка податку, %	18,0	10,1

* - Укладено автором за даними станом на 2021 р.

Порівняно з 2006 р., коли ефективна ставка податку за тодішньою чинною методикою становила 12,54%, та 2011 р., коли ефективна ставка становила 14,46%, ефективна ставка 2021 року становить 18%, що свідчить про зростання податкового тиску на доходи фізичних осіб.

Наша пропозиція використовувати актуальну величину прожиткового мінімуму, який відповідає величині мінімальної заробітної плати, для розрахунку ПСП, а також відмова від застосування обмежуючих лімітів призводить до зростання розміщуваного доходу (у даному конкретному прикладі). Економічний ефект від зменшення ефективної ставки податку на

майже 8% (з 18% до 10,1%) призводить до зростання розміщеного доходу фізичної особи на 9,1%. Своєю чергою це призведе до зростання рівня споживання платником податку, що потенційно матиме наслідком зростання суми ПДВ, який сплачуватиметься фізичною особою в процесі споживання. Таким чином, спостерігається ефект мультиплікатору – в даному випадку зменшення ефективної ставки податку на доходи фізичних осіб на 1% призводить до зростання рівня споживання на 1,21% і, відповідно, до аналогічного зростання рівня надходження ПДВ. Справді, при споживанні всього розміщеного доходу в першому випадку фізична особа в ціні товарів, робіт та послуг сплатить 1902,35 грн. ПДВ (за нині чинною номінальною ставкою 20%; або 16,67% – у випадку, коли ПДВ вже включений до ціни товару), в другому випадку сума ПДВ становитиме 2088,73 грн. Цей ефект дає змогу певним чином збалансувати потенційні втрати бюджетів від зменшення надходжень податку з доходів фізичних осіб.

Другою проблемою, яка існує в нині чинному механізмі оподаткування доходів фізичних осіб, є практика запровадження обмеження рівня доходів фізичної особи, який надає право на одержання соціальної податкової пільги. Нині ПКУ закріплено обчислення цього ліміту як добуток вартісної величини прожиткового мінімуму на коефіцієнт 1,4 із подальшим заокругленням до найближчих 10 грн. Таке закріплене законодавством обмеження призводить до "шоку ефективної ставки" – в окремих випадках платнику податку стає економічно не вигідним зростання рівня його доходу, оскільки внаслідок цього нині він втрачає право на одержання податкової знижки (табл. 3.2).

При проведенні порівняльного ретроспективного розрахунку нами використано методологію попереднього прикладу й зіставлено результати з тими, що обчислювалися відповідно до нині чинної методики застосування ліміту обмеження рівня доходів з пропонованою з урахуванням величини податкової соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму (станом на 1 квітня 2011 р. – 960 грн.) та величини ліміту, що становить 1340 грн.

(актуальна величина прожиткового мінімуму на 1 червня 2011 р. 960 грн., помножена на коефіцієнт 1,4 й заокруглена до найближчих 10 грн.).

Таблиця 3.2

**Порівняльний розрахунок мінімізації "шоку ефективної ставки"
при оподаткуванні доходів фізичних осіб**

Інтервал доходів	Дохід, грн.	Внески до фондів, грн.	Дохід до оподаткування, грн.		Податок, грн.		Розміщуваний дохід, грн.		Ефективна ставка податку, %	
			Чинний механізм	Прогозиція	Чинний механізм	Прогозиція	Чинний механізм	Прогозиція	Чинний механізм	Прогозиція
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1200	43,2	196,8	196,80	29,52	25,58	1127,28	1131,22	2,46	2,13
2	1210	43,56	206,44	206,44	30,97	26,84	1135,47	1139,60	2,56	2,22
3	1220	43,92	216,08	216,08	32,41	28,09	1143,67	1147,99	2,66	2,30
4	1230	44,28	225,72	225,72	33,86	29,34	1151,86	1156,38	2,75	2,39
5	1240	44,64	235,36	235,36	35,30	30,60	1160,06	1164,76	2,85	2,47
6	1250	45,00	245,00	245,00	36,75	31,85	1168,25	1173,15	2,94	2,55
7	1260	45,36	254,64	254,64	38,20	33,10	1176,44	1181,54	3,03	2,63
8	1270	45,72	264,28	264,28	39,64	34,36	1184,64	1189,92	3,12	2,71
9	1280	46,08	273,92	273,92	41,09	35,61	1192,83	1198,31	3,21	2,78
10	1290	46,44	283,56	283,56	42,53	36,86	1201,03	1206,70	3,30	2,86
11	1300	46,80	293,20	293,20	43,98	38,12	1209,22	1215,08	3,38	2,93
12	1310	47,16	302,84	302,84	45,43	39,37	1217,41	1223,47	3,47	3,01
13	1320	47,52	312,48	312,48	46,87	40,62	1225,61	1231,86	3,55	3,08
14	1330	47,88	322,12	322,12	48,32	41,88	1233,80	1240,24	3,63	3,15
15	1340	48,24	331,76	331,76	49,76	43,13	1242,00	1248,63	3,71	3,22
16	1350	48,60	1301,40	341,40	195,21	44,38	1106,19	1257,02	14,46	3,29
17	1360	48,96	1311,04	351,04	196,66	45,64	1114,38	1265,40	14,46	3,36
18	1370	49,32	1320,68	360,68	198,10	46,89	1122,58	1273,79	14,46	3,42
19	1380	49,68	1330,32	370,32	199,55	48,14	1130,77	1282,18	14,46	3,49
20	1390	50,04	1339,96	379,96	200,99	49,39	1138,97	1290,57	14,46	3,55
21	1400	50,40	1349,6	389,60	202,44	50,65	1147,16	1298,95	14,46	3,62
22	1410	50,76	1359,24	399,24	203,89	51,90	1155,35	1307,34	14,46	3,68
23	1420	51,12	1368,88	408,88	205,33	53,15	1163,55	1315,73	14,46	3,74
24	1430	51,48	1378,52	418,52	206,78	54,41	1171,74	1324,11	14,46	3,80
25	1440	51,84	1388,16	428,16	208,22	55,66	1179,94	1332,50	14,46	3,87
26	1450	52,2	1397,8	437,80	209,67	56,91	1188,13	1340,89	14,46	3,93
27	1460	52,56	1407,44	447,44	211,12	58,17	1196,32	1349,27	14,46	3,98
28	1470	52,92	1417,08	457,08	212,56	59,42	1204,52	1357,66	14,46	4,04
29	1480	53,28	1426,72	466,72	214,01	60,67	1212,71	1366,05	14,46	4,10
30	1490	53,64	1436,36	476,36	215,45	61,93	1220,91	1374,43	14,46	4,16
31	1500	54,00	1446,00	486,00	216,90	63,18	1229,10	1382,82	14,46	4,21
32	1510	54,36	1455,64	495,64	218,35	64,43	1237,29	1391,21	14,46	4,27
33	1520	54,72	1465,28	505,28	219,79	65,69	1245,49	1399,59	14,46	4,32

* - Укладено автором

Як показує аналіз даних таблиці, вже на межі 15-16 інтервалів на тлі незначного збільшення сукупного доходу (з 1340 до 1350 грн.) відбувається значний стрибок величини доходу до оподаткування (зі 331,76 до 1301,40 грн. або в 3,92 рази), аналогічно й пропорційно зросла сума нарахованого податку з доходів фізичних осіб (з 49,76 до 195,21 грн.), а розміщений дохід після оподаткування впав з 1242,00 до 1106,19 грн. (на 135,81 грн. або на 11%). Вирівнювання показників розміщеного доходу відбувається лише між 32 та 33 інтервалом.

Вочевидь, для уникнення цього ефекту для платника податку необхідно, щоб виконувалася наступна умова:

$$\Delta D > СПП * Cm_1 \quad (3.1)$$

Де ΔD – приріст доходу;

СПП – вартісна величина соціальної податкової пільги;

Cm_1 – чинна ставка податку з доходів фізичної особи.

Однак, при зростанні величини прожиткового мінімуму автоматично зростатиме й величина необхідного приросту доходу (аналогічне зауваження стосується й зростання ставки податку). Крім того, в цьому випадку варто говорити й про те, що цей ефект впливає й на економічні інтереси роботодавця, який з одного боку, збільшуючи фонд оплати праці збільшує свої витрати, крім того, зростає сума нарахувань на фонд оплати праці до державних цільових фондів, при цьому найманий працівник не набуває нових благ, а навпаки, втрачає їхню частину порівняно з попереднім інтервалом нарахованих доходів. Явище "шоку ефективної ставки" пов'язане саме зі стрімким зростанням рівня ефективної ставки (в нашому випадку – в 3,92 рази) коли рівень доходів перевищує рівень ліміту, яким обмежується право на одержання пільг (рис. 3.3). Натомість запропонована нами модель скасування верхньої межі для одержання соціальної податкової пільги дозволяє уникнути "шоку ефективної ставки".

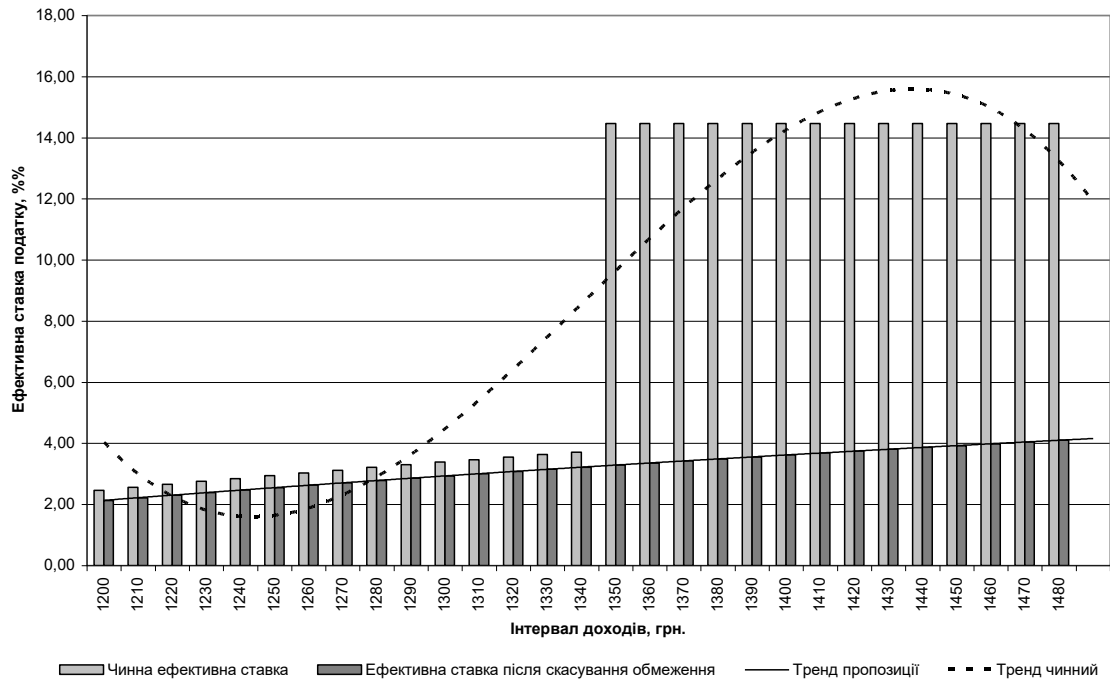


Рис. 3.3. "Шок ефективної ставки" та наслідки скасування вартісної величини обмеження доходів для одержання соціальної податкової пільги*

*укладено автором за даними табл.3.2

Очевидно, що "шок ефективної ставки" об'єктивно здійснює дестимулюючий вплив щодо зростання доходів фізичних осіб – платників податків і необхідно вплинути на відповідні фактори, яким, на нашу думку, і виступає наявність у законодавстві обмеження рівня доходів, за якого платник має можливість скористатися соціальною податковою пільгою. Крім того, скасування такого обмеження матиме наслідком природну прогресивність ефективних ставок податку з доходів фізичних осіб, яка, своєю чергою, в умовах існування єдиної номінальної ставки податку цілком відповідатиме чинному в українському податковому законодавстві принципу соціальної справедливості в побудові системи оподаткування.

Також в контексті гарантування інтересів платників податків – фізичних осіб особливу увагу необхідно приділити такому аспекту, як вплив податку з доходів фізичних осіб на фінансовий стан сім'ї й інституту шлюбу. У сучасному суспільстві інститут шлюбу й сім'ї потребує особливої уваги й підтримки з боку всієї нації [171, с. 158]. Як зазначав класик сучасної

феноменологічної філософії Д. фон Гільдебранд, досліджуючи різні види й форми людських спільнот у соціумі: "Фундаментальною є різниця між формальною та змістовною спільністю. Подружжя є спільнотою одночасно змістовною та формальною. Держава – це формальна спільнота; нація – змістовна... Стосовно того значення, яке має шлюбна спільнота для розкриття цінностей у людині, то вже сам її зміст та сенс показують, що вона в цьому відношенні є набагато вищою за всі інші види спільнот" [57, с. 194, 328]. Ця ж сама ідея закріплена у нормах Сімейного кодексу України [134], які дозволяють поставити проблему врахування інтересів особистості через підтримку інститутів шлюбу й сім'ї. Відповідно до ст. 3, сім'я є первинним та основним осередком суспільства. Кодекс визначає, що дружина та чоловік повинні матеріально підтримувати один одного (ст. 75), а також до обов'язку батьків відноситься утримання дитини до досягнення нею повноліття (ст. 180). При цьому подружжя набуває права спільної сумісної власності на майно, набуте подружжям за час шлюбу, яке належить дружині та чоловікові на праві спільної сумісної власності незалежно від того, що один з них не мав з поважної причини (навчання, ведення домашнього господарства, догляд за дітьми, хвороба тощо) самотійного заробітку або доходу (ст. 60). Згідно з кодексом, об'єктом права спільної сумісної власності є заробітна плата, пенсія, стипендія, інші доходи, одержані одним із подружжя і внесені до сімейного бюджету або внесені на його особистий рахунок у банківську (кредитну) установу (ст. 61). Отже, кодекс створює достатньо однозначне правове поле для захисту інтересів платника податку з урахуванням особливостей його сімейного стану. Хоча, як справедливо зазначає Д.Брюммерхофф, в остаточному підсумку врахування сімейного стану платника податку при оподаткуванні залежить насамперед від суспільних цінностей, особливо від позиції щодо ролі сім'ї в суспільстві [43, с.262].

Для урахування сімейного статусу в механізмі справляння податку з доходів фізичних осіб з метою захисту інтересів платника податку пропонуємо використати процедуру сплітінгу (від англ. "splitting" –

розщеплення). Описана у загальному вигляді в науковій літературі [43, с. 261-262], ця процедура базується на ідеї про те, що шлюбний союз у всіх відношеннях є самостійною та повноцінною економічною одиницею. Як бачимо, ця ідея повністю відповідає особливостям вітчизняного шлюбно-сімейного права.

Сплітінг – це механізм фінансового вирівнювання шляхом визначення середньої величини доходу з розрахунку на одну особу – члена родини й розрахунок загальної суми податкового зобов'язання відносно цієї середньої величини доходу. Визначення середньої величини доходу з розрахунку на одну особу – члена родини дозволяє визначити загальну суму податкового зобов'язання виходячи саме з середньозважених величин на душу члена сім'ї (подружжя). Різновидом сімейного сплітінгу може вважатися родинний сплітінг.

Ефект використання сплітінгу проілюструємо розрахунком суми розміщеного доходу за нині чинною методикою (із застосуванням пропозицій, що давалися нами вище) і з використанням механізму так званого "подружнього сплітінгу", при якому обчислення податку проводиться тільки стосовно членів подружжя, без урахування дітей (застосовуватиметься механізм чистого подружнього сплітінгу).

У розрахунку зроблено припущення, що один з подружжя отримує доходи на рівні середньомісячної заробітної плати станом на 1 червня 2021 р., другий – в розмірі, меншому за соціальну податкову пільгу, обчислену виходячи з вартісної величини прожиткового мінімуму станом на ту саму дату.

Також зроблено припущення, що не використовується обмеження величини доходу, яка позбавляє платника права на пільгу. При обчисленні використано умовну інтегровану ставку платежів до бюджету (1,5%) та чинну в 2021 р. ставку податку з доходів фізичних осіб (18%). Результати розрахунку наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Порівняльний розрахунок використання механізмів відокремленого обчислення та «подружнього сплітінгу» при оподаткуванні умовних щомісячних доходів фізичних осіб*

Показник	Відокремлене обчислення податку на доходи фізичних осіб			Подружній сплітінг
	Чоловік	Жінка	Родина в цілому (ст.2 + ст.3)	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
Загальний дохід, грн.	12337,00	1000,00	13337,00	13337,00
Прожитковий мінімум, грн.	2270,00	2270,00	4540,00	4540,00
Військовий збір (1,5%), грн.	185,06	15,00	200,06	200,06
Стандартна соціальна податкова пільга, грн.	2270,00	2270,00	4540,00	4540,00
Оподатковуваний дохід, грн.	9881,95	0,00	9881,95	8596,95
Податок на доходи, грн.	1778,75	0,00	1778,75	1547,45
Розміщуваний дохід, грн.	10373,19	985,00	11358,19	11589,49
Розміщуваний дохід в розрахунку на 1 особу, грн.	X	X	5679,10	5794,75

Джерело: розрахунки автора (станом на 1 січня 2021 р.)

Очевидно, цей механізм дозволяє зменшити суму податкового зобов'язання всього домогосподарства (в нашому випадку з 1778,75 до 1547,45 грн.), й збільшити величину розміщуваного доходу подружжя (з 11358,19 до 11589,49 грн.) й розміщуваного доходу в розрахунку на одну особу (з 5679,10 до 5794,75 грн.). Важливо зазначити, що механізм "подружнього сплітінгу" є ефективним за умови, що:

$$D_n < СПП \quad (3.2)$$

$$\text{або } \bar{D}_n < СПП \quad (3.3)$$

Де D_n – вартісна величина доходу одного з подружжя за звітний місяць;

--
 D_n – вартісна величина середньомісячного доходу одного з подружжя

за звітний рік;

ПСП – вартісна величина податкової соціальної пільги;

З точки зору механізму застосування "подружнього сплітінгу" можливими є два варіанти. По-перше, протягом року при обчисленні щомісячної суми податку з доходів фізичних осіб для одного з подружжя може надаватися додаткова податкова знижка у розмірі стандартної податкової знижки щодо члена подружжя, який не працює і фактично перебуває на утриманні іншого. Однак, такий спосіб використання може виглядати дещо складним з точки зору документального підтвердження факту утримання одного з подружжя. Тому для комплексного розв'язання цієї проблеми більш реалістично виглядає другий варіант – застосовувати процедуру "подружнього сплітінгу" під час річного декларування доходів фізичних осіб. У цьому випадку будь-яке подружжя, яке вирішило за доцільне вдаватися до такого механізму захисту своїх інтересів, подавало б спільну декларацію про сукупні доходи обох членів подружжя за звітний рік, а вже при проведенні податковим органом річного перерахунку відбувалося б облікове вирівнювання середнього доходу на кожного члена подружжя.

Іншим видом захисту інтересів платників податків, який варто було б запровадити до механізму оподаткування доходів фізичних осіб, є "повний сплітінг", при якому до уваги беруться не тільки члени подружжя, але й діти, які не досягли повноліття. В такому випадку пропонуємо використовувати щодо них додаткову знижку, однак не на рівні нині чинної (150% від стандартної з одночасним позбавленням батьків права на свою стандартну податкову знижку), а у вигляді додаткової знижки на кожну дитину в розмірі, що дорівнює вартісній величині прожиткового мінімуму. Крім того, пропонуємо цю знижку надавати будь-якій родині з дітьми, без застосування нині чинного обмеження тільки для самотніх батьків.

Таблиця 3.4

**Порівняльний розрахунок використанням механізмів
відокремленого обчислення та "повного сплітінгу"
при оподаткуванні доходів фізичних осіб***

Показники	Самотній платник податку	Самотній платник податку з 1 дитиною		Сім'я без дітей, в якій працює один з подружжя		Сім'я з 1 дитиною; працює один з подружжя		Сім'я з 2 дітьми; працює один з подружжя	
	Чинна	Чинна	Пропозиція	Чинна	Пропозиція	Чинна	Пропозиція	Чинна	Пропозиція
Фактична кількість членів сім'ї	1	2	2	2	2	3	3	4	4
Кількість утриманців з метою оподаткування	1	2	2	1	1	1	2	2	3
Загальний дохід (на рівні середньої за місяць)	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11	2573,11
Прожитковий мінімум	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00
Мінімальна заробітна плата	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00	960,00
Обмеження рівня доходу	1340,00	1340,00	x		x		x		x
Внески до фондів	92,63	92,63	92,63	92,63	92,63	92,63	92,63	92,63	92,63
Соціальні податкові пільги, в т.ч.:									
• стандартна	480,00	480,00	960,00	0,00	960,00	0,00	960,00	0,00	960,00
• 150%	720,00	720,00	x	720,00	x	720,00	x	720,00	x
• додаткова (пропонується)	x	x	960,00	x	960,00	x	1920,00	x	2880,00
Оподатковуваний дохід	2480,48	2480,48	560,48	2480,48	560,48	1760,48	-399,52	1040,48	-1359,52
Податок з доходів	322,46	322,46	72,86	322,46	72,86	228,86	0,00	135,26	0,00
Розміщуваний дохід	2158,02	2158,02	2407,62	2158,02	2407,62	2251,62	2480,48	2345,22	2480,48
Розміщуваний дохід в розрахунку на 1 особу	2158,02	1079,01	1203,81	1079,01	1203,81	750,54	826,83	586,30	620,12

* – укладено автором за даними станом на 2011 рік

Механізм "повного сплітінгу" дозволяє збільшити суму розміщуваного доходу від 1,05 до 1,12 разів – в оберненій залежності від

кількості членів родини. Технологічно "повний сплітінг" може бути врахований в механізмі обчислення податку з доходів фізичних осіб аналогічно до "подружнього сплітінгу", але з певними специфічними рисами. Оскільки документальне підтвердження кількості неповнолітніх дітей не становить жодних складнощів, пропонується враховувати додаткові знижки на дітей при обчисленні сум податку протягом року – при формуванні щомісячного оподаткованого доходу. Натомість сплітінг щодо подружжя застосовувати при щорічному декларуванні й проведенні річного перерахунку.

