

УДК 336.22(477)

## ДІАГНОСТИКА СУЧАСНОГО СТАНУ ІНДИКАТОРІВ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

**Мар'яна Іванівна ВИКЛЮК**

к.е.н, доцент кафедри економіки і підприємництва Львівської філії ПВНЗ «Європейський університет»  
E-mail: m\_vykluk@ukr.net

**Юрій Євгенович МОСТІПАН**

здобувач кафедри фінансів та банківської справи ПВНЗ «Європейський університет»

*Анотація. У статті досліджено теоретичні та прикладні аспекти оцінки рівня розвитку податкової системи України, основні фактори, що її визначають та ключові глобальні тенденції. Окреслено рівень ефективності розвитку податкової системи України на основі визначених основоположних індикаторів. Розкрито проблемні аспекти функціонування податкової системи у кризовий та посткризовий період.*

*Аннотация. В статье исследованы теоретические и прикладные аспекты оценки уровня развития налоговой системы Украины, основные факторы, ее определяющие и ключевые глобальные тенденции. Исследован уровень эффективности развития налоговой системы Украины на основе определенных индикаторов. Определены проблемные аспекты функционирования налоговой системы в кризисный и посткризисный период.*

**Ключові слова:** податки, податкова система, податкове навантаження, оптимальний рівень оподаткування, еластичність податків.

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система, налоговая нагрузка, оптимальный уровень налогообложения, эластичность налогов.

**Постановка проблеми.** Сучасний стан, структура та тенденції розвитку податкової системи держави відзначаються загальнодержавною податковою політикою. Остання характеризує можливості соціально-економічного розвитку, забезпечує перерозподіл національного продукту та відповідний рівень стимулювання національної економіки. Зазначене досягається внаслідок виконання податками фіскальної та стимулюючої функцій. Ефективність податкової політики визначається тенденціями провідних макроекономічних показників (темпи ВВП, темпи приросту податкових надходжень, частка податкових надходжень у структурі доходів та ВВП та ін.), а рівень розвитку податкової системи України – системою індикаторів, що дозволяють здійснити оцінку фіскальної ефективності податків, визначити рівень їх стимулюючого впливу на ділову активність економіки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** У своїх дослідженнях вітчизняні науковці останнім часом все більше уваги приділяють питанням діагностики індикаторів розвитку податкової системи. Серед них варто відзначити праці

О. В. Дрозняк, Т. М. Чернякова, М. М. Соловей, О. Я. Мельник, В. М. Мельника, Ю. Б. Іванова, А. Н. Тищенко, А. М. Соколовської, Н. С. Прокopenko та ін. Але практична єдність у розробці оціночної системи індикаторів для визначення ефективності розвитку національної податкової системи, особливо їх комплексної розробки та практичного застосування, потребує подальших досліджень.

**Метою статті** є оцінка ефективності розвитку податкової системи на основі визначення системи оціночних показників.

**Обґрунтування отриманих наукових результатів.** Макроекономічна рівновага та стійке зростання економіки безпосередньо залежать від стабільності державних фінансів, яка забезпечується виваженою бюджетно-податковою політикою, і, передусім, збалансованим державним бюджетом, що досягається завдяки фіскальній ефективності податкового законодавства [1, с. 89] та податкової системи в цілому.

Найбільш повно економічний рівень розвитку податкової системи у докризовий, кризовий і період рецесії можна оцінити за допомогою

критеріїв ефективності податкової політики та індикаторів податкового навантаження: зіставлення темпів приросту податкових надходжень із темпами ВВП; визначення частки податкових надходжень у складі ВВП та доходах держбюджету, податкового навантаження, коефіцієнта еластичності податків та співвідношення фактичного та оптимального рівня оподаткування тощо. Перелічені показники окреслюють можливість ви-

конання державою своїх фінансових зобов'язань перед суспільством та ефективність використання основного регулюючого інструменту економічного зростання – податків.

Опираючись на здійсненні дослідження вітчизняних науковців, нами визначено систему основних індикаторів рівня розвитку податкової системи на макрорівні (табл. 1).

Таблиця 1

## Індикатори рівня розвитку податкової системи

Показник	Методика розрахунку	Характеристика
Коефіцієнт еластичності податків	$E = \frac{\Delta ПН}{\Delta ВВП}$ <p><math>\Delta ПН</math> – відсоткова зміна податкових надходжень/доходів (за незмінної податкової системи);  <math>\Delta ВВП</math> – відсоткова зміна бази оподаткування.</p>	Податкову систему вважають еластичною, якщо коефіцієнт еластичності податків вищий від 1. Характеризує зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж збільшується ВВП.
Співвідношення фактичного та оптимального рівня оподаткування	$K_{\phi o} = \frac{PO_{\phi}}{PO_o}$ <p><math>PO_{\phi}</math> – фактичний рівень оподаткування;  <math>PO_o</math> – оптимальний рівень оподаткування</p>	Характеризує ціну суспільних благ (державні видатки). Максимальне наближення оптимального та фактичного рівня оподаткування (в межах 1) характеризує досягнення гармонізації оподаткування внаслідок максимального повного виконання податками фіскальної та регулюючої функції.
Загальний коефіцієнт податкового навантаження	$E_{m} = \frac{(П + СВ)}{ВВП}$ <p><math>П</math> – всі податкові платежі і збори, сплачені платниками податків;  <math>СВ</math> – відрахування в державні цільові фонди, які мають цільове призначення.  <math>ВВП</math> – визначається як податкова база.</p>	Дозволяє визначати розмір податкового тиску на економіку та характеризує роль податків у житті суспільства.

Джерело: складено автором на основі праць [1–6; 9].

Враховуючи оприлюднені дані офіційної статистики, насамперед, доцільно здійснити оцінку впливу загального обсягу податкових надходжень на основні макроекономічні показники розвитку, тобто їх фіскальну ефективність. Досліджуючи ці показники, варто відзначити, що протягом 2001–2012 рр. спостерігається в абсолютному вираженні стрімке зростання таких показників (рис. 1): зростання ВВП – з 204,2 до

1408,9 млрд грн (у 69 разів); доходи зведеного бюджету збільшились з 52,7 до 445,5 млн грн (у 85 разів); величина податкових надходжень зросла з 36,7 до 360,6 млрд грн (у 98 разів). Такі тенденції зазвичай можна оцінювати як позитивні результати, втім їх ефективність потрібно характеризувати через фіскальний прояв та через окреслення різних періодів економічного розвитку суспільства.