Крім того, механізм річного перерахунку сум податку, виходячи з величини середньомісячного доходу – умовно назвемо цей механізм "податковою еквалізацією за доходами" (від англ. *equalize* – вирівнювати), – також дозволяє більш об'єктивно врахувати часовий фактор при одержанні доходів. Приклад запропонованої "податкової еквалізації за доходами" в поєднанні з "подружнім сплітінгом" та "повним сплітінгом" наведено в таблицях 3.5-3.6.

Таблиця 3.5

Розрахунок сум щомісячних зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб для проведення річного перерахунку

<i>Код рядка</i>	<i>Показники</i>	<i>Умовний дохід за місяць</i>	<i>Внески до фондів</i>	<i>Податкова знижка</i>	<i>Оподатковуваний дохід</i>	<i>Сума податку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
101	Січень	300,00	10,80	480,00	-190,80	0,00
102	Лютий	400,00	14,40	480,00	-79,00	0,00
103	Березень	500,00	18,00	480,00	17,50	2,63
104	Квітень	600,00	21,60	480,00	114,00	17,10
105	Травень	700,00	25,20	480,00	210,50	31,58
106	Червень	800,00	28,80	480,00	307,00	46,05
107	Липень	900,00	32,40	480,00	403,50	60,53
108	Серпень	300,00	10,80	480,00	-175,50	0,00
109	Вересень	400,00	14,40	480,00	-79,00	0,00
110	Жовтень	500,00	18,00	480,00	17,50	2,63
111	Листопад	600,00	21,60	480,00	114,00	17,10
112	Грудень	700,00	25,20	480,00	210,50	31,58
120	РАЗОМ:	6700,00	241,20	5760,00	870,20	209,18

* – укладено автором за умовними даними з використанням методики ПКУ 2010 року

Механізм "податкової еквалізації за доходами" доцільно застосовувати у випадках значного коливання рівня доходів фізичних осіб протягом року, а також у випадках, коли доходи отримуються нерегулярно. При розрахунку зроблено припущення, що всі вихідні дані відповідають базовим величинам знижок та ставок станом на 1 січня 2021 р.

Таблиця 3.6

Річний перерахунок остаточної суми податкового зобов'язання податку з доходів фізичних осіб з використанням податкової еквалізації за доходами, "подружнього сплітінгу" та "повного сплітінгу"

Код рядка	Показник для річного перерахунку	Алгоритм розрахунку показника	Статус платника		
			Самотній (еквалізація)	З дружиною (подружній сплітінг)	З дружиною та однією дитиною (повний сплітінг)
210	Загальний річний дохід, грн.	Табл. 3.5 р.120 ст. 3	6700,00	6700,00	6700,00
220	Загальна сума податку, що сплачена протягом року, грн.	Табл. 3.5 р.120 ст. 7	209,18	209,18	209,18
230	Річна сума внесків до фондів, грн.	Табл. 3.5. р.120 ст. 4	241,20	241,20	241,20
240	Податкова знижка, грн. В тому числі:	р. 241 + р. 242 + р. 243	5760,00	11520,00	17280,00
241	▪ річна знижка для самого платника		5760,00	5760,00	5760,00
242	▪ річна знижка для подружнього сплітінгу	р. 241 * 1	0,00	5760,00	5760,00
243	▪ річна знижка для дітей (повний сплітінг)	р. 241 * к-ть дітей	0,00	0,00	5760,00
250	Загальний річний оподатковуваний дохід, грн.	р. 210 – р. 230 – р. 240	698,80	-5061,2	-10789,18
260	Середньомісячний дохід, грн.	р. 250 / 12	58,23	-421,77	-899,08
270	Сума податку, виходячи з середньомісячного доходу, грн.	р. 260 * 0,13	8,74	0,00	0,00
280	Загальна сума річного зобов'язання з податку, грн.	р. 270 * 12	104,88	0,00	0,00
290	Результат перерахунку, грн.	р. 280 – р. 220	-104,30	-209,18	-209,18

* - Укладено автором

В умовному стандартному випадку (самотній платник податку) застосування еквалізаційної процедури дозволяє за рахунок вирівнювання середньомісячного доходу повернути платнику зайво сплачену суму (в нашому випадку – 104,30 грн.). У випадку ж застосування процедури

подружнього та повного сплітінгу бюджетному відшкодуванню підлягатиме вся сума податку, внесена до бюджету протягом року (209,18 грн.).

Крім того, на нашу думку, певного вдосконалення потребує процедура й порядок обчислення й сплати податку з доходів фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які одержують доходи на власний страх і ризик, але без державної реєстрації юридичної особи. Йтиметься власне про тих платників, що перебувають на загальній (не спрощеній) системі оподаткування.

З точки зору формування бази оподаткування нині (навіть після ухвалення ПКУ) ця категорія платників дискримінується, оскільки згідно з п.169.1 статті 169 ПКУ (аналогічна норма містилася у пп. 6.1 ст.6 Закону України № 889, на суму податкової соціальної пільги зменшується лише загальний місячний оподатковуваний дохід, отримуваний від працедавця у вигляді заробітної плати. Приблизно таке саме обмеження застосовується щодо можливості отримати річну податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб: згідно з п. 166.4.2 статті 166 ПКУ (аналогічна за змістом норма містилася у пп. 5.4.2 ст.2 Закону України № 889), сума податкової знижки не може перевищувати суми річного загального оподаткованого доходу, нарахованого протягом звітного року як заробітна плата. Оскільки ж для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності дохід виступає не у формі заробітної плати, а у формі чистого доходу (який за економічним змістом відповідає поняттю прибутку), то ані соціальною податковою знижкою, ані податковими знижками ці платники податку скористатися не можуть. Для збалансування інтересів самозайнятого населення та враховуючи, що чистий дохід спрямовується такими особами не тільки на розширене відтворення, але й на задоволення життєвих потреб, вважаємо за необхідне поширити можливість використання в процесі формування бази оподаткування всіх процедур, описаних вище, в тому числі соціальної податкової пільги, податкової еквалізації за доходами, "подружнього сплітінгу" та "повного сплітінгу".

Також зауважимо, що нині чинна стандартна модель нарахування податку з доходів фізичних осіб, що була запроваджена Декретом Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" [122] і продовжує бути чинною після запровадження ПКУ, базується на обчисленні й справлянні цього податку у формі так званих авансових платежів. По суті, йдеться про іммобілізацію обігових коштів платника податку та позбавлення його частини оборотного капіталу. Натомість цілком природнім виглядала б процедура сплати податку за фактичними даними про величину чистого доходу за результатами звітного кварталу – подібно до корпоративного прибуткового податку (податку на прибуток підприємств). Для дослідження ефекту скасування сплати фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності авансових платежів податку з доходів фізичних осіб порівняємо фінансово-економічний ефект від застосування нині чинної стандартної моделі з фінансово-економічним ефектом, який виникатиме при сплаті цього ж податку за фактичними показниками (табл. 3.7). При цьому виходитимемо з таких припущень:

1. звітний період умовно становитиме 1 квартал (90 днів)
2. умовний плановий дохід до кінця кварталу задекларований платником у сумі 10 000 грн.
3. умовна сума авансових платежів становитиме 15% від планового доходу – 1500 грн.
4. рівень прибутковості умовно становитиме 25%;
5. умовна тривалість виробничого циклу змінюється від 10 до 90 днів (стовп.1);
6. внесені авансові платежі розглядаються як вилучений з обігу оборотний капітал, який потенційно використаний у господарському обороті при певному рівні прибутковості потенційно міг би принести певний чистий дохід (стовп. 2)
7. за рахунок потенційного чистого доходу до бюджету могла бути залучена додаткова сума податку з доходів фізичних осіб (стовп.3);

8. фактичний чистий дохід може відрізнятись від задекларованого планового у більший бік (оптимістичний сценарій – у нашому випадку умовно 15 000 грн., тобто, на 50% перевищувати плановий) або в менший бік у більший бік (песимістичний сценарій – у нашому випадку умовно 5 000 грн., тобто, на 50% нижче за плановий);

9. суми податків, визначені за нині чинною методикою (відповідно, 1998,75 грн. за оптимістичним сценарієм і 698,75 грн. – за песимістичним) коригуються на суму потенційно втраченого податку у сторону збільшення (оптимістичний сценарій – стовп. 4) та зменшення (песимістичний сценарій – стовп. 5).

10. ефективність скасування авансових платежів характеризують відповідні коефіцієнти (в стовп. 6 для оптимістичного сценарію, в стовп. 7 для песимістичного сценарію), що визначалися шляхом ділення потенційної суми податку на суму податку, обчислену за чинною методикою.

Таблиця 3.7

Порівняльний розрахунок ефективності скасування форми авансових платежів податку з доходів фізичних осіб для суб'єктів підприємницької діяльності

Умовна тривалість виробничого циклу, днів	Потенційний втрачений чистий дохід, грн.	Потенційний втрачений податок, грн..	Сума податку, що могла б потенційно надійти до бюджету		Коефіцієнт ефективності скасування авансових платежів	
			Оптимістичний сценарій	Песимістичний сценарій	Оптимістичний сценарій	Песимістичний сценарій
1	2	3	4	5	6	7
10	3375,00	438,75	2388,75	1088,75	1,2250	1,6750
20	1687,50	219,38	2169,38	869,38	1,1125	1,3375
30	1125,00	146,25	2096,25	796,25	1,0750	1,2250
40	843,75	109,69	2059,69	759,69	1,0563	1,1688
50	675,00	87,75	2037,75	737,75	1,0450	1,1350
60	562,50	73,13	2023,13	723,13	1,0375	1,1125
70	482,14	62,68	2012,68	712,68	1,0321	1,0964
80	421,88	54,84	2004,84	704,84	1,0281	1,0844
90	375,00	48,75	1998,75	698,75	1,0250	1,0750

* – укладено автором

Таким чином, вважаємо за доцільне запропонувати такий алгоритм справляння податку на доходи фізичних осіб щодо приватних підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування:

1. Податкове зобов'язання має розраховуватися не на початку кожного фінансового року, як це відбувається зараз, а за підсумками діяльності першого кварталу – з отриманням такою фізичною особою всіх передбачених чинним законодавством пільг і знижок – у тому числі й згаданий вище прожитковий мінімум та інші податкові соціальні пільги. Сума нарахованого податку за квартал має розцінюватися як авансовий платіж податку. Таким чином, загальний алгоритм обчислення податкового зобов'язання буде наближений до загального з тією відмінністю, що обчислюватися він буде не щомісячно, а щоквартально. Обчислення податку може відбуватися як наростаючим підсумком з початку року, так і відокремлено за кожен квартал. В залежності від цього або відбуватиметься автоматичне вирівнювання платежів протягом року (у разі застосування методу "наростаючим підсумком"), або накопичення сум авансових платежів із подальшим застосуванням механізмів податкового кредиту при проведенні річного перерахунку.

2. При формуванні податкової бази за основу має братися різниця між сумами отриманого доходу та здійснених витрат – пропонуємо в цій моделі звернутися до досвіду попереднього оподаткування прибутку підприємств за схемою "валові доходи – валові витрати" та "правилом першої події" (ця методологія, вважаємо, набагато простіша у застосуванні).

3. Пропонуємо також для обліку податкової бази суми видатків, пов'язаних з придбанням фізичними особами – підприємцями основних засобів, включати до складу витрат (або зберегти як окремий показник) за схемами донині чинних I та II-IV (інтегровано) груп основних засобів. Іншими словами, для цієї категорії платників основні засоби пропонуємо класифікувати за двома групами – (I) нерухоме майно та (II) інші основні

засоби. Для першої групи термін використання пропонуємо визнати 15 років, для другої – три роки. Метод нарахування амортизації пропонуємо лінійний. Також важливо, аби згадані основні засоби з метою нарахування амортизаційних відрахувань мали відношення до здійснюваної фізичними особами підприємницької діяльності.

4. За підсумками звітного року має подаватися податкова декларація з остаточним розрахунком суми річного податкового зобов'язання – із застосуванням механізмів податкових знижок, а також запропонованих нами вище механізмів сплітінгу (подружнього та повного) та податкової еквалізації. Принагідно зауважимо, що в разі застосування протягом року методики "наростаючий підсумок" податкова еквалізація відбуватиметься автоматично.

Щодо фізичних осіб – платників єдиного податку вважаємо за необхідне запровадити щорічну зміну суми єдиного податку. Наголосимо, що в своїх висновках ми виходимо з тези, що основною перевагою єдиного податку має стати радше не сума самого податку, скільки спрощена система обліку й звітності, а також спрощена процедура комунікацій з фіскальними органами. Тому в сфері єдиного податку для фізичних осіб пропонуємо відповідним законодавчим актом (в межах бюджетного процесу) встановлювати розмір єдиного податку в граничних нормах не менше, аніж сума податку на доходи фізичної особи, обчисленої виходячи з розміру середньомісячної заробітної плати по країні за попередній рік, проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік:

$$T_{n+1} = P_{n-1} * S_{n+1} * I_n * I_{n+1} \quad (3.4)$$

Де T – сума єдиного податку;

P – сума середньомісячної заробітної плати по країні;

S – ставка податку на доходи фізичних осіб;

I – планові індекси інфляції;

n – поточний період, в якому триває бюджетний процес;

n+1 – плановий рік

n-1 – рік, що передує року, в якому триває бюджетний процес.

Крім того, окремого розв'язання потребуватиме питання єдиного соціального внеску. Для цього пропонуємо скористатися тією ж моделлю, що й для визначення суми єдиного податку.

3.3. Напрями вдосконалення форм захисту інтересів платників податків

Однією з головних проблем податкового процесу з точки зору дотримання балансу інтересів платників податків та публічного сектору нам вбачається питання мінімізація кон'юнкційно-диз'юнкційного характеру у відносинах учасників податкового процесу. Найголовнішою проблемою стає надання податковим відносинам в суспільстві не домінуючого характеру, а власне доповнюючого (аналог до логічної операція різниці або доповнення, про що йшлося у розділі 1). Крім того, в податковому процесі мають бути відсутніми (або мінімізованими) особисті чи корпоративно-групові (як ми визначили у п.3.1 – квазі-публічні) інтереси працівників органів податкової служби та органів ДПС, а також мінімізовані квазі-корпоративні інтереси менеджменту корпорацій.

Для вирішення цієї концептуальної проблеми нами пропонується концепція гармонізації інтересів учасників податкового процесу, яка передбачає застосування різноманітних методів захисту інтересів платників податків на кожному етапі та стадії податкового процесу. При цьому концепція передбачає використання як фінансово-економічних, так і фінансово-правових методів.

Перший аспект, на який варто звернути увагу з точки зору згаданої концепції, полягає у необхідності адекватного процедурно-правового закріплення процесу запровадження податків і податкових платежів, а також процесу їхньої імплементації. З точки зору фундаментального захисту інтересів особливої уваги заслуговує та частина податкового процесу, яка

пов'язана з напрямками стратегічного впливу – це стадії конституювання податків, розробки й складання проектів податкових нормативно-правових актів, розробки й ухвалення податкових нормативних актів. Саме на цьому напрямку, на нашу думку, відбуваються найголовніші порушення інтересів платників податків – особливо через перманентне внесення змін та доповнень до податкового законодавства. Саме економічно-правовий напрямок є фундаментальним, оскільки лише завдяки політичній волі законодавця об'єктивно існуючі ризики, про які йшлося у п.3.1., можуть бути мінімізовані, а, відповідно, інтереси платників податків – захищені. Слушно зауважує про це Д.Щьокін: "У певному сенсі владі закон не потрібен, вона й так володіє організованою силою і здатна безпосередньо досягати своїх інтересів. Закон потрібен слабкій стороні – платникові податків, і ідея правової держави в податковій сфері – це ідея приборкання влади держави, введення її в рамки. Якщо ж ці рамки у разі потреби можуть бути легко порушені на підставі твердження, що до недобросовісних платників податків правові гарантії не застосовуються, то ця ідея "правового ostracizmu" для недобросовісних платників податків дозволяє з ними робити все що завгодно" [158, с.124].

Стадія конституювання податків може бути розглянута як сукупність таких основних процедур:

- Конституювання податків та податкових відносин
- Нормативно-правове закріплення прав платників податків, які відображають їхні основні податкові інтереси

Розробка та складання проектів податкових нормативно-правових актів складається з сукупності таких основних процедур:

- Податкова пропозиція (внесення законопроекту про оподаткування)
- Надання законопроекту статусу податкового
- Процедура фінансово-правової експертизи податкового законопроекту

- Процедура урядової фінансово-правової експертизи податкового законопроекту
- Процедура громадської фінансово-правової експертизи податкового законопроекту

Розробка та прийняття податкових нормативних актів включає такі головні процедури:

- Встановлення спеціальної процедури обговорення податкового законопроекту
- Процедура прийняття податкового законопроекту
- Впровадження змін до податкового законодавства відповідно до рішення фінансового/податкового або Конституційного суду в разі, коли таких змін потребують відповідні норми законодавства, які порушують права платників податків
- Впровадження податків

Щодо нормативно-правового закріплення прав платників податків, які відображають їхні основні податкові інтереси, то головним інструментом дотримання інтересів платників податків, на нашу думку, може вважатися хартія платників податків.

Стосовно ж розробки та прийняття проектів податкових нормативно-правових актів, то вважаємо, що найбільш ефективним тут може бути запровадження у вітчизняну правову систему особливої процедури розробки й ухвалення податкових законопроектів. Подібна традиція відома в країнах, що входять до Співдружності Націй або колись перебували у складі Британської імперії й будують свої фінансово-правові системи на базі правових та звичаєвих норм Великої Британії – йдеться, насамперед, про Велику Британію, Ірландію, Індію, Канаду, Нову Зеландію, Австралію, ПАР. Відома як "Money Bills" (грошовий або фінансовий законопроект), ця процедура покликана зробити ухвалення законопроекту в сфері публічних фінансів максимально публічним та відкритим процесом, створивши певні

умови для змагальності державних та суспільних інституцій в процесі перерозподілу сукупного суспільного продукту.

Для запровадження подібної традиції в українське податкове право необхідним виглядає ухвалення спеціального податкового регламенту в структуру податкового процесу. Зазначимо, що в українському законодавстві вже є прецедент, який встановлює особливий статус законопроектів, пов'язаних із Державним бюджетом. Так, ч.4. ст.27 Бюджетного кодексу України (БКУ) [44] визначає, що розгляд проекту закону про Державний бюджет України та проектів законів про внесення змін до закону про Державний бюджет України відбувається за спеціальною процедурою, визначеною Регламентом Верховної Ради України [124]. Також зауважимо, що відповідні статті включені до Розділу V Регламенту Верховної Ради України, що той носить промовисту назву "Розгляд Верховною Радою України питань за спеціальними процедурами" і містить главу 27 (відповідно, статті 152-162) з назвою "Затвердження Державного бюджету України і контроль за його виконанням". Важливо, що застосування особливого статусу законопроекту про Державний бюджет України є не аж такою новацією – ця норма є чинною протягом кількох останніх років і була включена до Регламенту ВРУ як в редакції документу від 8 квітня 2008 р. (відповідно, глава 26, статті 147-157), так і в редакції Регламенту від 19.09.2008 р. (відповідно, глава 27, статті 152-162).

Отже, розв'язанням цієї проблеми має стати включення до структури Податкового кодексу України окремого розділу з відповідною назвою – "Податковий регламент" – яким має бути врегульована саме процедура ухвалення податкових законопроектів або стаття, яка б відсилала до розділу V Регламенту ВРУ, куди було б включено відповідну процедуру ухвалення законів, які б набували статусу "проект закону про оподаткування". В цілому вважаємо, що оскільки податкові платежі безпосередньо пов'язані із бюджетом та бюджетним законопроектом, за основу цілком достатньо буде взяти процедуру, передбачену нинішньою главою 27 (статтями 152-162)

Регламенту ВРУ – із поправкою на строки й прив'язкою до початку бюджетного процесу, зокрема, до Проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період, що той, відповідно до ст.152 Регламенту, схвалюється Кабінетом Міністрів України не пізніше 1 квітня року, що передує плановому, та у триденний строк подається до Верховної Ради. Пропонуємо з цим процесом пов'язати й розробку та подання пропозицій щодо змін податкового законодавства на наступний бюджетний рік.

Оскільки далі в Регламенті йдеться про те, що Основні напрями бюджетної політики на наступний бюджетний період розглядаються Верховною Радою не пізніше 30 квітня року, що передує плановому (ч.5 ст.152 Регламенту), а подання до ВРУ проекту Закону про Державний бюджет на наступний рік передбачено не пізніше 15 вересня поточного року (ч.2 ст.153 Регламенту), то саме 1 травня може бути визначено граничною датою початку процедури розгляду "проекту закону про оподаткування" за схемою бюджетного процесу, починаючи від процедури представлення проекту закону про оподаткування, проходженням трьох читань і закінченням всього комплексу процедур до 1 липня року, що передує плановому. Хронологічні рамки 1 травня – 1 липня (з урахуванням того, що пропозиції мають бути розроблені КМУ у складі пропозицій до Основних напрямів бюджетної політики до 1 квітня) дозволяють, по-перше, виділити достатньо часу для розгляду та ухвалення законопроекту зі статусом податкового; по-друге, надати КМУ реальну картину фіскальних платежів на наступний рік і гармонійно включити її в загальний контекст підготовки проекту доходної частини Державного бюджету; по-третє, дотриматися цілком слушної норми (яка, на жаль, відтепер відсутня у бюджетному законодавстві), що міститься у п.4.1.9 ст.4 Податкового кодексу України й визначає принцип стабільності податкового законодавства, визначаючи, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть

діяти нові правила та ставки; а податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року [116]. У загальному вигляді цей графік внесення змін та доповнень до податкового законодавства може бути представлений у вигляді умовного календаря (табл. 3.8), а у повному вигляді – у додатку Г у формі проекту податкового регламенту.

Таблиця 3.8

Пропозиції до процедури інтеграції змін та доповнень проектів законів про зміни в оподаткуванні на наступний бюджетний рік до чинного календаря бюджетного процесу*

<i>Місяць</i>	<i>Дати та опис основних заходів</i>
квітень	<p>До 1 квітня – Національний банк України подає до Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України проект основних засад грошово-кредитної політики та проект кошторису;</p> <p>До 1 квітня – КМУ готує проект Основних напрямів бюджетної та податкової політики на наступний бюджетний рік; до цього проекту готуються проекти змін до податкового законодавства;</p> <p>До 3 квітня – проект Основних напрямів бюджетної та податкової політики на наступний бюджетний рік та проекти законів про зміни до податкового законодавства подаються до Верховної Ради;</p> <p>До 15 квітня – Народні депутати, комітети розробляють свої пропозиції до проекту Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період проекти законів про зміни до податкового законодавства і подають їх до комітету;</p> <p>До 30 квітня – Верховна Рада розглядає питання щодо Основних напрямів бюджетної та податкової політики на наступний бюджетний період та проекти законів про зміни до податкового законодавства; за наслідками розгляду цього питання Верховна Рада може прийняти рішення про взяття за основу пропозицій щодо проектів законів про зміни до податкового законодавства або їхнє відхилення; у разі взяття за основу проекти законів набувають особливого статусу та розглядаються за особливою процедурою.</p>
травень	<ul style="list-style-type: none"> - не пізніше 10 числа – розгляд проектів законів в комітетах, депутатських фракціях та групах Верховної Ради України та подання пропозицій до Комітету з питань бюджету; - не пізніше 15 – розгляд відповідними комітетами ВРУ спільно з уповноваженими представниками Кабінету Міністрів пропозицій до проектів законів; - розгляд проектів законів про зміни в податковому законодавстві у першому читанні (перше читання починається з доповіді та пропозицій Голови відповідного Комітету ВРУ); - не пізніше 20 - прийняття проекту закону в першому читанні;
червень	<ul style="list-style-type: none"> - не пізніше 3 числа – Кабінет Міністрів подає доопрацьований проект законів відповідно до бюджетних висновків і порівняльну таблицю; - 3-6 Комітет з питань бюджету готує висновки щодо розгляду проекту закону в другому читанні (друге читання починається з доповіді Міністра фінансів України щодо доопрацьованого з урахуванням висновків проектів законів); - не пізніше 20 - прийняття проекту закону в другому читанні; - не пізніше 25 - внесення проекту закону на розгляд у третьому читанні (третє читання починається з доповіді Голови відповідного комітету ВРУ та співповіді Міністра фінансів України); - прийняття проекту закону в третьому читанні;
липень	<ul style="list-style-type: none"> - до 1 числа прийняття законів про оподаткування; - підписання закону Президентом України; - початок процесу складання проекту Державного бюджету та інструкцій про бюджетні запити; - опублікування законів про зміни в оподаткуванні в офіційних виданнях

* – укладено автором

Другий аспект, на якому варто зробити особливий наголос в контексті згаданого у п.3.1. – це статус працівників фіскальної бюрократії. Об'єктивна наявність квазі-публічного інтересу та його функції – адміністративної ренти, – змушує прийти до висновку, що з огляду на баланс інтересів за вектором держава і населення одним з провідних ризиків виступає фіскальна бюрократія.

Ключовою проблемою, на наш погляд, виступає нині чинне закріплення на законодавчому рівні за органами і, відповідно, працівниками державної податкової служби (далі – ДПС) певних функцій, які, відповідно до визначення К.Шмітта [157, с.65], мають ознаки комісарсько-репрезентативного характеру. Такий висновок є очевидним, якщо уважно дослідити норми первісного, але скасованого нині Закону України "Про Державну податкову службу в Україні" [121] (далі – Закон № 509), а також розділ II Податкового кодексу України. Про репрезентативний характер функцій всієї вертикалі органів ДПС на інституціональному рівні свідчить стаття 4 Закону № 509, яка визначав ДПС як центральний орган виконавчої влади, встановлював чітку вертикаль органів ДПС та її ієрархічну підпорядкованість центру, а також приписував їм координацію діяльності з фінансовими органами, органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державними митною та контрольно-ревізійною службами, іншими контролюючими органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав – натомість не передбачав жодних форм співпраці з місцевим самоврядуванням як базової основи адміністративно-територіального суспільного устрою країни, а також іншими неурядовими інституціями та населенням. Про це ж свідчить передбачений статтею 5 Закону № 509 порядок призначення керівників органів ДПС – призначення здійснюються Президентом, колегіально Кабінетом міністрів України, Головою Державної податкової адміністрації України.

Крім того, вважаємо, що про наявність комісарських (у розумінні К.Шмітта) функцій свідчив розділ V Закону № 509, присвячений питанням діяльності податкової міліції. Відповідно до ст.19 Закону № 509, податкова міліція виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції, тобто, ДПС має дієвий інструмент примусового впливу.

Реформування державної податкової служби протягом 2020-2021 років та запровадження найближчим часом нової структури, покликаної замінити собою органи податкової міліції, здається, аж ніяк не розв'язали проблематики комісарських повноважень фіскальних органів.

Для мінімізації ризиків у цій сфері пропонується максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави, позбавивши функцій репрезентанта-комісара. Для цього вважаємо за потрібне здійснити такі першочергові кроки:

1. Зберегти статус репрезентанта лише й винятково за такими посадовими особами ДПС:

- Голова Державної податкової служби України;
- Заступники Голови Державної податкової служби України, голови регіональних структурних одиниць Державної податкової служби в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі;
- керівники Державних податкових інспекцій в районах, містах (крім міст Києва та Севастополя), районах у містах, міжрайонних, спеціалізованих та об'єднаних державних податкових інспекціях;
- особи, які є заступниками згаданих осіб.

Інші працівники органів ДПС набули б правового статусу найманих працівників податкової служби (як це, до речі, і відбувається нині для всіх технічних та обслуговуючих підрозділів органів ДПС). Ключовим моментом стає зосередження основних репрезентативних функцій на тих особах, які наділені відповідними владними повноваженнями та делегованим суверенітетом щодо ухвалення відповідних рішень, наприклад, у сфері

накладання санкцій щодо адміністративних правопорушень, фінансових санкцій тощо. Принагідно зауважимо, що й досі всі інші працівники, окрім згаданих вище, по суті виконували обов'язки лише технічного персоналу, який забезпечує владні повноваження керівників органів ДПС, тобто, де-факто, виконували агентські функції, де-юре виступаючи в ролі репрезентантів, що й дозволяло їм реалізовувати квазі-публічний інтерес і отримувати адміністративну ренту.

Таким чином, суть пропозиції полягає в розподілі нинішньої моделі ДПС на два інститути, подібно до того, як це відбулося у ході фінансової та судової реформ 1861-1864 рр. [128]. За зразком реформування служби судових приставів, взятих нами за зразок, пропонуємо утворити органи податкового адміністрування (податкової служби) з функціями репрезентанта, при яких у якості допоміжних служб діє канцелярія з штатом та корпус податкових уповноважених (пропонується вживати щодо них термін "податкові виконавці"), що виконують доручення і виступають у ролі агентів держави.

1. Позбавлення працівників ДПС статусу державних службовців та репрезентантів дозволить врегулювати одну специфічну сферу чинного фіскального законодавства – проблему особистої відповідальності (у тому числі фінансової) працівників ДПС перед платниками податків за заподіяну шкоду. Чинний колись Закон № 509 у розділі III "Права, обов'язки і відповідальність органів Державної податкової служби" через внесення до нього змін та доповнень скоротив перелік прав, обов'язків та відповідальності із шести первісних статей лише до двох, жодна з яких не передбачала жодної відповідальності працівників ДПС за ймовірну заподіяну шкоду. Крім того, стаття 25 Закону № 509 прямо твердила: "Посадова чи службова особа податкової міліції, яка виконує свої обов'язки відповідно до наданих законодавством повноважень та у межах закону, не несе відповідальності за завдані збитки. Такі збитки компенсуються за рахунок держави". У ПКУ, в свою чергу, у главі 11 розділу II, що йменується

"Відповідальність" йдеться лише про односторонню відповідальність платників податків, натомість жодного слова про відповідальність органів ДПС та їхніх посадових осіб. Іншими словами, нині відсутня як концепція сама ідея того, що дії працівників ДПС можуть бути протиправними і такими, що шкодять інтересам платників податків; відсутнє розуміння відповідальності органів ДПС та їхніх працівників перед платниками податків за вчинену шкоду; відсутнє розуміння персоніфікованої відповідальності працівників органів ДПС, що створює в суспільстві настрої буцімто всюдозволеності та безкарності фіскальної бюрократії. Для усунення цієї проблеми пропонується запровадити у правове поле поняття фінансової відповідальності працівників органів ДПС та забезпечення такої відповідальності.

4. В організаційному плані корпус працівників органів ДПС (надалі вживатимемо умовний термін "податкові виконавці") пропонуємо вважати найманими агентами держави, які наймаються на роботу керівниками органу ДПС. При цьому пропонується надати корпусу податкових виконавців право визначатися з тим, в якій саме якості вони працюють при органі ДПС – як окремі наймані працівники, або як об'єднані у самоврядну за фаховою ознакою інституцію, що керується радою податкових виконавців. До складання присяги та виконання у межах чинного законодавства службових обов'язків податковий виконавець допускається не раніше, аніж відповідному органу ДПС буде надано документ про внесення на відповідний рахунок у Державному казначействі певної закладної (заставної) суми, основне призначення якої – служити фінансовою гарантією персональної відповідальності податкового виконавця у разі вчинення дій, які нанесли шкоду платникам податків та/або державі. Розмір цієї застави, яка вноситиметься податковими виконавцями на випадок відшкодування збитків, які ймовірно можуть виникати внаслідок їхніх неправових або помилкових дій, пропонується встановлювати щорічно у законодавчому порядку в рамках бюджетного процесу – законом про Державний бюджет. Якщо внаслідок неправильних та/або протизаконних дій податкового

виконавця під час виконання службових обов'язків будуть заподіяні збитки, то, незалежно від відповідальності у межах дисциплінарної або кримінальної відповідальності, відшкодування збитків має проводитися за судовим рішенням за рахунок закладної (заставної) суми, а в разі, якщо така сума буде замалою – то за рахунок іншого майна винного податкового виконавця. Виконавець, чия застава цілком або частково вичерпана для відшкодування заподіяних ним збитків, усувається від виконання своїх обов'язків до поповнення або надання нової закладної (заставної) суми. У такий спосіб балансується інтерес за лінією фіскальна бюрократія та населення і встановлюється певний відповідник поняттю "недоїмка" та "відшкодування заподіяних збитків" стосовно працівників ДПС;

5. Окрім загальних заходів дисциплінарного впливу на податкових виконавців пропонується також запровадити систему відповідників по лінії "фінансова відповідальність" та "фінансова санкція". Для цього за дії, що несумлінно вчинені податковим виконавцем, за рішенням керівника відповідного органу ДПС на них мають накладатися санкції у вигляді утримання з заробітної плати (ми пропонуємо встановити максимальний розмір такого стягнення визначити у сумі, яка дорівнює різниці між посадовим окладом податкового виконавця та розміром мінімальної заробітної плати на день накладання стягнення); крім такого покарання пропонується також встановити штрафні санкції, що можуть справлятися у разі утворення професійного об'єднання податкових виконавців із солідарною відповідальністю (див.п.7 нижче), у розмірі від 20 до 350 НМДГ (або встановити прив'язку до розміру податкової соціальної пільги). Додатково проведене дослідження показало, що в ході судової реформи 1864 р. відповідні стягнення з судових приставів перебували у межах від 1/60 до 1/3 від посадового річного окладу за штатним розписом (або в межах від 1/120 до 1/6 від розміру посадового окладу з усіма надбавками та доплатами) щодо сум показників відповідних посад найвищого рівня управління.

6. У разі, коли більшість податкових виконавців дійдуть згоди утворити самоврядну організацію, тоді при кожній ДПС може утворюватися рада податкових виконавців, яка представлятиме інтереси корпусу виконавців та складається з голови ради і членів. До повноважень ради податкових виконавців могли б відноситися (а) нагляд за діями податкових виконавців щодо виконання ними службових обов'язків; (б) розгляд суперечок, що виникають між виконавцями; (с) розгляд скарг приватних осіб, що звертаються до ради, на дії податкових виконавців (свого роду стадія до-адміністративного та досудового оскарження дій податкових виконавців); (d) накладання на податкових виконавців незначних дисциплінарних стягнень, а у разі повторного вчинення таких дій або ж більшої провини – подання до керівника відповідної ДПС про притягнення винного виконавця до суворішого виду відповідальності; (е) рада податкових виконавців могла б виступати від імені корпусу виконавців поручителем і співвідповідачем за кожного свого члена щодо солідарної фінансової відповідальності.

7. У тих ДПС, де утворено ради податкових виконавців, пропонується загальним зборам корпусу виконавців дозволити звертатися через раду до керівника ДПС дозволити утворити професійне об'єднання податкових виконавців із солідарною відповідальністю щодо відшкодування збитків, заподіяних кимсь з них при виконання службових обов'язків, а також про відповідне повернення внесених виконавцями застав. Якщо при поданні такого прохання рада податкових виконавців могла б вказати надійні та гарантовані джерела коштів щодо потенційного відшкодування можливих збитків, заподіяних діями виконавців (у тому числі, наприклад, відповідний фонд заставних внесків, який, проте, перебуватиме в управлінні не Державного казначейства, а відповідної ради), то керівник ДПС має винести рішення про передачу внесених виконавцями застав. Від моменту повернення застав рада податкових виконавців набуває повної дисциплінарної влади над ними в межах стягнень, згаданих у п.5 цього параграфу (див. вище) з тим, що на ухвали ради з цього приводу жодні

скарги з боку податкових виконавців не допускаються (тобто, таке дисциплінарне рішення було б остаточним і оскарженню не підлягало б); таке стягнення не звільняло б податкових виконавців від дисциплінарної влади органу ДПС, інших владних інституцій в межах чинного законодавства. Пропонується також до повноваження ради податкових виконавців, що вступили в професійне об'єднання з солідарною відповідальністю, віднести виключення податкового виконавця з такого професійного об'єднання (з відповідними правовими наслідками, пов'язаними із заставою), подання до керівника ДПС клопотання про звільнення податкових виконавців за їхніми заявами, звільнення тих податкових виконавців, які визнані радою професійно непридатними, а також щодо найму на вакантні місця інших кандидатів. Зрозуміло, що в тих органах ДПС, де утворено професійне об'єднання податкових виконавців, відшкодування збитків, заподіяних будь-ким з них під час виконання службових обов'язків, становило б прямий і безпосередній обов'язок ради податкових виконавців (знову ж таки, маємо інструмент досудового врегулювання справи). При цьому особи, незадоволені рішеннями ради з цього питання, можуть або оскаржити це рішення через керівника ДПС, який вирішує суперечки подібного роду остаточно, або ж відшкодувати збитки у загальному порядку цивільного судочинства.

По-третє, окрім персоніфікованої відповідальності безпосередніх виконавців податкових процедур (у нашому випадку – "податкових виконавців", про яких йшлося вище), маємо враховувати, що платники податків можуть зазнавати збитків (як прямих, так і непрямих, у тому числі втрати потенційних вигід і доходів) внаслідок дій і посадових осіб ДПС, що мають статус репрезентантів. Тому окрему групу пропозицій становить пропозиція про механізми відшкодування збитків завданих платникам податків, з боку держави. Для цього в складі державного бюджету пропонується утворити фонд страхування відповідальності держави перед платниками податків. Фонд формується за рахунок коштів державного

бюджету. Також складовою частиною такого фонду можуть вважатися ті закладні (заставні) суми, що вносяться податковими виконавцями, які не входять до складу професійних об'єднань з солідарною відповідальністю.

До посадових осіб зі статусом репрезентантів, винних у вчиненні неправомірних дій відносно платників податків, що призвело до збитків останніх (в тому числі й прямих збитків, а також втрати потенційних вигід й доходів) пропонується застосовувати систему адміністративних санкцій та фінансових покарань у вигляді штрафів – систему штрафів варто перебачити в кодексі про адміністративні правопорушення (в частині порушень, пов'язаних із зловживанням службовим становищем), а частину – в Податковому кодексі України. За рахунок цих платежів можна було б формувати фонд страхування відповідальності держави перед платниками податків. Санкції пропонується покласти на всіх учасників податкового процесу з боку органів ДПС, в тому числі на:

1. Безпосередніх виконавців акту перевірки (якщо такий не є учасником професійного об'єднання з солідарною відповідальністю; у іншому разі гарантом і носієм штрафу стає таке професійне об'єднання);

2. керівників структурних підрозділів, які санкціонували складання актів (з аналогічним зауваженням);

3. керівників інших структурних підрозділів, неправомірні дії яких призвели до порушення прав платників податків (з аналогічним зауваженням);

4. керівник органу державної податкової служби, який затвердив відповідний акт перевірки (персонально як посадова особа зі статусом репрезентанта).

Сумою штрафу доцільно було б визнати суму страхового відшкодування, отриманого платником податку з фонду страхування – іншими словами, йдеться про запровадження механізмів регресних позовів. У разі судового розгляду питання про заподіяння діями або бездіяльністю працівників ДПС (як податкових виконавців, так і посадовців) збитків

платнику податків суд визначає розмір збитків і виносить ухвалу відшкодувати заподіяні збитки з фонду страхування. Відповідно, фонд звертається до суду (або в позасудовому порядку провадить внутрішнє розслідування) та з'ясовує, з вини яких осіб фонд змушений був нести витрати на відшкодування. Пропорцію розподілу суми санкцій між всіма посадовими особами слід було б визначати спеціальним рішенням адміністративного суду або іншого органу судової влади, у юрисдикції якого перебували б подібні справи.

Для захисту інтересів платників податків в частині збереження оборотних коштів пропонується запровадити систему нарахування платником податків суми пені. При цьому пеня самостійно нараховується платником податків на акті суми:

1. суми податків, зборів, обов'язкових платежів, нарахованих та утриманих органами ДПС або платником податків за рішенням державних органів у тих випадках, коли таке нарахування та утримання суперечить базовим положенням законодавства України щодо системи оподаткування, окремих податків, зборів, обов'язкових платежів;

2. суми неправомірно утриманих недоїмок, визнаних судом стягнутими незаконно;

3. аналогічні суми штрафів, пеней, санкцій, які були обчислені органом ДПС;

4. суми сплачених платником податків авансових платежів податків (у випадку, коли ці суми вносяться до бюджетів до визначеного законодавством терміну сплати податків);

5. суми заборгованості держави перед платником податків щодо надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів; (в тому числі бюджетне та експортне відшкодування з ПДВ).

Нарахування такої пені проводяться платником податку з моменту виникнення порушення прав платника податків і граничним терміном має момент припинення порушення права платника податків. Пропонується в цій

частині не застосовувати термін позовної давності, або для справ порушення прав платників податків встановити інший (нестандартний) термін позовної давності. На суми нарахованої пені пропонується не збільшувати валові доходи або інші показники діяльності платників податків, а всі нараховані суми пені дозволити використовувати в якості податкового кредиту з будь-яких зручних для платника податків платежів до бюджету в та до державних цільових фондів. З цією метою пропонується внести відповідні розділи у всі бланки податкової звітності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

В результаті проведеного теоретичного та аналітичного дослідження надано рекомендації щодо розробки концептуальних засад вітчизняного механізму балансування інтересів учасників податкового процесу як основи стабільності національного господарства:

1. Запропоновано використовувати авторську модифікацію моделі гармонізації інтересів учасників податкового процесу, що базується на використанні матричної моделі співвідношення інтересів учасників податкових відносин і дає можливість узагальнити уявлення про головні суперечності щодо податкових інтересів та запропонувати шляхи розв'язання цих суперечностей.

2. Запропоновано базову інституціонально-персоналізовану модель, яка відображає види, типи та характер відносин з огляду на їх фіскальну кризовість. Це дає можливість визначати рівень напруги у відносинах між учасниками податкового процесу.

3. Запропоновано розглядати комплекс відносин між учасниками податкового процесу з точки зору інституціоналізації-персоналізації відносин учасників. В результаті цього запропоновано зосередити більшу увагу на податковому стримуванні інституціональних процесів у сфері корпоративної економіки – зокрема, якомога послідовніше уникати будь-

яких преференцій щодо оподаткування корпоративного сектору і будь-якого скорочення рівня оподаткування прибутку корпорацій. Зроблено висновок про необхідність стимулювання фіскальними методами зростання такого виду доходів, як заробітна плата чи чистий дохід фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Зроблено рекомендацію щодо необхідності фіскальної підтримки так званого "третього сектору" (неприбуткових організацій, у т.ч. профспілок, громадських організацій, рухів тощо), здатних вирішувати важливі соціальні питання без постановки такої мети, як максимізація прибутків.

4. Запропоновано удосконалити вітчизняну нормативно-правову базу стосовно процедури розробки, ухвалення та структури податкового законодавства у частині виокремлення розділу "Податковий регламент", що дозволить впорядкувати процедуру запровадження нових податкових законодавчих актів з порушенням вимог Бюджетного та Податкового Кодексів.

5. Визначено статус працівників фіскальної бюрократії у частині виокремлення функцій репрезентанта та комісара, що дозволяє мінімізувати ризики та максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави. Для цього пропонується (а) ліквідувати в структурі ДПС податкову міліцію, передавши її функції правоохоронним органам; цим самим органи ДПС та її посадові особи втрачатимуть інструменти владного примусу; (б) зберегти статус репрезентанта лише й винятково за тими посадовими особами державної податкової служби (ДПС), які виступають як керівники служби та її територіальних структурних підрозділів; (в) пропонується запровадити у правове поле поняття фінансової відповідальності працівників органів ДПС та забезпечення в такий спосіб їхньої персональної відповідальності; (г) для забезпечення гарантій персональної відповідальності працівників ДПА пропонується запровадити внесення кандидатом на посаду внесення певної закладної (заставної) суми, основне призначення якої – служити фінансовою гарантією персональної

відповідальності працівника податкової служби (податкового виконавця) у разі вчинення дій, які нанесли шкоду платникам податків та/або державі.

6. Для захисту інтересів платників податків щодо забезпечення економічних інтересів у частині збереження оборотних коштів запропоновано використовувати систему нарахування платником податків суми пені. Нарахування такої пені має провадитися платником податку самостійно, з моменту виникнення порушення прав платника податків і граничним терміном має момент припинення порушення права платника податків. суми податків, зборів, обов'язкових платежів, нарахованих та утриманих органами ДПС всупереч базовим положенням законодавства України щодо системи оподаткування, окремих податків, зборів, обов'язкових платежів; суми неправомірно утриманих недоїмок, визнаних судом стягнутими незаконно; аналогічні суми штрафів, пені, санкцій, які були обчислені органом ДПС; суми сплачених платником податків авансових платежів податків (у випадку, коли ці суми вносяться до бюджетів до визначеного законодавством терміну сплати податків); суми заборгованості держави перед платником податків щодо надмірно сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів; (в тому числі бюджетне та експортне відшкодування з ПДВ).

7. Запропоновано використовувати конкретні інструменти вдосконалення окремих податків, у т.ч. (а) податку на доходи фізичних осіб шляхом запровадження процедур сімейного та середньорічного вирівнювання доходів; запровадження стандартної податкової знижки, що обчислюється відповідно до вартісної величини прожиткового мінімуму в Україні, чим досягатиметься мінімізація негативного "шоку ефективної ставки"; скасування авансових платежів податку на доходи фізичних осіб для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності; (б) для фізичних осіб – платників єдиного податку встановлювати розмір єдиного податку в граничних нормах не менше, аніж сума податку на доходи фізичної особи, обчисленої виходячи з розміру середньомісячної заробітної плати по країні за

попередній рік, проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік.

Основні результати дослідження за розділом 3 опубліковані у роботах [19; 25; 28; 29; 30; 31; 32; 39; 40; 170; 171].

ВИСНОВКИ

Узагальнення здобутих результатів дослідження дозволяє дійти висновку та розробити рекомендації теоретичного, методичного та прикладного характеру, головні з яких полягають у наступному:

1. Виділено теоретичні та методологічні основи ряду категорій, на основі яких вибудовано теоретичну концепцію поняття «інтереси», під яким розуміється або один з факторів, що призводить до протистояння певних суспільних суб'єктів, або економічні інтереси, які є об'єктивними мотивами людської діяльності, які відображають їх місце в системі суспільного виробництва. В роботі набула подальшого розвитку теоретична пропозиція А.-О. Хіршмана стосовно визначення поняття «інтерес» як головного мотиву людських вчинків, реалістичного фундаменту суспільного устрою, а водночас – головного і єдиного чинника економічної поведінки особи й спільнот.

2. Сформовано нові підходи до класифікації інтересів учасників податкового процесу: особистих, групових та публічних. Надано авторське визначення поняття «податковий інтерес платника податку». Сформульовано визначення «податковий інтерес» як одного з видів економічних інтересів платників податків, під яким слід розуміти об'єктивно і юридично обумовлену зацікавленість платника податку в ненастанні дій/бездіяльності учасників податкового процесу, що тягнуть за собою несприятливу для платника податків правову ситуацію, котра спричиняє матеріальні збитки. Обґрунтовано тезу про те, що первинними податковими інтересами є інтереси платників податків. Набуло подальшого розвитку теоретичне представлення групових інтересів, під якими пропонується розуміти середні суспільні інтереси, що є публічними економічними інтересами, виразником котрих виступає держава, яка їх певним чином визнала та закріпила.

3. Удосконалено теоретичне визначення податкового процесу, під яким пропонується розуміти регламентовану нормами права діяльність, пов'язану

з державним нормативно-правовим регулюванням податками, їх адмініструванням та контролем за їх справлянням, податковим провадженням, вирішенням суперечок та суперечностей між учасниками податкового процесу. Визначено стадії податкового процесу за напрямками тактичного та стратегічного впливу.

4. Під час аналізу зарубіжного досвіду виявлено кілька напрямків стратегічного та тактичного впливу держави у сфері регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу, які можуть бути використані у вітчизняній податковій системі.

5. Встановлено, що в практиці податкового провадження в Україні щодо доходів фізичних осіб та прибутку підприємств спостерігається негативний вплив прямого особистого оподаткування на ті фінансові показники платників податків, які характеризують вартісну величину їхніх економічних інтересів шляхом деформування величини бази оподаткування, що зумовлено чинними в українській системі оподаткування алгоритмами формування баз оподаткування. Для оцінювання впливу прямого особистого оподаткування на юридичних та фізичних осіб запропоновано використання коефіцієнтів деформації баз оподаткування.

6. Встановлено існування «точки зрівноваженості» (індиферентності) при справлянні єдиного податку з юридичних осіб, під якою розуміється величина рівня рентабельності, за якою сума єдиного податку у суб'єкта малого підприємництва збігається зі сумою відповідних податків за стандартного режиму оподаткування. Розроблено методичний підхід щодо тестування ефективності єдиного податку, який має прикладне застосування.

7. Розроблено систему взаємозв'язків інтересів учасників податкових відносин, на основі якої виділено групи квазі-публічних та квазі-корпоративних інтересів, визначено їхнє місце у системі економічних та податкових інтересів учасників податкового процесу й на базі цього запропоновано зосередити більшу увагу на податковому стримуванні інституціональних процесів у сфері корпоративної економіки – зокрема,

якомога послідовніше уникати будь-яких преференцій щодо оподаткування корпоративного сектору і будь-якого скорочення рівня оподаткування прибутку корпорацій.

8. Запропоновано використовувати інструменти вдосконалення окремих податків, у т.ч. податку на доходи фізичних осіб шляхом упровадження процедур внутрішньосімейного та середньорічного вирівнювання доходів; упровадження стандартної податкової знижки, що обчислюється відповідно до вартісної величини прожиткового мінімуму в Україні і надається без обмежень; скасування авансових платежів податку на доходи фізичних осіб для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності; для фізичних осіб – платників єдиного податку встановлювати розмір єдиного податку в граничних нормах не менше, аніж сума податку на доходи фізичної особи, обчисленої на підставі розміру середньомісячної заробітної плати по країні за попередній рік, проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік.

9. Запропоновано удосконалити вітчизняну нормативно-правову базу процедури розробки та ухвалення податкового законодавства у частині виокремлення розділу «Податковий регламент», що дозволить впорядкувати процедуру впровадження нових податкових законодавчих актів з порушенням вимог Бюджетного та Податкового кодексів.

10. Запропоновано зміни до правового статусу працівників фіскальної бюрократії у частині виокремлення функцій репрезентанта, що дозволяє мінімізувати ризики та максимально трансформувати функціональність органів ДПС та наблизити її до ролі агента держави. Запропоновано фінансові механізми відшкодування збитків та встановлення персональної відповідальності працівників податкової служби у разі вчинення дій, які завдали шкоду платникам податків та/або державі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абалкин Л. И. Интересы экономические : [текст] / Л. Абалкин. // Большая советская энциклопедия / Под ред. А. М. Прохорова, 3-е изд. – М. : "Советская Энциклопедия", 1969-78. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://bse.sci-lib.com/article055563.html>
2. Арзуманов Р. М. Вплив ПДВ на відтворювальні процеси : [текст] / Р. Арзуманов. // Фінанси України. – 2003. – № 5. – С. 94-98.
3. Аристотель. Этика. Политика. Риторика. Поэтика. Категории : [текст] / Аристотель. – Мн. : Литература, 1998. – 1392 с.
4. Аткинсон Э. Лекции по экономической теории государственного сектора : [текст] / Э. Аткинсон, Дж. Стиглиц. – М. : Аспект-Пресс, 1995. – 832 с.
5. Б'юкенен Дж. -М. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави / Джеймс М. Б'юкенен, Річард А. Масгрейв ; пер. з англ. А. Іщенко. – К. : вид. дім "КМ Академія", 2004. – 175 с.
6. Баранова К. Бюджетный федерализм и местное самоуправление в Германии : [текст] / К. Баранова. – М. : ДиС, 2000. – 240 с.
7. Белошапко Ю. Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации : [текст] / Ю. Белошапко // Правоведение. – 2001. – № 5. – С. 54-63.
8. Бём Ф. Частноправовое общество и рыночная экономика : [текст] / Ф. Бем. // Теория хозяйственного порядка: "Фрайбургская школа" и немецкий неолиберализм : Пер. с нем. / Сост. , предисловие и общ. ред. В. Гутника. – М. : ЗАО "Экономика", 2002. – 482 с.
9. Биконя С. Проблеми взаємодії платників і податківців: інституційний аспект : [текст] / С. Биконя. // Науковий вісник: Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України. – 2004. – № 4(26).

10. Білостоцька В. Податкове навантаження в Україні : [текст] / В. Білостоцька, В. Островецька. // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 75-79.
11. Бланк И. А. Словарь-справочник финансового менеджера : [текст] / И. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1998. – 480 с.
12. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки : [текст] / Ш. Бланкарт. / Пер. з нім. С. І. Терещенко, О. О. Терещенка; Передмова та наук. ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
13. Браславець О. Досвід Федеративної Республіки Німеччини з використання фінансових методів балансування інтересів учасників податкового процесу : [текст] / О. Браславець. // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 3. – С. 28-34.
14. Браславець О. Економічне обґрунтування вибору суб'єкта оподаткування : [текст] / О. Браславець. // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 7. – С. 3-13.
15. Браславець О. Захист інтересів фізичних осіб в контексті реформування податку на доходи : [текст] / О. Браславець. // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Збірник наукових праць. Т. 10. – Суми: ВВП "Мрія" ЛТД, УАБС, 2004. – С. 301-307.
16. Браславець О. Методи захисту прав та інтересів платників податків в законодавстві Сполучених Штатів Америки : [текст] / О. Браславець. // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 11. – С. 61-68.
17. Браславець О. Оподаткування майна та землі в контексті балансу інтересів суб'єктів податкових відносин : [текст] / О. Браславець. // Формування ринкових відносин в Україні (Збірник наукових праць НДЕІ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України). – 2001. – Вип. 15. – С. 118-127.
18. Браславець О. Оподаткування операцій з нерухомістю : [текст] / О. Браславець. // Діяльність на ринку нерухомості. Допомога в сертифікації. Книга 1. Житлова нерухомість. – Харків : "Торсинг", 2002. – 204 с.

19. Брасланець О. Податки з фізичних осіб в Україні : [монографія] / О. Брасланець. – К. : Коледж "Бакаляр", 2003. – 170 с.
20. Брасланець О. Податкова політика та захист інтересів платників податків : [текст] / О. Брасланець. // Наукові праці МАУП / Редкол. : М. Ф. Головатий (голов. ред.) та ін. – Вип. . 9. Проблеми та перспективи розвитку фінансової системи України. – К. : МАУП, 2003. – С. 40-44.
21. Брасланець О. Податковий процес як форма забезпечення інтересів його учасників : [текст] / О. Брасланець. // Теорії мікро-макроекономіки: Зб. наук. пр. проф. -викл. складу і аспірантів. / Редкол. : Ю. В. Ніколенко (відп. ред.) та ін. Вип. 13 / За ред. Ю. М. Мальчина, Ю. В. Ніколенка. – К. : Знання України, 2003. – С. 199-206.
22. Брасланець О. Податкові відносини та фінансові інтереси суспільства в світлі соціально-економічної доктрини Католицької Церкви : [текст] / О. Брасланець. // Християнство на межі тисячоліть: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – К. : ВНЗ "Національна академія управління", 2001. – 438 с. – С. 90-95.
23. Брасланець О. Світовий досвід самоорганізації захисту фінансових інтересів платників податків в контексті глобальної соціально-економічної трансформації : [текст] / О. Брасланець. // Формування ринкових відносин в Україні (Збірник наукових праць НДЕІ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України). – 2002. – вип. 16. – С. 16-21.
24. Брасланець О. Спеціальні податкові режими як метод забезпечення фінансових інтересів малого підприємництва : [текст] / О. Брасланець. // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 3. – С. 20-28.
25. Брасланець О. Фінансові інтереси держави та суспільства при оподаткуванні житлової нерухомості: з досвіду Російської імперії (1893-1917 рр.) : [текст] / О. Брасланець. // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – № 1. – С. 14-21.

26. Брасланець О. Фінансові інтереси суб'єктів господарювання та оптимізація податкових платежів : [текст] / О. Брасланець. // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 9-10. – С. 24-34.
27. Брасланець О. Фінансові інтереси фізичних осіб – платників податків : [текст] / О. Брасланець. // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 1-2. – С. 37-44.
28. Брасланець О. Ю. Бюджетна система України в контексті принципів суспільного устрою в соціальній науці Католицької Церкви : [текст] / О. Брасланець. // Духовні засади розвитку людства в епоху глобалізації та українська перспектива. Четверта науково-практична конференція (Київ, 23 квітня 2004 р.) Збірник наукових праць / Редкол. : М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, Л. І. Ільчук, Ю. В. Осічнюк. – К. : Національна академія управління , 2005. – 288 с. – С. 101-114.
29. Брасланець О. Ю. Дотримання принципу стабільності фіскального законодавства в контексті забезпечення інтересів платників податків в Україні : [текст] / О. Брасланець. // Фінансово-кредитні важелі державного регулювання економіки: Зб. Наук. Пр. . / НАН України, Ін-т економіки (Редкол. : А. І. Даниленко (відп. ред.) та інші). – К. : 2002. – 158 с. – С. 84-91.
30. Брасланець О. Ю. Концептуальні засади вдосконалення форм захисту інтересів платників податків у податковому процесі // Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №12. – с. 78-85.
31. Брасланець О. Ю. Податкова система : [навч. посібн] / О. Брасланець, А. Базиліук. – К. : ВНЗ "Національна академія управління", 2003. – 422 с.
32. Брасланець О. Ю. Податковий регламент як норма публічних фінансів щодо особливої процедури розробки й ухвалення податкових законопроектів // Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №6. – с. 97-106. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

33. Браславець О. Ю. Проблема використання механізмів трансфертного ціноутворення в законодавстві Республіки Польща про корпоративне прибуткове оподаткування : [текст] / О. Браславець. // Національна безпека України: стан, кризові явища та шляхи їх подолання. Міжнародна науково-практична конференція (Київ, 7-8 грудня 2005 р.) Збірник наукових праць / Редкол. : С. А. Єрохін, С. І. Пирожков, В. А. Гошовська, В. Ф. Погорілко та ін. . – К. : Національна академія управління – Центр перспективних соціальних досліджень, 2005. – 400 с. – С. 61-74.

34. Браславець О. Ю. Проблеми праці та справедливої заробітної плати в соціальному вченні Католицької Церкви : [текст] / О. Браславець. // Людство на межі тисячоліть: діалог цивілізацій. Матеріали науково-практичної конференції (Київ, 23 травня 2003 р.) / Редкол. В. А. Гошовська, М. М. Єрмошенко, С. А. Єрохін, Л. І. Ільчук, Ю. В. Осічнюк. – К. : Національна академія управління, 2003. – 329 с. – С. 232-254.

35. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Громова Я. А. Концептуальні основи державного регулювання інноваційним підприємництвом / О. В. Орлова-Курилова, О. Ю. Браславець, Я. А. Громова // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 7. Том 2. – С. 41-54.

36. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Нам В.Г. Механізм оновлення інституціонального середовища інноваційного підприємництва // Актуальні проблеми економіки. – 2020. – № 9. – С. 56-67. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIN PLUS]. (Особистий внесок автора: здійснено опис інституціонального середовища інноваційного підприємництва).

37. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Неговська Ю. М. Моделювання оцінювання інноваційного потенціалу промислових підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 5. Том 2. – С. 81-89. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIN PLUS]. (Особистий внесок автора: побудовано

концепцію економіко-математичної моделі оцінювання інноваційного потенціалу підприємств).

38. Браславець О.Ю. Вирівнювання бази оподаткування доходів фізичних осіб як спосіб врегулювання економічних інтересів платників податків // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4(130). – С. 240-245 (0,42 д.а.).

39. Браславець О.Ю. Публічно-правовий характер фінансових інтересів суб'єктів оподаткування: спроба окреслення парадигми // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали VI-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Київ – Pozega, 20-21 лютого 2020 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2020.– С.22-29.

40. Браславець О.Ю. Співвідношення інтересів учасників податкового процесу в системі державного регулювання національного господарства / О. Ю. Браславець // Ефективна економіка – 2012. – № 3. – Режим доступу: http://www.economy.nauka.com.ua/index.php/pdf/3_2021/pdf/9_2015/57.pdf?op=1&z=1038.

41. Браславець О.Ю. Фінансовий менеджмент: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни// Колектив авторів: Антонова О.М., Браславець О. Ю., Нам В.Г., Неговська Ю.М., Сугак Т.М., Чередніченко Ю.В., Штань М.В. - К.: – Національна академія управління, 2019. – 162 с.

42. Браславець О.Ю., Белякова О.В., Штулер І.Ю. Громова Я.А. Моделювання парадигми управління знаннями в системі «потрійної спіралі» - влада, наука, бізнес // Актуальні проблеми економіки. 2019. № 7. Том 2. С. 25-40. (1,0 д.а.)

43. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов / Пер. седьмого немецкого издания/ Под общей ред. А. Л. Кудрина, В. Д. Дзагоева : [текст] / Д. Брюммерхофф. – Владикавказ : Пионер-Пресс, 2001. – 480 с.

44. Бюджетний Кодекс України від 8 липня 2010 р. № 2456-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст. 572. (із змінами та доповненнями)
45. Бьюкенен Дж. Сочинения. Пер. с англ. Серия : "Нобелевские лауреаты по экономике". Т. 1. / Фонд экономической инициативы; Гл. ред. кол. : Нуреев Р. М. и др. : [текст] / Дж. Бьюкенен. – М. : Таурис Альфа, 1997. – 560 с.
46. Валлерстайн И. После либерализма : Пер. с англ. / Под ред. Б. Ю. Кагарлицкого : [текст] / И. Валлерстайн. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 256 с.
47. Василик О. Д. Податкова система України : [навч. посібн] / О. Василик. – К. : ВАТ "Поліграфкнига", 2004. – 478 с.
48. Василик О. Теорія фінансів : [навч. посібн] / О. Василик. – К. : НІОС, 2000.
49. Висновки про виконання Державного бюджету України та використання бюджетних коштів за 2003 рік / Підготовлено департаментом контролю та аналізу бюджетів України і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 06. 05. 2004 № 9-1 : [текст] – К. : Рахункова палата України, 2004. – Випуск 8.
50. Висновки про використання коштів Державного бюджету України за 2001 рік / Підготовлено за матеріалами Звіту зведеного департаменту контролю та аналізу бюджетів України, затвердженого постановою Колегії Рахункової палати від 23. 05. 2002 № 10-1 : [текст] – К. : Рахункова палата України, 2002.
51. Висновки про використання коштів Державного бюджету України за 2002 рік / Підготовлено зведеним департаментом контролю та аналізу бюджетів України і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 14. 05. 2003 № 10-1 : [текст] – К. : Рахункова палата України, 2003.
52. Вілента І. Професійна етика податківця: проблеми формування / І. Вілента. // Науковий вісник: Збірник наукових праць Національної академії

державної податкової служби України. – 2004. – № 4(26) [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4\(26\)/Opodat/vilenta.php](http://www.asta.edu.ua/vidan/nau_visn/4(26)/Opodat/vilenta.php).

53. Вольф М. Задачи налогового судопроизводства в правовом государстве / М. Вольф, К. Хартман. // Налоговые правоотношения: Сборник статей. – Проект ЮСАИД по развитию коммерческого права, АРД/Чекки – ОО "Палата налоговых консультантов", Кыргызская Республика – [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.ard-cheschi.kg/nalogi/raz_31.phtml.

54. Воронкова О. М. Податковий процес і напрями його удосконалення : [текст] / О. Воронкова. // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 63-67

55. Гега П. Т. , Доля Л. М. Основы податкового права : [навч. посібн] / П. Гега, Л. Доля. – К. : Товариство "Знання", КОО, 2003. – 302 с.

56. Геєць В. М. Суспільство, держава, економіка: феноменологія взаємодії та розвитку / Валерій Михайлович Геєць ; НАН України ; Ін-т екон. та прогноз. НАН України. – К. , 2009. – 864 с.

57. Гильдебранд фон Д. Метафизика коммуникации : [текст] / Д. фон Гильдебранд. – СПб. : Алетейя, 2000. – 373 с.

58. Горбунов В. А. Категория законного интереса (личности, общества, государства) в конституционном законодательстве Российской Федерации. / Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук : спец. 12. 00. 02 – конституционное право; муниципальное право / В. Горбунов. – Тюмень – 2007. – 27 с.

59. Гражданское и торговое право капиталистических государств / Отв. ред. Е. А. Васильев. 3-е изд. , перераб. и доп. : [текст] / Е. Васильев. – М. : Междунар. отношения, 1993. – 560 с.

60. Грачева Е. Ю. , Соколова Э. Д. Финансовое право : [навч. посібн.] / Е. Грачева, Е. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304 с.

61. Грисимова Е. Н. , Макарова О. А. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии. Под общей ред. Н. М. Голованова : [текст] / Е. Грисимова, О. Макарова. – СПб. : Юридический центр "Пресс", 1999. – 288 с.
62. Гудимов В. И. Налогово-контрольное производство [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.yurclub.ru/docs/tax/article17.html>.
63. Даниленко А. І. , Даниленко Л. П. Податкова політика і система оподаткування : [текст] / А. Даниленко, Л. Даниленко. // Фінансово-кредитні важелі державного регулювання економіки: Зб. наук. пр. / НАН України, Ін-т економіки (Редкол.: А. І. Даниленко (відп. ред.) та інші). – К. : 2002. – 158 с.
64. Данілов О. , Фліссак Н. Податкова система та шляхи її реформування : [текст] / О. Данілов, Н. Фліссак. – К. : Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
65. Державна служба статистика : офіційний сайт // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://ukrstat.gov.ua/>
66. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение : [текст] / Р. Дернберг. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
67. Дзагоева М. Р. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени. // Вестник Финансовой Академии. – 2004. – 1(29). [Электронный ресурс] / Режим доступа : [http://www.vestnik.fa.ru/1\(29\)2004%5C6.html](http://www.vestnik.fa.ru/1(29)2004%5C6.html).
68. Доклад Стиглица : О реформе международной валютно-финансовой системы: уроки глобального кризиса. Доклад Комиссии финансовых экспертов ООН : [текст] / Дж. Стиглиц, Комиссия финансовых экспертов ООН. – М. : Международные отношения. 2010. – 328 с.
69. Емельянов А. С. Меры финансово-правового принуждения : [текст] / А. Емельянов. // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 42-56
70. Жувенель Б. де. Этика перераспределения: Критический анализ моральных оснований государственного перераспределения доходов : [текст]

/ Бернар де Жувенель/ Пер. с фр. М. Федоровской, Т. Михайлович. / Под общ. ред. О. Шишкова. – М. : Ин-т национальной модели экономики, 1995. – 160 с.

71. Заяц Н. Е. Теория налогов : [текст] / Н. Заяц. – Минск : БГЭУ, 2002. – 220 с.

72. Звернення Президента України до Верховної Ради України у зв'язку з Посланням Президента України до Верховної Ради України "Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2003 році" [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=n0001100-04>

73. Зеркин Д. П. Основы конфликтологии : [курс лекций] / Д. Зеркин. – Ростов-на-Дону : Феникс, 1998. – 480 с.

74. Зимин А. В. Специфика налоговой ответственности российских организаций : [текст] / А. Зимин. // Правоведение. – 2001. – № 6. – С. 33-41.

75. Зимовець В. Державна фінансова політика економічного розвитку : [монографія] / Владислав Вікторович Зимовець. – К. : Ін-т економ. і прогнозування НАНУ, 2010. – 356 с.

76. Иванов И. С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика / Иван Сергеевич Иванов ; под ред. Кучерова И. И. – М. : Проспект, 2009. – 160 с.

77. Карасева М. В. Финансовое правоотношение : [текст] / М. Карасева. – М. : Издательство НОРМА, 2001. – 288 с.

78. Каррі Д. -П. Конституція Сполучених Штатів Америки : [текст] / Д. Каррі. – К. : Веселка, 1993.

79. Колов Ю. Н. Устойчивое развитие и пирамида потребностей человека : [текст] / Ю. Колов. // Проблемы устойчивого развития: Иллюзии, реальность, прогноз: Материалы шестого Всероссийского постоянно действующего научного семинара "Самоорганизация устойчивых целостностей в природе и обществе". – Томск : Изд-во Томского государственного университета, 2002.

80. Конституция Королевства Нидерландов // Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л. А. Окунькова : [текст] / Л. Окуньков. – М. : ИНФРА·М – НОРМА, 1997. – 816 с.
81. Конституція України (прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р.) // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1996, № 30, ст. 141 (Із змінами, внесеними згідно із Законом № 2222-IV від 08. 12. 2004, (ВВР, 2005, № 2, ст. 44).
82. Косолапов А. Г. Фінансові методи стимулювання ринкових перетворень в Україні : [текст] / А. Косолапов. – К. : Знання, 2000. – 99 с.
83. Крауч К. Постдемократия / Пер. с англ. Н. В. Эдельмана; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики : [текст] / К. Крауч, Ун-т – Высшая школа экономики. – М. : Изд. дом Гос. Ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 192 с.
84. Кузнецов Ю. В. Правопорядок как экономическое благо : [текст] / Ю. Кузнецов. // Отечественные записки. – 2003. – №2 – с. 17-33.
85. Курбатов А. Я. Сочетание частных и публичных интересов при правовом регулировании предпринимательской деятельности : [монография] / А. Курбатов. – М. : Центр Юринфо, 2001. – 212 с.
86. Кучеров И. И. Международное налоговое право : [акад. курс] / И. Кучеров. – М. : ЗАО "ЮрИнфоР", 2007. – 452 с.
87. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права : [навч. пос.] / Н. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2001. – 304 с.
88. Маритен Ж. Человек и государство / пер. С англ. Т. Лифинцевой право : [текст] / Ж. Маритен. – М. : Идея-Пресс, 2000. – 196 с.
89. Матвійчук А. В. Аналіз ризику несплати податків із застосуванням методів нечіткої логіки : [текст] / А. Матвійчук. // Науковий вісник: Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України. – 2005. – № 3(30). – С. 138-145.
90. Мельник В. М. Вплив адміністрування податків на ефективність функціонування податкової системи : [текст] / П. Мельник. // Науковий

вісник: Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України. – 2005. – № 2(29). – С. 55–62.

91. Мельник П. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : [монографія] / П. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.

92. Мизес Л. фон. Бюрократия : [текст] / Л. Мизес. – Челябинск : Социум, 2006. – 200 с.

93. Мизес Людвиг фон. Человеческая деятельность: трактат по экономической теории. Пер. с 3-го испр. англ. изд. А. В. Куряева : [текст] / Л. Мизес. – М. : ОАО "Экономика", 2000 г. – 878 с.

94. Міністерство фінансів України : офіційний сайт // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://mof.gov.ua/uk/current-year-budget-information>

95. Мороз Є. С. Загальні засади відповідальності за вчинення податкових правопорушень у проекті Податкового кодексу України : [текст] / Є. Мороз. // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції (1-2 грудня 2000 р.). – Ірпінь : Академія ДПС України, 2000. – 349 с.

96. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина : [уч. пособ] / А. Брызгалин. – М. : Аналітика-Пресс, 1997. – 600 с.

97. Налоги и налогообложение / И. Г. Русаков, В. А. Кашин и др. – М. : ЮНИТИ, 1998.

98. Налоговая реформа в России: анализ первых результатов и перспективы развития / Ю. Н. Бобылев и др. – М. : Ин-т экономики переходного периода, 2003. (Серия "Научные труды"). – 370 с.

99. Настенко А. Д. Экономические интересы и экономические отношения. // Обозреватель-Observer (Информационно-аналитический журнал). – 1995. – №7. – С. 68-80.

100. Наши налоги от А до Я. – Бонн-Берлин : Федеральное министерство финансов ФРГ, 1996.

101. Ойкен В. Структурные изменения государства : [текст] / В. Ойкен. // Теория хозяйственного порядка: "Фрайбургская школа" и немецкий неолиберализм: Пер. с нем. / Сост. , предисловие и общ. ред. В. Гутника. – М. : ЗАО "Экономика", 2002. – 482 с.
102. Олексюк О. Система підтримки прийняття фінансових рішень на мікрорівні : [текст] / О. Олексюк. – К. : Наукова думка, 1998. – 507 с.
103. Олещенко О. М. Удосконалення антимонопольного регулювання приватизаційних процесів в Україні // Стратегічна Панорама. – № 1, 2004. – С. 129-133.
104. Олсон М. Логіка колективної дії: суспільні блага і теорія груп : [моногр.] / М. Олсон. – К. : Лібра, 2004. – 272 с.
105. Онищенко В. А. Податковий контроль (Основи організації) : [текст] / В. Онищенко. – К. : Ред. журн. "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с.
106. Основи економічної теорії: політекономічний аспект. / За ред. . Г. Н. Климка, В. П. Нестеренка : [текст] / Г. Климко, В. Нестеренко. – К. : Вища школа-Знання, 1997. – 743 с.
107. Основной закон Федеративной Республики Германии // Конституции государств Европейского Союза / Под общ. ред. Л. А. Окунькова : [текст] / Л. Окуньков. – М. : ИНФРА·М – НОРМА, 1997. – 816 с.
108. Педь І. В. Непрямі податки в податковій системі України : [навч. посіб.] / Ірина Валеріївна Педь ; За ред. Ю. М. Лисенкова. – К. : Знання, 2008. – 348 с.
109. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків : [монографія] / Ірина Валеріївна Педь – К. : Знання, 2007. – 191 с.
110. Педь І. В. Податкові і соціальні збори в податковій системі України : [навч. посіб.] / Ірина Валеріївна Педь ; За ред. Ю. М. Лисенкова. – К. : Знання, 2008. – 366 с.

111. Пепеляев С. Г. Тенденции практики разрешения налоговых споров : [текст] / С. Пепеляев // Налоговые споры: теория и практика. – 2004. – № 12. – С. 11-12.

112. Перепелица М. А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине : [монография] / Мария Александровна Перепелица ; под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Легас, 2003. – 116 с.

113. Печуляк В. П. Питання гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків : [текст] / В. Печуляк. // Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України (Секція – економіка, право). – Ірпінь, 2004. – №1(23). – С. 87-93.

114. Печуляк В. П. Правові питання взаємодії державної податкової служби та органів контролю-ревізійного управління в процесі здійснення податкової політики : [текст] / В. Печуляк. // Теорії мікро-макроекономіки: Зб. наук. пр. проф. -викл. складу і аспірантів. / Редкол. : Ю. В. Ніколенко (відп. ред.) та ін. Вип. 13 / За ред. Ю. М. Мальчина, Ю. В. Ніколенка. – К. : Знання України, 2003. – С. 159-162.

115. Податкова система України : [підручн.] / В. М. Федоров, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. ; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.

116. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112. (із змінами та доповненнями)

117. Попов Ю. Ю. Вина – обязательное условие применения финансовых санкций : [текст] / Ю. Попов. // Бизнес. Бухгалтерия, право, налоги, консультации. – 1999. – № 21. – С. 110.

118. Пріб К. А. Податкова система України: термінологія і формулювання основних положень : [навч. посіб.] / К. А. Пріб, В. І. Федько. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

119. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст. 365. (із змінами та доповненнями).

120. Про виконання Державного бюджету України за 2000 рік / За матеріалами Колегії Рахункової палати від 20. 07. 2001 року / Відпов. за випуск Секретар Рахункової палати. – К. : Рахункова палата України, 2001.

121. Про державну податкову службу в Україні : закон України від 4 грудня 1990 р. № 509-XII // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1991, № 6, ст. 37. (із змінами та доповненнями).

122. Про прибутковий податок з громадян : декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13-92 // Відомості Верховної Ради (ВВР) 1993, № 10, ст. 77. (із змінами та доповненнями).

123. Про прожитковий мінімум : закон України від 15 липня 1999 р. № 966-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 38, ст. 348. (із змінами та доповненнями).

124. Про Регламент Верховної Ради України : закон України від 10 лютого 2010 р. № 1861-VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, N 14-15, № 16-17, ст. 133. (із змінами та доповненнями).

125. Про результати аналізу та оцінки впливу макропоказників економічного і соціального розвитку на виконання Державного бюджету України у 2003 році / Підготовлено зведеним департаментом контролю та аналізу бюджетів України і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 01. 03. 2004 № 5-4 / – К. : Рахункова палата України, 2004.

126. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : указ Президент України від 3 липня 1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України від 20. 07. 1998 – 1998 р. , № 27, – с. 1. (із змінами та доповненнями)

127. Рекош Э. Кто определяет общественные интересы? Стратегии развития права общественных интересов в Центральной и Восточной Европе

: [текст] / Э. Рекош. – Будапешт, Москва, Нью-Йорк : Инициатива "Право общественных интересов", 2005. – 20 с. (С. 6, 11-12)

128. Реформы Александра II : [текст] / сост. О. Чистяков, Т. Новицкая. – М. : Юрид. лит. , 1998. – 464 с.

129. Санлі Е. та ін. Україна: Реформа податкової політики та підготовка проекту податкового кодексу. – Б/м: Міжнародний валютний фонд, 1998.

130. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве / Под ред. проф. И. И. Кучерова : [моногр.] / И. Кучеров, Н. Саттарова. – М. : Юрлитинформ, 2006. – 392 с.

131. Сергеев А. Б. Теоретические основы сочетания частных и публичных интересов, проблемы их реализации в досудебном производстве по преступлениям, совершенным в чрезвычайных ситуациях // Черные дыры в Российском Законодательстве. – 2002. – № 4. – [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.k-press.ru/bh/2002/4/sergeev2/sergeev2.asp>

132. Середньомісячна заробітна плата одного штатного працівника по економіці України в цілому за 2005 – 2011 роки // Сайт Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. – [Електронний ресурс] / Режим доступа : http://www.social.org.ua/sl/zp05_08

133. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : [монографія] / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.] – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

134. Сімейний кодекс України від 10 січня 2002 р. № 2947-III // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2002, № 21-22, ст. 135. (із змінами та доповненнями)

135. Скрипник А. Державне регулювання трансформаційної економіки (аспекти моделювання) : [моногр.] / А. Скрипник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2002. – 312 с.

136. Скрипник А. В. , Межейнікова Л. С. Моделі мотивації ухилення від сплати податків : [текст.] / А. Скрипник, Л. Межейнікова. // Науковий вісник: Збірник наукових праць Національної академії державної податкової служби України. – 2004. – № 3(25). – С. 35-43.
137. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике : [монография] / Сергей Евгеньевич Смирных. – М. : Волтерс Клувер, 2009. – 176 с.
138. Соколовська А. М. До стратегії реформування податкової системи України : [текст] / А. Соколовська. // Дзеркало Тижня. – 2006. – № 13 (592).
139. Соколовська А. М. Податкова система України: Теорія та практика становлення : [моногр.] / А. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – 372 с.
140. Стиглиц Дж. Е. Информация и смена парадигмы в экономической науке : [текст] / Дж. Стиглиц. // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. Сопред. научно-ред. совета Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов. Т. V. В 2 кн. Всемирное признание. Лекции нобелевских лауреатов. Отв. ред. Г. Г. Фетисов. Кн. 2. – М. : Мысль, 2005. – С. 535-629.
141. Стиглиц Дж. Крутое пике: Америка и новый экономический порядок после глобального кризиса / Стиглиц Джозеф; [пер. с англ. В. Лопатка]. – М. : Эксмо, 2011. – 512 с.
142. Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектора : [текст] / Дж. Е. Стігліц. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
143. Тихомиров Ю. А. Публичное право : [учебник] / Ю. Тихомиров. – М. : Издательство БЕК, 1995. – 496 с.
144. Тихомиров Ю. А. Современное публичное право : [монографический уч.] / Ю. Тихомиров. – М. : Эксмо, 2008. – 448 с. – (Российское юридическое образование)

145. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование : [монография] / Г. П. Толстопятенко. – М. : НОРМА, 2001. – 336 с.
146. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов : [текст] / Н. Тургенев. / У истоков финансового права. – М. : Статут (в серии "Золотые страницы российского финансового права"), 1998. – 432 с.
147. Усатий Г. О. Компроміс як засіб попередження злочинів у сфері оподаткування : [текст] / Г. Усатий. // Податкова політика в Україні та її нормативно-правове забезпечення. Збірник наукових праць за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції (1-2 грудня 2000 р.). – Ірпінь : Академія ДПС України, 2000. – 349 с.
148. Федосов В. , Опарін В. , Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : [монографія] / За наук. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ. – 2002. – 387 с.
149. Философский словарь / [ред.-сост. И. Т. Фролов]. – 5-е издание. – М. : Политиздат, 1986. – 590 с.
150. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія : у 3-х т. / Ін-т світ. екон. і міжнар. відносин НАНУ, ДННУ "Акад. фін. управління" : [науково-енциклопедичне видання] / [В. Д. Базилевич, С. В. Бойко, А. М. Ващицин та ін.] ; за ред. Т. І. Єфименко. – К. : 2010. – Т.1. – 622 с.
151. Фишер В. Европа: Экономика, общество и государство (1914-1980) / Пер. с нем. Л. А. Овчинцевой; под науч. ред. Ю. А. Петрова : [монографія] / В. Фишер. – М. : Гуманитарный издательский центр ВЛАДОС, 1999. – 365 с.
152. Фінансове право : [підручник] / Керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова. – Харків: Фірма "Консум", 1998. – 496 с.
153. Хефнер Й. Христианское социальное учение : [монография] / Й. Хефнер. – М. : Культурный центр "Духовная Библиотека", 2001. – 324 с.

154. Хоппе Г. -Г. Экономическая и социологическая теория налогообложения / Пер. с англ. Е. Сагалович и Ю. Кузнецова, редактор перевода Н. Соколов. // Отечественные записки. – 2002. – № 4-5 (5). – С. 233-267. – [Электронный ресурс] / Режим доступа : <http://www.strana-oz.ru/?numid=5&article=267>

155. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы : [монография] / Роман Андреевич Шепенко. – М. : Статут, 2006. – 303 с.

156. Шмитт К. Государство как политическая форма. / пер. с нем. О. В. Кильдюшова; сост. В. В. Анашвили, О. В. Кильдюшов; Гос. Ун-т – Высшая школа экономики учение : [монография] / К. Шмитт. – М. : Изд. дом Гос. Ун-та – Высшей школы экономики, 2010. – 272 с.

157. Шмитт К. Диктатура. От истоков современной идеи суверенитета до пролетарской классовой борьбы. / Пер. С нем. Ю. Ю. Коринца; Под ред. Д. В. Кузницына : [монография] / К. Шмитт. – СПб. : Наука, 2005. – 326 с.

158. Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права : [монография] / Д. Щекин. – М. : Статут, 2007. – 240 с.

159. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : [учебное пособие] / Д. М. Щекин ; под ред. Пепеляева С. Г. – М. : Академический правовой университет – МЗ Пресс, 2002. – 252 с.

160. Экономическая теория / Под ред. Дж. Итуэлла, М. Милгейта, П. Ньюмена: Пер. с англ. / Науч. ред. чл. -корр. РАН В. С. Автономов : [монография] / Дж. Итуэлл, М. Милгейт, П. Ньюмен. – М. : ИНФРА-М, 2004. – XII, 931 с.

161. Якобсон Л. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов : [монография] / Л. Якобсон. – М. : Аспект Пресс, 1996. – 319 с.

162. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах : [монография] / И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.

163. Abgabenordnung (AO) Vom 16. März 1976 // BGBl. I, S. 613; 1977 I, S. 269. – [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html
164. Alford H. -J. , Naughton M. -J. *Managing As If Faith Mattered: Christian Social Principles in the Modern Organization (Catholic Social Tradition)*. – Notre Dame, IN: University of Notre Dame Press, 2001. – 360 pp.
165. Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 15. Juli 1998 // BStBl I S. 630. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.steuerecht.org/component/option,com_joomdoc/Itemid,31/gid,57/limitstart,30/
166. Aristotle, *Politics*. – [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.perseus.tufts.edu/hopper/text?doc=Perseus:text:1999.01.0057>)
167. Banach J. , Zbierski M. *Cena w porozumieniu z ministrem* // Przegląd prasy Taxonline. pl. – Czwartek, 25 Sierpień 2005. – [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://archiwum.rp.pl/arttykul/565578_Cena_w_porozumieniu_z_ministrem.html
168. *Basic World Tax Code and Commentary*. – Harvard University, 1996. – 364 pp.
169. Berger P.-L. *Etyka Kapitalizmu* / Peter L. Berger, Walter Block, Robert M. Grant, David Novak, Richard John Neuhaus, Michael Novak, George Weigel. – Kraków : Signum [Znak], 1994. – 196 stron.
170. Braslavets O. *Principle of Tax Legislation Stability as the Basis for Providing Interests of Taxpayers in Ukraine* // *Економіка: сучасні проблеми та перспективи розвитку*: 36. матеріалів Всеукр. наук. -практ. конф. , Київ, 21 берез. 2003 р. – К. : Вид-во Європ. у-ту, 2003. – 152 с. – С. 25-28.
171. Braslavets Oleksii, Semenova Viktoriya. *Realizacja zasady pomocniczosci w normach prawnych ustawodawstwa ukraińskiego dotyczących rodziny i dzieci* / *Prawa dziecka: perspektywa Kosciola*, red. ks. Piotr Kroczek, Papieski Uniwersytet Jana Pawła II w Krakowie // *Annales canonici (Seria "Monographiae")*. – 2015. – № 3. – S.153-174.

172. Dębiec A. Ceny transferowe – jak prawidłowo dokumentować transakcje, aby zminimalizować ryzyko podatkowe – [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://finanse.izinfo.pl/artykuly/artykul_5031.htm.

173. Hirschman Albert Otto. Namiętności i interesy. U intelektualnych źródeł kapitalizmu (The Passions and the Interests. Political Arguments for Capitalism before its Triumph, 1977.) / Tłumaczenie: Irena Topińska, Maciej Kochanowicz. – Kraków: Znak, 1997. – 148 stron.

174. Hoppe Hans-Herman. The Economics and Sociology of Taxation // Journal des Economistes et des Etudes Humaines. Volume 1. Numero 2. Printemps 1990. pp. 61–90. – [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://mises.org/daily/2068>

175. James S. , Murphy K. , Reinhart M. The Taxpayers' Charter: A Case Study In Tax Administration (Working Paper No 62). – Canberra: Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University. – February 2005. – 32 pp.

176. Mościcka A. Ceny transferowe między podmiotami powiązаными // Przegląd prasy Taxonline. pl. – Środa, 17 Listopad 2004.

177. Opodatkowanie i rachunkowosc w Polsce: Elementy porownawcze z prawem niemieckim I standartami miedzynarodowymi. / Red. Nauk. S. Kudert, J. Nabialek – Warszawa: Wydawnictwa Prawnicze PWN, 2000. – 424 str. – S.79-84.

178. Szydłowska K. Ceny transferowe w spółkach mogą być bezpieczne // Przegląd prasy Taxonline. pl. – 21 Wrzesień 2005.

179. Tax Authority Audits – Charter of Taxpayer's Rights and Obligations. – KPMG Romania's Tax Department S. R. L. . – 2004 – November – Issue 68.

180. Tax Information Publication: Guide to Free Tax Services. Publication 910 (Rev. 11-92) – Departament of the Treasury Internal Revenue Service, 1992. – P. 36-43.

181. Taxpayer`s Bill Of Rights // Your Rights as a Taxpayer. Internal Revenue Service Publication No. 1 (6-89).

182. Taxpayers` Rights and Obligations : Practice Note / Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD, Centre for Tax Policy and Administration (Tax Guidance Series; GAP002–Collection: OECD Documents) – CTPA. – S. l. : OECD, 2002. – 13 pp.

183. The Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998 // HR 2676 (Revised As Of 05/07/98 – Passed Senate, amended)

184. The OECD Guidelines for Multinational Enterprises: Text, Commentary and Clarifications. – FiFoOst; Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise; A-airs Committee on international Investment and Multinational Enterprises, 2001. – 54 p.

185. The Statute of the World Taxpayers Associations. – Stockholm (Sweden): World Taxpayers Associations, 2001.

186. Tomaszewski K. Wkrótce możliwe porozumienia z fiskusem // Przegląd prasy Taxonline. pl. – Czwartek, 9 Czerwiec 2005.

187. Ustawa RP z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług // Dz. U. Nr 54, poz. 535 oraz z 2005 r. Nr 14, poz. 113.

188. Ustawa RP z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych // Dz. U. z 2003 r. Nr 202, poz. 1957.

189. Ustawa RP z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych // Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.

190. Ustawa RP z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej // Dz. U. Nr 173, poz. 1807 i Nr 281, poz. 2777 oraz z 2005 r. Nr 33, poz. 289.

191. Ustawa RP z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne // Dz. U. Nr 144, poz. 930, z późn. zm.

192. Ustawa RP z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych // Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.

193. Ustawa RP z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa // Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926.

194. Ustawa RP z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw // Dz. U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199.

195. Zasady zawierania porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych // Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych . – Nr 23 (526). – 10.08.2005.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ХАРТІЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Підготовлена Комітетом форуму ОЕСД у фінансових справах і з податкового адміністрування

ВСТУП

В нашому суспільстві податкові закони вимагають з нашого боку сплати податків та інших внесків для фінансування ряду урядових програм та соціальних служб на кшталт освіти, надання допомоги, охорони здоров'я, безпеки, правоохоронної діяльності та транспортної інфраструктури, які сприяють у функціонуванні нашого суспільства.

Ваша податкова адміністрація при справлянні цих податків та обов'язкових внесків базується на фундаментальному принципі, що платники податків (як громадяни так і нерезиденти) будуть діяти у відповідності до норм законів у тому випадку, коли до них ставляться з повагою та справедливо, надаючи всю необхідну інформацію, поради, допомогу та ніші послуги задля виконання ними їхніх зобов'язань.

Ця Хартія платників податків узагальнює ваші найважливіші права і обов'язки стосовно податкової системи.

Ми публікуємо її для сприяння встановленню на місцях відносин співпраці, які необхідно шукати у суспільстві – яке базується на взаємній довірі та повазі.

ВАШІ ПРАВА

Ми завжди ставитимемося до Вас з повагою та розважливо і за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Допомогти Вам зрозуміти та виконати Ваші податкові зобов'язання;
- Пояснити Вам причини рішень, ухвалених нами щодо Ваших справ;
- Завершити проблему бюджетного відшкодування [протягом ... днів] / [якомога скоріше] і, якщо це дозволяє закон, заплатити Вам відповідні проценти;
- Відповісти н письмові запити відшкодування [протягом ... днів] / [якомога скоріше];
- При роботі з терміновими запитами діяти якомога скоріше;
- Відповісти на Ваш телефонний запит швидко та без непотрібної переадресації;
- Передзвонити за Вашим телефонним номером якомога швидше;
- Звести Ваші видатки для належного виконання закону до мінімуму;
- Надати Вам можливість мати юридичного чи податкового повіреного в справах – протягом будь-якої перевірки;
- Надіслати Вам наприкінці перевірки або [протягом ... днів] / [якомога скоріше] після її завершення відповідний протокол або письмовий звіт про результати такої перевірки та мотиви ухвалених нами рішень;

- Надсилаючи Вам повідомлення про штраф повідомити Вас про деталі розрахунку такого штрафу.

Ваше право на оскарження

Ми за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Повністю пояснити Ваші права щодо нагляду, оскарження та апеляції, якщо Ви невпевнені в них або потребуєте пояснення;
- Розглянемо Вашу справу, якщо Ви вважаєте, що ми перекрутили факти, невірно застосували норму закону або невідповідно розглядали Вашу справу;
- Гарантувати, що нагляд буде мати всебічний, професійний та неупереджений характер і здійснюватиметься представником, котрий не брав участі в ухваленні первісного рішення;
- Ви подали Ваші заперечення [протягом ... днів] / [якомога скоріше], якщо немає вимог надати додаткову інформацію або якщо Ваша справа не є надзвичайно важкою;
- Ви могли висловити свої резони у випадку, коли ваші заперечення були частково або повністю відхилені;
- Просити Вас про додаткову інформацію тільки в тому випадку, коли це необхідно для розв'язання суперечки.

Ваше право сплатити не більше, ніж необхідна сума податку

Ми будемо:

- Діяти чесно та неупереджено у всіх наших відносинах з Вами, аби Ви сплатили тільки ту суму податку, яка відповідає нормам закону і змогли відповідним чином скористатися всіма [податковими] кредитами, перевагами, знижками та іншими правами.

Ваше право на достовірність [інформації]

Ми за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Надати Вам пораду про податкові наслідки Ваших дій;
- Повідомляти Вас [протягом ... днів] / [якомога раніше] про проведення співрозмови з Вами або про надання Вами певних документів;
- Повідомляти Вас про необхідність бесіди з Вами та наших вимогах щодо цього;
- Обрати відповідні час та місце для бесіди з Вами та надати Вам час, щоб підготувати відповідні документи;

Ваше право на приватність

Ми будемо:

- Робити запити про Вас тільки у тому випадку, коли необхідно перевірити виконання Вами Ваших податкових зобов'язань;
- Шукати доступ тільки до тієї інформації, яка відповідає нашим запитам;

- Ставитися до будь-якої інформації, одержаної нами, як до приватної.

Ваше право на конфіденційність та таємницю

Ми зобов'язуємося:

- Не використовувати та не опубліковувати будь-яку особисту та фінансову інформацію про Вас, якщо Ви не уповноважили нас на це у письмовій формі або в ситуаціях, не передбачених відповідним законом;
- Доступ до інформації дозволений тільки тим службовцям, і в тих випадках, які передбачені вимогами закону про доступ до інформації та вимогам про надходження вашої особистої чи фінансової інформації до наших програм.

І ВАШІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Ваше зобов'язання бути чесним

Ми очікуємо від Вас:

- Забезпечення повної та точної інформації в той спосіб й тоді, коли це буде необхідно;
- Оголошення всього Вашого оподаткованого доходу при Вашому декларуванні з індивідуального прибуткового податку;
- Вимог з Вашого боку тільки тих [податкових] знижок, пільг та кредитів, на які Ви маєте право;
- Повні, точні й чесні відповіді на наші питання;
- Повного пояснення фактів та обставин у випадку, коли Ви потребуєте податкової поради або коли Ви просите індивідуального податкового роз'яснення.

Ваше зобов'язання співпрацювати

Ми очікуємо від Вас:

- Співпраці з податковими адміністраторами й поважного, розважливого та шанобливого ставлення до них, так само, як і ми це робимо у наших стосунках з Вами;

Ваше зобов'язання надати точну інформацію та подати вчасно документи

Ми очікуємо від Вас:

- Подання коректних звітів (декларацій) та документів у визначений термін;
- Забезпечення повної та точної інформації щодо певних даних;
- Дотримання розумної розсудливості в підготовці Ваших податкових звітів (декларацій), документів та інформації;
- Повідомлення нам про події на кшталт інкорпорації, заснування бізнесу, зміни адреси для кореспонденції, зміни місця здійснення бізнесу, припинення бізнесу для необхідної й своєчасної ідентифікації

платника податків так, щоб ми могли відповідним чином виконувати норми податкового законодавства – раціонально та ефективно.

Ваше зобов'язання вести облік

Ми очікуємо від Вас:

- Ведення обґрунтованого обліку та облікових реєстрів, що дозволять Вам виконати Ваші податкові зобов'язання;
- Ведення обґрунтованого обліку та облікових реєстрів протягом терміну, передбаченого для збереження документів;
- Дотримання розумної розсудливості в підготовці Ваших звітів та облікових реєстрів;
- Дозволу на доступ до ваших звітів та облікових реєстрів для того, щоб ми могли перевірити Ваші податкові зобов'язання.

Ваше зобов'язання вчасно сплатити податки

Ми очікуємо від Вас:

- Своєчасної та повної сплати всіх Ваших податків;
- Повної сплати суми будь-яких залишків податків, які виникатимуть внаслідок оцінки та переоцінки;
- Допомоги нам у розвитку взаємоприйнятних угод щодо сплати у випадку, коли Ви не матимете змоги сплатити відповідної суми повністю й вичерпали всі розумні можливості отримати необхідні для цього кошти шляхом отримання позик чи реструктуризації свої фінансових справ;
- Вчасно утримувати та вносити до бюджету усі податки, нараховані та зібрані від імені інших осіб [в якості податкового агента].
- Повідомлення про те, що у Вас виникли обставини, котрі не залежать від Вас, які позбавили Вас можливості сплатити вчасно Ваші податки – для того, щоб могли бути вжиті заходи для допомоги Вам.

РИЗИКИ ПРИ НЕДОТРИМАННІ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Якщо Ви не виконуєте Ваших податкових зобов'язань

- Законом може бути передбачено накладення штрафів та\або санкцій;
- В більш серйозних випадках можуть бути вжиті заходи судового [кримінального] переслідування.

Джерело: [184]

Неофіційний переклад українською мовою

УРЯД АВСТРАЛІЇ
ПОДАТКОВА СЛУЖБА АВСТРАЛІЇ

**ХАРТІЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ
(Витяг)**

[...] В Хартії викладено способи нашої поведінки у справах з Вами. Це допоможе Вам зрозуміти:

- Ваші права як платників податків відповідно до норм закону;
- Послуги та інші стандарти, які Ви можете очікувати від нас;
- Ваші найважливіші обов'язки щодо оподаткування і
- Що Ви можете зробити, якщо Ви незадоволені нашими рішеннями, діями чи послугами або у випадку, коли Ви хочете подати скаргу.

ВАШІ ПРАВА

Ви можете очікувати від нас:

1. Що ми ставитимемося до Вас справедливо й розсудливо.
 2. Що ми ставитимемося до Вас, як до осіб, що в своїх податкових справах є чесними, за умови, що Ви не вчиняєте інакше.
 3. Що ми запропонуємо Вам професійне обслуговування й допомогу, щоб сприяти Вашому розумінню й виконанню Ваших податкових зобов'язань.
 4. Що ми визнаємо, що Ви за своїм вибором можете мати свого повіреного в податкових справах і отримувати поради про Ваші податкові справи.
 5. Що ми поважаємо Вашу приватність.
 6. Що ми отримуватимемо від Вас інформацію, яку ми розцінюємо як конфіденційну відповідно з законом.
 7. Що ми надамо Вам доступ до інформації, яку ми маємо про Вас у відповідності з законом.
 8. Що ми надамо Вам пораду й інформацію, якій Ви можете довіряти.
 9. Що ми дамо Вам пояснення про рішення, які ми виносимо у Ваших податкових справах.
 10. Що ми поважаємо Ваше право на додатковий розгляд Вашої справи.
 11. Що ми поважаємо Ваше право подати скаргу.
 12. Що ми адмініструємо податки таким способом, котрий мінімізує Ваші витрати на сокарження.
 13. Що ми несемо відповідальність за наші дії.
- Крім того, ми встановлюємо стандарти обслуговування й звітуємо про успішність їхнього дотримання.

[...]

Ми очікуємо від Вас:

- Що Ви будете правдиві у Ваших стосунках з нами.
- Що вестимете облік відповідно до закону.
- Що Ви проявлятимете обачність в підготовці Ваших податкових звітів та інших документів і при веденні обліку.
- Що Ви вчасно подаватимете податкові декларації, інші необхідні документи або інформацію.
- Що Ви вчасно сплатите Ваші податки та інші зобов'язання.
- Що Ви співпрацюватимете з нами у наших взаємних стосунках.

Джерело: [175]

Неофіційний переклад українською мовою

ХАРТІЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ УКРАЇНИ (Проект)

ВСТУП

Українська Конституція та українське податкове законодавство вимагають від нас сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та державних цільових фондів для фінансування ряду програм уряду, місцевого самоврядування та соціальних служб, які сприяють у функціонуванні нашого суспільства.

Українська держава, а також її державна податкова служба та її посадові особи виходять при справлянні податків та обов'язкових внесків з фундаментального принципу, що платники податків (як громадяни України, так і іноземні громадяни й особи без громадянства, як резиденти, так і нерезиденти, як фізичні так і юридичні особи, а також посадові особи юридичних осіб) будуть діяти у відповідності до норм законів у тому випадку, коли до них ставляться з повагою та справедливо, надаючи всю необхідну інформацію, поради, допомогу та ніші послуги задля виконання ними їхніх зобов'язань.

Ця Хартія платників податків України узагальнює ваші найважливіші права і обов'язки у сфері податків та оподаткування.

Ми публікуємо цей документ для встановлення на місцях таких відносин між платниками податків та державною податковою службою України, які будуть партнерськими та базуватимуться на взаємній довірі та повазі.

ВАШІ ПРАВА

Ми завжди ставитимемося до Вас з повагою та розважливо і за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Допомогти Вам зрозуміти та виконати Ваші податкові зобов'язання;
- Пояснити Вам причини рішень, ухвалених нами щодо Ваших справ;
- Завершити проблему бюджетного відшкодування [протягом ... днів] / [якомога скоріше] і, якщо це дозволяє закон, заплатити Вам відповідні проценти за тимчасове використання державою Ваших коштів;
- Відповісти на Ваші письмові запити про відшкодування переплачених сум [протягом ... днів] / [якомога скоріше];
- При роботі з терміновими запитами діяти якомога скоріше;
- Відповісти на Ваш телефонний запит швидко та без зайвої переадресації;
- Передзвонити за Вашим телефонним номером якомога швидше;
- Звести до мінімуму Ваші видатки, аби Ви могли належним чином виконати вимоги закону;
- Надати Вам можливість мати юридичного чи податкового повіреного в справах – протягом будь-якої перевірки;

- Надіслати Вам наприкінці перевірки або [протягом ... днів] / [якомога скоріше] після її завершення відповідний протокол або письмовий звіт про результати такої перевірки та мотиви ухвалених нами рішень;
- Надсилаючи Вам повідомлення про штраф повідомити Вас про деталі розрахунку такого штрафу.

Ваше право на оскарження

Ми за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Повністю пояснити Ваші права щодо нагляду, оскарження та апеляції, якщо Ви невпевнені в них або потребуєте пояснення;
- Розглянути Вашу справу, якщо Ви вважаєте, що ми перекрутили факти, невірно застосували норму закону або невідповідно розглядали Вашу справу;
- Гарантувати, що нагляд буде мати всебічний, професійний та неупереджений характер і здійснюватиметься представником, котрий не брав участі в ухваленні первісного рішення;
- Ви подали Ваші заперечення [протягом ... днів] / [якомога скоріше], якщо немає вимог надати додаткову інформацію або якщо Ваша справа не є надзвичайно важкою;
- Ви могли висловити свої резони у випадку, коли ваші заперечення були частково або повністю відхилені;
- Просити Вас про додаткову інформацію тільки в тому випадку, коли це необхідно для розв'язання суперечки.

Ваше право сплатити не більше, ніж необхідна сума податку

Ми будемо:

- Діяти чесно та неупереджено у всіх наших відносинах з Вами, аби Ви сплатили тільки ту суму податку, яка відповідає нормам закону і змогли відповідним чином скористатися всіма [податковими] кредитами, перевагами, знижками та іншими правами.
- У разі, коли відповідна норма закону матиме подвійне трактування, ми керуватимемося тим, що саме Ваша позиція є в такій ситуації визначальною.

Ваше право на достовірність [інформації]

Ми за нормальних обставин будемо докладати зусиль аби:

- Надати Вам пораду про податкові наслідки Ваших дій;
- Повідомляти Вас [протягом ... днів] / [якомога раніше] про проведення співрозмови з Вами або про надання Вами певних документів;
- Повідомляти Вас про необхідність бесіди з Вами та наші вимоги щодо цього;
- Обрати відповідні час та місце для бесіди з Вами та надати Вам час, щоб підготувати відповідні документи;

Ваше право на приватність

Ми будемо:

- Робити запити про Вас тільки у тому випадку, коли необхідно перевірити виконання Вами Ваших податкових зобов'язань;
- Шукати доступ тільки до тієї інформації, яка відповідає нашим запитам;
- Ставитися до будь-якої інформації, одержаної нами, як до приватної.

Ваше право на конфіденційність та таємницю

Ми зобов'язуємося:

- Не використовувати та не опубліковувати будь-яку особисту та фінансову інформацію про Вас, якщо Ви не уповноважили нас на це у письмовій формі або в ситуаціях, не передбачених відповідним законом;
- Доступ до інформації дозволений тільки тим службовцям, і в тих випадках, які передбачені вимогами закону про доступ до інформації та вимогам про надходження вашої особистої чи фінансової інформації до наших програм.

І ВАШІ ОБОВ'ЯЗКИ***Ваш обов'язок бути чесним***

Ми очікуємо від Вас:

- Забезпечення повної та точної інформації в той спосіб й тоді, коли це буде необхідно;
- Оголошення всього Вашого оподаткованого доходу при Вашому декларуванні з індивідуального прибуткового податку;
- Вимог з Вашого боку тільки тих [податкових] знижок, пільг та кредитів, на які Ви маєте право;
- Повні, точні й чесні відповіді на наші питання;
- Повного пояснення фактів та обставин у разі, коли Ви потребуєте податкової поради або коли Ви просите індивідуального податкового роз'яснення.

Ваше зобов'язання співпрацювати

Ми очікуємо від Вас:

- Співпраці з податковими адміністраторами й поважного, розважливого та шанобливого ставлення до них, так само, як і ми це робимо у наших стосунках з Вами;

Ваше зобов'язання надати точну інформацію та подати вчасно документи

Ми очікуємо від Вас:

- Подання коректних звітів (декларацій) та документів у визначений термін;
- Забезпечення повної та точної інформації щодо певних даних;

- Дотримання розумної розсудливості в підготовці Ваших податкових звітів (декларацій), документів та інформації;
- Повідомлення нам про події на кшталт інкорпорації, заснування бізнесу, зміни адреси для кореспонденції, зміни місця здійснення бізнесу, припинення бізнесу для необхідної й своєчасної ідентифікації платника податків так, щоб ми могли відповідним чином виконувати норми податкового законодавства – раціонально та ефективно.

Ваше зобов'язання вести облік

Ми очікуємо від Вас:

- Ведення обґрунтованого обліку та облікових реєстрів, що дозволять Вам виконати Ваші податкові зобов'язання;
- Ведення обґрунтованого обліку та облікових реєстрів протягом терміну, передбаченого для збереження документів;
- Дотримання розумної розсудливості в підготовці Ваших звітів та облікових реєстрів;
- Дозволу на доступ до ваших звітів та облікових реєстрів для того, щоб ми могли перевірити Ваші податкові зобов'язання.

Ваше зобов'язання вчасно сплатити податки

Ми очікуємо від Вас:

- Своєчасної та повної сплати всіх Ваших податків;
- Повної сплати суми будь-яких залишків податків, які виникатимуть внаслідок оцінки та переоцінки;
- Допомоги нам у розвитку взаємоприйнятних угод щодо сплати у випадку, коли Ви не матимете змоги сплатити відповідної суми повністю й вичерпали всі розумні можливості отримати необхідні для цього кошти шляхом отримання позик чи реструктуризації свої фінансових справ;
- Вчасно утримувати та вносити до бюджету усі податки, нараховані та зібрані від імені інших осіб [в якості податкового агента].
- Повідомлення про те, що у Вас виникли обставини, котрі не залежать від Вас, які позбавили Вас можливості сплатити вчасно Ваші податки – для того, щоб могли бути вжиті заходи для допомоги Вам.

РИЗИКИ ПРИ НЕДОТРИМАННІ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Ми нагадуємо Вам, що у разі, коли Ви не виконуєте Ваших податкових зобов'язань

- Законом може бути передбачено накладення штрафів та\або санкцій;
- У серйозніших випадках можуть бути вжиті заходи судового [кримінального] переслідування.

Розроблено автором на підставі [175; 184]

ДОДАТОК Б

Таблиця Б-1

**Величина неоподаткованого мінімуму доходів громадян
в 1990 – 2003 рр.**

ПЕРІОД	Неоподатковуваний мінімум доходів громадян, крб. / грн.
січень 1990	70.00
липень 1990 – квітень 1991	100.00
квітень 1991 – липень 1991	160.00
липень 1991 – грудень 1991	185.00
грудень 1991 – травень 1992	400.00
травень 1992 – листопад 1992	900.00
листопад 1992 – січень 1993	2300.00
січень 1993 – червень 1993	4600.00
червень 1993 – вересень 1993	13800.00
вересень 1993 – грудень 1993	40000.00
грудень 1993 – жовтень 1994	120000.00
жовтень 1994	240000.00
листопад 1994 – січень 1995	780000.00
лютий 1995 – вересень 1995	1400000.00
жовтень 1995 – серпень 1996	1700000.00
вересень 1996 – до 2004 (грн.)	17.00

Джерело: [19, с. 47]

Розміри величини вартості межі малозабезпеченості в Україні в 1998-1999 рр.

Назва соціального показника	Величина показника	Термін дії	Законодавчий акт, що регулює величину показника
Величина вартості межі малозабезпеченості	45 грн.	з 01.01.1998	Закон України № 49-XIV від 22 липня 1998 р.
Величина вартості межі малозабезпеченості	55 грн.	з 01.07.1998	ЗУ № 49-XIV від 22 липня 1998 р.
Величина вартості межі малозабезпеченості	90,7 грн.	з 01.01.1999	ЗУ № 366-XIV від 25 грудня 1998 р.
Величина вартості межі малозабезпеченості	118,3 грн.	з 01.07.1999	ЗУ № 366-XIV від 25 грудня 1998 р.

Укладено автором за чинним законодавством

Розмір прожиткового мінімуму в Україні у 2000-2021 рр.

Встановлюється з	Діти віком до 6 років	Діти віком від 6 до 18 років	Працевдатні особи	Особи, які втратили працевдатність	Загальний показник	Законодавча підстава
1	2	2	4	5	6	7
01.01.2000	240,71	297,29	287,63	216,56	270,1	Закон № 2025-III від 05.10.2000 р.
01.01.2001	276,48	345,66	331,05	248,77	311,3	Закон № 2330-III від 22.03.2001 р.
01.01.2002	307	384	365	268	342	Закон № 2780-III від 15.11.2001 р.
01.01.2004	324,49	404,79	386,73	284,69	362,23	Закон № 1704-IV від 11.05.2004 р.
01.01.2005	376	468	453	332	423	Закон № 2285-IV від 23.12.2004 р.
01.01.2006	400	514	483	350	453	Закон № 3235-IV від 20.12.2005 р.
01.04.2006	410	527	496	359	465	
01.10.2006	418	536	505	366	472	
01.01.2007	434	558	525	380	492	Закон № 489-V від 19.12.2006 р.
01.04.2007	463	595	561	406	525	
01.10.2007	470	604	568	411	532	
01.01.2008	526	663	633	470	592	Закон № 107-VI від 28.12.2007 р.
01.04.2008	538	678	647	481	605	
01.07.2008	540	680	649	482	607	
01.10.2008	557	701	669	498	626	
01.11.2009	632	776	744	573	701	Закон № 1646-VI від 20.10.2009 р.
01.01.2010	755	901	869	695	825	
01.04.2010	767	917	884	706	839	
01.07.2010	771	921	888	709	843	
01.10.2010	787	941	907	723	861	
01.12.2010	799	957	922	734	875	Закон № 2857-VI від 23.12.2010 р.
01.01.2011	816	977	941	750	894	
01.04.2011	832	997	960	764	911	
01.10.2011	853	1022	985	784	934	
01.12.2011	870	1042	1004	800	953	Закон України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" від 22.12.2011 № 4282-VI, (стаття 12)
01.01.2012	893	1112	1073	822	1017	
01.04.2012	911	1134	1094	838	1037	
01.07.2012	917	1144	1102	844	1044	
01.10.2012	930	1161	1118	856	1060	
01.12.2012	961	1197	1134	884	1095	

1	2	2	4	5	6	7
01.01.2013	972	1210	1147	894	1108	Закон України "Про Державний бюджет України на 2013 рік" від 06.12.2012 № 5515-VI, (стаття 7)
01.12.2013	1032	1286	1218	949	1176	
01.01.2014	1032	1286	1218	949	1176	Закон України "Про Державний бюджет України на 2014 рік" від 16.01.2014 № 719-VII, (стаття 7)
01.01.2015	1032	1286	1218	949	1176	Закон України "Про Державний бюджет України на 2015 рік" від 28.12.2014 № 80-VIII, (стаття 7)
01.09.2015	1167	1455	1378	1074	1330	
01.01.2016	1167	1455	1378	1074	1330	Закон України "Про Державний бюджет України на 2016 рік" від 25.12.2015 № 928-VIII, (стаття 7)
01.05.2016	1228	1531	1450	1130	1399	
01.12.2016	1355	1689	1600	1247	1544	
01.01.2017	1355	1689	1600	1247	1544	Закон України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" від 21.12.2016 № 1801-VIII, (стаття 7)
01.05.2017	1426	1777	1684	1312	1624	
01.12.2017	1492	1860	1762	1373	1700	
01.01.2018	1492	1860	1762	1373	1700	Закон України "Про Державний бюджет України на 2018 рік" від 07.12.2017 № 2246-VIII, (стаття 7)
01.07.2018	1559	1944	1841	1435	1777	
01.12.2018	1626	2027	1921	1497	1853	
01.01.2019	1626	2027	1921	1497	1853	Закон України "Про Державний бюджет України на 2019 рік" від 23.11.2018 № 2629-VIII, (стаття 7)
01.07.2019	1699	2118	2007	1564	1936	
01.12.2019	1779	2218	2102	1638	2027	
01.01.2020	1779	2218	2102	1638	2027	Закон України "Про Державний бюджет України на 2020 рік" від 14.11.2019 № 294-IX, (стаття 7)
01.07.2020	1859	2318	2197	1712	2118	
01.12.2020	1921	2395	2270	1769	2189	
01.01.2021	1921	2395	2270	1769	2189	Закон України "Про Державний бюджет України на 2021 рік" від 15.12.2020 № 1089-IX, (стаття 7)
01.07.2021	2013	2510	2379	1854	2294	
01.12.2021	2100	2618	2481	1934	2393	

Укладено автором за чинним законодавством

Таблиця Б-4

Розміри мінімальної заробітної плати в Україні у 1998-2021 рр.

Розмір мінімальної заробітної плати на місяць	Строки дії розміру МЗП	Законодавчий акт, яким регулювалася величина МЗП
1	2	3
45 грн.	01.01.98 р.-30.06.98 р.	Закон України № 780/97-ВР від 24.12.97 р.
55 грн.	01.07.98 р.-31.12.98 р.	Закон України № 780/97-ВР від 24.12.97 р.
74 грн.	01.01.99 р.-31.03.2000	Закон України № 366-XIV від 25.12.98 р.
90 грн.	01.04.2000-30.06.2000	Закон України № 1766-III від 01.06.2000 р.
118 грн.	01.07.2000 – 31.12.2001	Закон України № 1766-III від 01.06.2000 р.
140 грн.	01.01.2002 – 30.06.2002	Закон України № 2896-III від 13.12.2001 р.
165 грн.	01.07.2002 – 31.12.2002	Закон України № 2896-III від 13.12.2001 р.
185 грн.	01.01.2003 – 30.11.2003	Закон України № 372-IV від 26.12.2002 р.
205 грн.	01.12.2003 – 31.08.2004	Закон України № 1328-IV від 25.11.2003 р.
237 грн.	01.09.2004 – 31.12.2004	Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України" на 2004 рік № 1801-IV від 17.06.2004 р.
262 грн.	01.01.2005 – 31.03.2005	Ст. 83 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2005 р." № 2285-IV від 23.12.2004 р.
290 грн.	01.04.2005 – 31.08.2005	Ст. 83 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2005 р." № 2285-IV від 23.12.2004 р.
332 грн.	01.09.2005 – 31.12.2005	Ст. 83 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2005 р." № 2285-IV від 23.12.2004 р.
350 грн.	01.01.2006 – 30.06.2006	Ст. 82 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2006 р." № 3235-IV від 20.12.2005 р.
375 грн.	01.07.2006 – 30.11.2006	Ст. 82 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2006 р." № 3235-IV від 20.12.2005 р.
400 грн.	01.12.2006 – 31.12.2006	Ст. 82 ЗУ "Про Державний бюджет України на 2006 р." № 3235-IV від 20.12.2005 р.
420 грн.	з 01.04.2007	
440 грн.	з 01.07.2007	
460 грн.	з 01.10.2007	
515 грн.	з 01.01.2008	Закон України "Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 28 грудня 2007 року № 107-VI (стаття 59)
525 грн.	з 01.04.2008	
545 грн.	з 01.10.2008	
605 грн.	з 01.12.2008	
605 грн.	з 01.01.2009	Закон України "Про Державний бюджет України на 2009 рік" від 26 грудня 2008 року № 835-VI (стаття 55)
625 грн.	з 01.04.2009	
630 грн.	з 01.07.2009	
650 грн.	з 01.10.2009	
744 грн.	з 01.11.2009	Закон України "Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати" від 20 жовтня 2009 року №1646-VI (стаття 2), Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2009 рік" від 06 листопада 2009 року №1715-VI (п. 2)
869 грн.	з 01.01.2010	Закон України "Про Державний бюджет України на 2010 рік" від 27.04.2010 № 2154-VI (стаття 53)
884 грн.	з 01.04.2010	
888 грн.	з 01.07.2010	
907 грн.	з 01.10.2010	
922 грн.	з 01.12.2010	
941 грн.	з 01.01.2011	Закон України "Про Державний бюджет України на 2011 рік" від 23.12.2010 № 2857-VI, (стаття 22)
960 грн.	з 01.04.2011	
985 грн.	з 01.10.2011	
1004 грн.	з 01.12.2011	
1073 грн.	з 01.01.2012	Закон України "Про Державний бюджет України на 2012 рік" від 22.12.2011 № 4282-VI, (стаття 13)
1094 грн.	з 01.04.2012	
1102 грн.	з 01.07.2012	
1118 грн.	з 01.10.2012	
1134 грн.	з 01.12.2012	
1147 грн.	з 01.01.2013	Закон України "Про Державний бюджет України на 2013 рік" від 06.12.2012 № 5515-VI, (стаття 8)
1218 грн.	з 01.12.2013	Закон України "Про Державний бюджет України на 2014 рік" від 16.01.2014 № 719-VII, (стаття 8)
1218 грн.	з 01.01.2014	
1218 грн.	з 01.01.2015	Закон України "Про Державний бюджет України на 2015 рік" від 28.12.2014 № 80-VIII, (стаття 8)
1378 грн.	з 01.09.2015	

Продовження табл. Б-4 Додатку Б

1	2	3
1378 грн.	з 01.01.2016	Закон України "Про Державний бюджет України на 2016 рік" від 25.12.2015 № 928-VIII, (стаття 8)
1450 грн.	з 01.05.2016	
1600 грн.	з 01.12.2016	
3200 грн.	з 01.01.2017	Закон України "Про Державний бюджет України на 2017 рік" від 21.12.2016 № 1801-VIII, (стаття 8)
3723 грн.	з 01.01.2018	Закон України "Про Державний бюджет України на 2018 рік" від 07.12.2017 № 2246-VIII, (стаття 8)
4173 грн.	з 01.01.2019	Закон України "Про Державний бюджет України на 2019 рік" від 23.11.2018 № 2629-VIII, (стаття 8)
4723 грн.	з 01.01.2020	Закон України "Про Державний бюджет України на 2020 рік" від 14.11.2019 № 294-IX, (стаття 8)
5000 грн.	з 01.09.2020	
6000 грн.	01.01.2021	Закон України "Про Державний бюджет України на 2021 рік" від 15.12.2020 № 1089-IX, (стаття 8)
6500 грн.	01.12.2021	

Укладено автором за чинним законодавством

Середня місячна номінальна заробітна плата у розрахунку на одного штатного працівника (за 1998 – 2020 рр.)

Рік	Розмір середньої місячної заробітної плати, грн.
1998	152,83
1999	177,39
2000	230
2001	311
2002	376
2003	462
2004	590
2005	806
2006	1041
2007	1351
2008	1806
2009	1906
2010	2239
2011*	3054
2012*	3377
2013*	3619
2014**	4012
2015**	5230
2016**	6475
2017**	8777
2018**	10573
2019**	12264
2020**	14179

* – станом на грудень кожного року

** – без урахування окупованих територій (Криму, Севастополя, ОРДЛО), станом на грудень кожного року

Таблиця Б-6

**Показники заробітної плати та соціальних гарантій в Україні
у 1998 – 2020 рр., грн.**

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Середня заробітна плата	152,83	177,39	231,04	311,62	375,98	462,00	590,00	806,00	1041,00	1351,00	1806,00	1906,00	2239,00	3054,00	3377,00	3619,00	4012,00	5230,00	6475,00	8777,00	10573,00	12264,00	14179,00
Розміщуваний дохід фізичної особи після оподаткування	136,00	156,85	198,45	263,31	322,25	384,11	482,82	638,86	928,40	1179,90	1573,70	1665,50	1968,30	2504,28	2769,14	2967,58	3289,84	4288,60	5309,50	7197,14	8669,86	10056,48	11626,78
Прожитковий мінімум	55,00	90,70	287,63	331,05	365,00	365,00	386,73	423,00	453,00	492,00	592,00	701,00	825,00	894,00	1017,00	1108,00	1176,00	1176,00	1330,00	1544,00	1700,00	1853,00	2027,00
Мінімальна заробітна плата	55,00	74,00	90,70	118,00	140,00	185,00	205,00	262,00	350,0	420,0	515,0	605,0	869,0	941,00	1073,00	1147,00	1218,00	1218,00	1378,00	3200,00	3723,00	4173,00	4723,00

Укладено автором за [94; 65]

ДОДАТОК В

Таблиця В-1

Порівняння доходів, видатків і прибутку за даними бухгалтерського і податкового обліку за 1 квартал 20XX р. (грн.) (Витяг зі звітності за 1 квартал 20XXр.)

Показники	Дані бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати)	Дані податкового обліку (Декларація)		Відхилення податкового обліку від бухгалтерського	
		Грн.	% до даних фінансового обліку (ст. 3 / ст.2 * 100 %)	Грн. (ст. 3 – ст 2)	% до даних фінансового обліку (ст. 5 / ст.2 * 100 %)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Доходи	270,40	280,60	103,77	10,20	3,77
Витрати	242,60	235,20	96,95	-7,40	-3,05
Амортизація	9,50	9,70	102,11	0,20	2,11
Прибуток	20,30	35,70	175,86	15,40	75,86

Таблиця В-2

Порівняння доходів, видатків і прибутку за даними бухгалтерського і податкового обліку за півріччя 20XX р. (грн.)
Витяг зі звітності за півріччя 20XX р.

Показники	Дані бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати)	Дані податкового обліку (Декларація)		Відхилення податкового обліку від бухгалтерського	
		Грн.	% до даних фінансового обліку (ст. 3 / ст.2 * 100%)	Грн. (ст. 3 – ст 2)	% до даних фінансового обліку (ст. 5 / ст.2 * 100%)
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Доходи	530,5	542	102,17	11,5	2,17
Витрати	608,9	592,4	97,29	-16,5	-2,71
Амортизація	20,2	18,8	93,07	-1,4	-6,93
Прибуток	-96,6	-69,2	71,64	-27,4	28,36

Таблиця В-3

Порівняння доходів, видатків і прибутку за даними бухгалтерського і податкового обліку за 3 квартали 20XX р. (грн.)

<i>Показники</i>	<i>Дані бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати)</i>	<i>Дані податкового обліку (Декларація)</i>		<i>Відхилення податкового обліку від бухгалтерського</i>	
		<i>Грн.</i>	<i>% до даних фінансового обліку (ст. 3 / ст.2 * 100%)</i>	<i>Грн. (ст. 3 – ст 2)</i>	<i>% до даних фінансового обліку (ст. 5 / ст.2 * 100%)</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Доходи	838,8	898,7	107,14	59,9	7,14
Витрати	1067,6	1058,1	99,11	-9,5	-0,89
Амортизація	29	27,3	94,14	-1,7	-5,86
Прибуток	-230,8	-186,7	80,89	-44,1	19,11

Таблиця В-4

Порівняння доходів, видатків і прибутку за даними бухгалтерського і податкового обліку за 20XX р. (грн.)

<i>Показники</i>	<i>Дані бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати)</i>	<i>Дані податкового обліку (Декларація)</i>		<i>Відхилення податкового обліку від бухгалтерського</i>	
		<i>Грн.</i>	<i>% до даних фінансового обліку (ст. 3 / ст.2 * 100%)</i>	<i>Грн. (ст. 3 – ст 2)</i>	<i>% до даних фінансового обліку (ст. 5 / ст.2 * 100%)</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Доходи	1101,3	1173,2	106,53	71,9	6,53
Витрати	1323	1323	100,00	0	0,00
Амортизація	35,6	31,5	88,48	-4,1	-11,52
Прибуток	247,1	302,3	122,34	55,2	22,34

Зведені показники порівняння доходів, видатків і прибутку за даними бухгалтерського і податкового обліку за 20XX р. (грн.)

<i>Звітний період</i>	<i>Прибуток за даними бухгалтерського обліку, тис. грн.</i>	<i>Прибуток за даними податкового обліку, тис. грн.</i>	<i>Податок на прибуток, обчислений за даними бухгалтерського обліку, тис. грн.</i>	<i>Податок на прибуток, обчислений за даними податкового обліку, тис. грн.</i>	<i>Різниця</i>	
					<i>Тис. грн.</i>	<i>% до фінансового результату за даними бухгалтерського обліку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
За 1 кв. 20XX р.	20,30	35,70	6,09	10,71	4,62	22,76
За півріччя 20XX р.	-96,6	-69,2	0	0	0	0
За 3 кв. 20XX р.	-230,8	-186,7	0	0	0	0
За 20XX рік	247,1	302,3	74,13	90,69	16,56	6,71

ДОДАТОК Г

Пропозиції до проекту доповнення тексту Податкового кодексу України (Регламенту Верховної Ради України) в частині нормативного регулювання процедури ухвалення законопроекту про податки та оподаткування

Розділ І-а. ПОДАТКОВИЙ РЕГЛАМЕНТ: ОСОБЛИВОСТІ РОЗГЛЯДУ ТА ПРИЙНЯТТЯ ЗАКОНУ ПРО ОПОДАТКУВАННЯ

Стаття X-1. Статус податкового законопроекту

1. В Україні застосовується особлива процедура ухвалення проекту закону про податки та оподаткування. Відповідний проект законодавчого акту має особливий статус "податкового законопроекту". Під податковим законопроектом розуміється такий проект законодавчого акту, в якому встановлюються, скасовуються, зменшуються, змінюються, регулюються чинні в Україні податки, збори, обов'язкові платежі до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів.
2. Ознаками податкового законопроекту є:
 - Запровадження загальнодержавних або місцевих податків, зборів, обов'язкових платежів та внесків до державних цільових фондів;
 - Скасування, зменшення або надання загальних пільг щодо оподаткування;
 - Зміна механізмів справляння окремих податків, зборів, обов'язкових платежів;
 - Регулювання податкового адміністрування та податкового провадження;
 - Внесення змін та доповнень до чинних податкових законодавчих актів.
3. Податковий законопроект не може містити жодних інших правових норм, які не стосуються того, що належить до його ознак.
4. Жоден закон про податки та оподаткування не може бути ухвалений в Україні без попереднього надання відповідному законопроекту статусу податкового.

Стаття X-2. Порядок подання суб'єктом законодавчої ініціативи податкового законопроекту

1. Право ініціативи щодо податкового законопроекту належить Президентові України, народним депутатам України та Кабінету Міністрів України. Структура законопроекту повинна відповідати принципам побудови та призначення системи оподаткування, передбаченим нормами ст. 3 та іншими статтями цього Закону.
2. До законопроекту суб'єкт законодавчої ініціативи додає такі матеріали:
 - 1) пояснювальну записку з обґрунтуванням потреби ухвалення відповідних правових норм та аналізом узгодженості законопроекту з чинним законодавством України;
 - 2) оцінку змін рівня податкового тиску на платників податків внаслідок запровадження нової правової норми та відповідні аналітичні розрахунки;
 - 3) оцінку змін в механізмі справляння податку, збору, обов'язкового платежу;
 - 4) перелік переваг та недоліків щодо платників податків, які виникатимуть внаслідок запровадження відповідної правової норми;
 - 5) оцінку суспільних потреб у запровадженні нової правової норми – які суспільні, національні, групові інтереси будуть враховані в запропонованій правовій нормі та відповідні аналітичні розрахунки;
 - 6) прогнозовану оцінку надходжень доходів, що пропонуються для забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів чи державних цільових фондів та відповідні аналітичні розрахунки;

7) прогнозовану оцінку можливих реакцій платників податків на запровадження нової норми.

Законопроект та додаткові матеріали утворюють у своїй сукупності "білу книгу".

3. У випадку подання законопроекту щодо оподаткування він після реєстрації спрямовується до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Комітет на окремому засіданні розглядає законопроект на предмет його відповідності нормам цього Закону і ухвалює рішення про можливість надання йому статусу податкового законопроекту.

4. Комітет може рекомендувати або відхилити законопроект, або прийняти його до розгляду й включити до порядку денного розгляду Верховною Радою. Комітет готує проект відповідної постанови.

Стаття X-3. Представлення податкового законопроекту Верховній Раді України

1. Не пізніше ніж через п'ять днів після подання законопроекту суб'єктом законодавчої ініціативи він має бути винесений на пленарне засідання Верховної Ради України. Голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету доповідає про відповідність законопроекту вимогам чинного законодавства, цього Закону, інших законів, що регулюють податкові й бюджетні відносини. На цьому ж засіданні з мотивів необхідності внесення цього законопроекту зі співповіддю виступає суб'єкт законодавчої ініціативи.

2. Дебати щодо внесеного законопроекту проводяться на рівні виступів представників парламентських більшості та опозиції. Регламент виступів на дебатах не повинен перевищувати 20 хвилин на кожен особу.

3. За результатами обговорення проекту закону про податки Верховна Рада України приймає рішення про його прийняття до розгляду й включення до порядку денного. В іншому випадку законопроект вважається відхиленим.

4. У разі прийняття законопроекту до розгляду Верховною Радою цей проект автоматично набуває статусу податкового законопроекту. Текст законопроекту та "біла книга" поширюються серед народних депутатів, оприлюднюються в офіційному парламентському виданні й розміщуються на сайті Верховної Ради України. Автоматично з моменту набуття законопроектом статусу податкового розпочинається підготовка до податкових парламентських слухань.

4. У разі прийняття законопроекту до розгляду Верховною Радою призначається дата податкових парламентських слухань, які повинні розпочатися не раніше, аніж через місяць після опублікування податкового законопроекту.

Стаття X-4. Податкові парламентські слухання

1. Підготовка до податкових парламентських слухань розпочинається з автоматичного призначення експертиз, які повинні винести об'єктивні рекомендації щодо запропонованого податкового законопроекту.

2. З моменту набуття законопроектом статусу податкового Комітет Верховної Ради України з питань бюджету направляє його текст та "білу книгу" для відповідної експертизи до таких груп експертів:

- Для проведення громадської експертизи – до Конфедерації (Асоціації) платників податків;
- Для проведення урядової експертизи – до Кабінету Міністрів та Міністерства Фінансів України;
- Для проведення парламентської експертизи – до Рахункової палати України та робочого науково-експертного органу апарату Верховної Ради України;

- Для проведення наукової експертизи – до Ради з питань оподаткування при Президенті України.
3. Будь-яка фізична чи юридична особа може взяти участь у експертизі податкового законопроекту, ознайомившись з його змістом та "білою книгою" за публікаціями у офіційному парламентському виданні чи на сайті Верховної Ради України. В такому випадку зауваження направляються на адресу Конфедерації (Асоціації) платників податків або організацій платників податків, Ради з питань оподаткування при Президенті України.
4. Експертиза повинна підготувати у формі порівняльних таблиць та супроводжуючої записки експертні висновки, які відповідали на такі основні питання:
- Наскільки податковий законопроект відповідає конституційним засадам та правопорядку в цілому;
 - Наскільки податковий законопроект відповідає нормам інших чинних законів України;
 - Чи відповідає податковий законопроект правоохоронним цілям;
 - Чи має податковий законопроект таку форму, яка дозволила б досягти визначеної мети;
 - Чи відповідає податковий законопроект основним принципам побудови та призначення системи оподаткування;
 - Чи зміниться рівень податкового тиску на платників податків внаслідок запровадження нової правової норми;
 - Чи зміниться механізм справляння податку, збору, обов'язкового платежу;
 - Які проблеми можуть виникнути при застосуванні податкового закону в майбутньому;
 - Чи збалансовані в податковому законопроекті інтереси суспільства та платників податків
 - Чи адекватно в законопроекті враховані суспільні потреби щодо запровадження нової правової норми – які суспільні, національні, групові інтереси реально враховані в запропонованій правовій нормі.
5. Податкові парламентські слухання відбуваються у режимі пленарного засідання. Метою податкових парламентських слухань є з'ясування й узагальнення громадської думки та думок фахівців про податковий законопроект в цілому та про його структуру й запропоновані механізми справляння податків.
6. Податкові парламентські слухання розпочинаються доповідями офіційних представників експертних груп (по одному від кожної групи) та їхніми відповідями на запитання присутніх народних депутатів. Дебатів на податкових парламентських слуханнях не проводять. Регламент виступів представників експертних груп – до 20 хвилин для кожної особи; відповіді на запитання – до 20 хвилин для кожної особи.
7. Експертні висновки передаються експертними групами до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету для узагальнення та складання порівняльних таблиць. Експертні висновки у своїй сукупності утворюють "зелену книгу".
7. За наслідками податкових парламентських слухань Верховна Рада України ухвалює постанову про призначення дати першого читання податкового законопроекту, яке не може відбутися раніше, аніж через 30 днів після проведення слухань.

Стаття X-5. Підготовка Верховною Радою України податкового законопроекту до першого читання

1. Протягом 10 днів після проведення податкових парламентських слухань Комітет Верховної Ради України з питань бюджету готує "зелену книгу" та розповсюджує її серед народних депутатів.

2. Протягом наступних не менш ніж 10 днів податковий законопроект, матеріали "білої книги" та "зеленої книги" розглядаються народними депутатами України, а також у комітетах, депутатських фракціях та групах Верховної Ради України. Комітети Верховної Ради України формують свої пропозиції до податкового законопроекту і передають їх до Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та призначають представників для участі у роботі Комітету Верховної Ради України з питань бюджету. Прийняття пропозицій Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету припиняється за 10 днів до початку першого читання податкового законопроекту.

3. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету протягом наступних 7 днів розглядає пропозиції до податкового законопроекту закону і готує Висновки та пропозиції до нього, а також таблиці пропозицій суб'єктів права законодавчої ініціативи, які пропонується підтримати чи відхилити, і приймає з цього приводу відповідне рішення.

4. Висновки та пропозиції до податкового законопроекту, а також таблиці пропозицій розповсюджуються серед народних депутатів України Апаратом Верховної Ради України не пізніше ніж за три дні до розгляду податкового законопроекту у першому читанні на пленарному засіданні Верховної Ради України.

Стаття X-6. Розгляд податкового законопроекту у першому читанні

1. Перше читання податкового законопроекту починається з доповіді Голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету щодо Висновків та пропозицій до податкового законопроекту. В обговоренні цього питання беруть участь представники комітетів Верховної Ради України, депутатських фракцій та груп, народні депутати України, представники Кабінету Міністрів України та Рахункової палати.

2. Висновки та пропозиції до податкового законопроекту голосуються в цілому. Якщо позитивне рішення щодо висновків не прийнято, відбувається голосування щодо відхилення податкового законопроекту. Якщо позитивне рішення щодо відхилення податкового законопроекту не прийнято, розпочинається постатейне голосування. Під час постатейного голосування розглядаються пропозиції, які Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету пропонується відхилити і на розгляді яких наполягають їхні автори. Прийняття рішення щодо Висновків та пропозицій до податкового законопроекту вважається прийняттям податкового законопроекту у першому читанні. Схвалені Верховною Радою України Висновки та пропозиції Комітету Верховної Ради України з питань бюджету набувають статусу Висновків Верховної Ради України щодо податкового законопроекту.

Стаття X-7. Підготовка податкового законопроекту до другого читання

1. Після прийняття податкового законопроекту в першому читанні Кабінет Міністрів України у двотижневий термін готує і подає податковий законопроект і порівняльну таблицю щодо врахування зауважень "зеленої книги" з вмотивованими поясненнями щодо неврахованих пропозицій.

2. Доопрацьований до другого читання податковий законопроект має ґрунтуватися на текстових статтях та показниках, які пропонувались в першому читанні. У разі, якщо Кабінет Міністрів України пропонує свою редакцію статті, до них додається детальне обґрунтування їхньої необхідності. Сукупність пропозицій Кабінету Міністрів України, а також порівняльна таблиця про врахування зауважень "зеленої книги" утворює "червону книгу".

3. Податковий законопроект, підготовлений Кабінетом Міністрів України з порушенням вимог частини другої цієї статті, вважається таким, що ухвалений Кабінетом Міністрів України в редакції першого читання.

4. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету протягом трьох днів після внесення податкового законопроекту, підготовленого Кабінетом Міністрів України до другого читання, готує висновки щодо розгляду податкового законопроекту у другому читанні.

Стаття X-8. Розгляд податкового законопроекту в другому читанні

1. При розгляді податкового законопроекту в другому читанні пропозиції народних депутатів України, комітетів Верховної Ради України, депутатських груп та фракцій щодо змін до податкового законопроекту в другому читанні не розглядаються, крім висновків Комітету Верховної Ради України з питань бюджету щодо розгляду податкового законопроекту в другому читанні, а також "червоної книги".
2. Друге читання розпочинається з доповіді Міністра фінансів України щодо висновків й зауважень, викладених у "червоній книзі". Голова Комітету Верховної Ради України з питань бюджету доповідає висновки Комітету Верховної Ради України з питань бюджету щодо врахування Кабінетом Міністрів України зауважень "зеленої книги" при підготовці податкового законопроекту до другого читання.
3. Друге читання податкового законопроекту передбачає постатейне голосування проекту закону, поданого Кабінетом Міністрів України на друге читання.
4. Статті податкового законопроекту, не прийняті у другому читанні, переносяться на розгляд у третьому читанні.

Стаття X-9. Розгляд податкового законопроекту в третьому читанні

1. Комітет Верховної Ради України з питань бюджету доопрацьовує податковий законопроект закону та вносить його на розгляд Верховної Ради України у третьому читанні не раніше, аніж через 5 днів після закінчення другого читання.
2. Третє читання податкового законопроекту починається з доповіді Голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та співдоповіді Міністра фінансів України.
3. Після доповіді Голови Комітету Верховної Ради України з питань бюджету та співдоповіді Міністра фінансів України Верховна Рада України проводить голосування щодо пропозицій Комітету Верховної Ради України з питань бюджету про статті податкового законопроекту, які не були прийняті у другому читанні, при цьому проводиться голосування по кожній запропонованій Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету пропозиції. Після цього Верховна Рада України проводить голосування про податковий законопроект в цілому.
4. У разі якщо рішення про схвалення податкового законопроекту із запропонованими пропозиціями Комітету Верховної Ради України з питань бюджету в цілому не прийнято, податковий законопроект вважається відхиленим.

Стаття X-10. Особливості набрання чинності податковим законом

1. У разі ухвалення Верховною Радою України закон про податки та оподаткування набирає чинності лише з початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, аніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування.
2. Норма частини 1 цієї статті не застосовується у випадках зменшення розміру ставок податків, зборів (обов'язкових платежів) або скасування індивідуальних пільг з оподаткування та інших індивідуальних правил, які призводять до порушення правил конкуренції та створення податкових переваг окремим суб'єктам підприємницької діяльності або фізичним особам.

3. У випадку порушення норм цієї статті з боку законодавчої чи виконавчої влади у платника податків автоматично виникають такі преференції:

- щодо новозапровадженого податку, збору, обов'язкового платежу – у платника не виникає податкового зобов'язання з такого податку, збору, обов'язкового платежу до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування;
- щодо змін в механізмі справляння вже чинного податку, збору, обов'язкового платежу – платник податку використовує той механізм, який діяв до моменту ухвалення закону й користується цим правом до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування;
- щодо змін елементів вже чинного податку – платник податку використовує в практиці оподаткування ті якісні та кількісні характеристики елементів податків, які були чинними до моменту ухвалення закону про податки та оподаткування й користується цим правом до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування;
- щодо скасування або зменшення загальних податкових пільг з оподаткування – платник податку продовжує користуватися податковими пільгами до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування;
- щодо процедур податкового адміністрування та податкового провадження – платник податку продовжує виконувати ті процедури, що діяли до моменту ухвалення закону й користується цим правом до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування;
- щодо внесення змін та доповнень до чинних податкових законодавчих актів – платник податку продовжує дотримуватися правових норм, що діяли до моменту ухвалення закону й користується цим правом до початку того нового бюджетного року, який розпочинається не раніше, ніж через шість місяців після дати оприлюднення тексту закону про податки та оподаткування.

Розроблено автором за [44; 124]

ДОДАТОК Д

Динаміка фінансових показників діяльності фізичних та юридичних осіб, дані по прямих податках з юридичних та фізичних осіб за 2011-2020 рр.*

Показники	Роки									
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
ВВП, млн. грн.	1316600	1408889	1465198	1566728	1979458	2383182	2982920	3558706	3974564	4194102
Доходи населення, млн.грн.	1251005	1407197	1478073	1516768	1772016	2051331	2652082	3219500	3744060	3972428
У т.ч. ЗП	521066	593213	633737	608223,96	671594	836943,05	1148351,5	1513165	1758425,3	1823487
прибуток та змішаний дохід	198512	212420	240871	X	X	X	X	X	678480,88	709691
Доходи від власності (одержані)	68059	74620	79217	X	X	X	X	X	117050,96	103356
Трансферти (одержані)	463368	526944	575581	X	X	X	X	X	1190556,1	1335804
Фінансовий результат (с-до) підприємств від звичайної діяльності до оподаткування, млн.грн.	122210	101884,7	29283,2	-523587	-340126,6	-22201,5	274831,6	429129,3	671863,1	X
ПнДФО, млн.грн.	60224,5	68092,4	72151,1	75202,9	99983,2	138781,8	185686,1	229900,6	275458,5	295107,3
ПнПП, млн.грн.	55096,9	55793	54993,8	40201,5	39053,2	60223,2	73396,8	106182,3	117316,7	118471,8

*Джерело: [65, 94]

ДОДАТОК Е

Динаміка відхилення сум оподаткованого прибутку відносно суми фінансового результату за період 2011-2019 рр.*

Показник	Роки								
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Оподатковуваний прибуток	23,25	22,00	20,85	14,26	10,96	14,04	13,67	16,58	16,40
Фінансовий результат (с-до) підприємств від звичайної діяльності до оподаткування, млн.грн.	9,28	7,23	2,00	-33,42	-17,18	-0,93	9,21	12,06	16,90
ПнПП, млн.грн.	4,18	3,96	3,75	2,57	1,97	2,53	2,46	2,98	2,95
Відхилення – перевищення суми оподаткованого прибутку відносно суми фінансового результату (-)	-13,97	-14,77	-18,85	-47,67	-28,14	-14,97	-4,46	-4,52	0,51

Укладено автором за [65]

ДОДАТОК Ж

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, підручники, посібники:

1. Браславець О.Ю. Фінансовий менеджмент: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни// Колектив авторів: Антонова О.М., Браславець О. Ю., Нам В.Г., Неговська Ю.М., Сугак Т.М., Чередніченко Ю.В., Штань М.В. - К.: – Національна академія управління, 2019. – 162 с.

2. Браславець О.Ю., Базилюк А.В. Податкова система: Навчальний посібник // Колектив авторів: О. Ю. Браславець, А. В. Базилюк. – К.: ВНЗ «Національна академія управління», 2003. – 422 с. (Особистий внесок автора – розділи «Теоретичні основи оподаткування», «Пряме оподаткування», «Непряме оподаткування», 10,44 д.а.)

3. Braslavets Oleksii, Semenova Viktoriya. Realizacja zasady pomocniczosci w normach prawnych ustawodawstwa ukraińskiego dotyczących rodziny i dzieci / Prawa dziecka: perspektywa Kosciola, red. ks. Piotr Kroczek, Papieski Uniwersytet Jana Pawła II w Krakowie // Annales canonici (Seria "Monographiae"). – 2015. – № 3. – S.153-174.

Стаття у виданні, індексованому міжнародною наукометричною базою: Web of Science Core Collection та/або Scopus

4. Браславець О.Ю. Вирівнювання бази оподаткування доходів фізичних осіб як спосіб врегулювання економічних інтересів платників податків // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 4(130). – С. 240-245 (0,42 д.а.).

Статті у наукових фахових виданнях України та виданнях, включених до міжнародних наукометричних баз

5. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Нам В.Г. Механізм оновлення інституціонального середовища інноваційного підприємництва // Актуальні проблеми економіки. – 2020. – № 9. – С. 56-67. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS]. (Особистий внесок автора: здійснено опис інституціонального середовища інноваційного підприємництва).

6. Браславець О. Ю. Концептуальні засади вдосконалення форм захисту

інтересів платників податків у податковому процесі // Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №12. – с. 78-85. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

7. Браславець О. Ю. Податковий регламент як норма публічних фінансів щодо особливої процедури розробки й ухвалення податкових законопроектів//Актуальні проблеми економіки. – 2019. - №6. – с. 97-106. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS].

8. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Неговська Ю. М. Моделювання оцінювання інноваційного потенціалу промислових підприємств // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 5. Том 2. – С. 81-89. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS]. *(Особистий внесок автора: побудовано концепцію економіко-математичної моделі оцінювання інноваційного потенціалу підприємств).*

9. Браславець О. Ю., Орлова-Курилова О. В., Громова Я. А. Концептуальні основи державного регулювання інноваційним підприємництвом / О. В. Орлова-Курилова, О. Ю. Браславець, Я. А. Громова // Актуальні проблеми економіки. – 2019. – № 7. Том 2. – С. 41-54. [Фахове видання, міжнародні наукометричні бази: EBSCOhost; EconLit; ABI/Inform by ProQuest; ERIH PLUS]. *(Особистий внесок автора: проаналізовано науково-методичні підходи до державного регулювання інноваційним підприємництвом в Україні).*

10. Браславець О.Ю., Белякова О.В., Штулер І.Ю. Громова Я.А. Моделювання парадигми управління знаннями в системі «потрійної спіралі» - влада, наука, бізнес // Актуальні проблеми економіки. 2019. № 7. Том 2. С. 25-40. (1,0 д.а.) *(Особистий внесок: запропоновано перелік ключових показників в системі «потрійної спіралі»)*

11. Браславець О.Ю. Співвідношення інтересів учасників податкового процесу в системі державного регулювання національного господарства / О. Ю. Браславець // Ефективна економіка – 2012. – № 3. – Режим доступу: http://www.economy.nauka.com.ua/index.php/pdf/3_2021/pdf/9_2015/57.pdf?op=1&z=1038.

Публікації у збірниках матеріалів наукових та науково-практичних конференцій

12. Браславець О.Ю. Механізм трансфертного ціноутворення у корпоративному прибутковому оподаткуванні у Республіці Польща // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали X-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Ukraine-Poland, 28-30 червня 2021 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2021. – С. 33-35.

13. Браславець О.Ю. Проблеми справедливого оподаткування заробітної плати в Україні: до питання деформації податкової бази // Сучасні проблеми інформатики в управлінні, економіці, освіті, подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи та COVID-19: матеріали XX міжнародного наукового семінару (Київ-оз. Світязь, 5-7 липня 2021 року) / ВНЗ «Національна академія управління», Міжнародна академія інформатики – Київ: НАУ. – 2021. – С.27-29.

14. Браславець О.Ю. Статус працівника державної податкової служби // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали VII-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Київ - Баку, 25-26 червня 2020 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2020. – С.67-68.

15. Браславець О.Ю. Публічно-правовий характер фінансових інтересів суб'єктів оподаткування: спроба окреслення парадигми // Національна безпека у фокусі викликів глобалізаційних процесів в економіці: матеріали VI-ої Міжнародної наукової Інтернет-конференції (Київ – Pozega, 20-21 лютого 2020 року) / ВНЗ «Національна академія управління». – Київ: НАУ. – 2020. – С.22-29.

ДОДАТОК И
Акти впровадженъ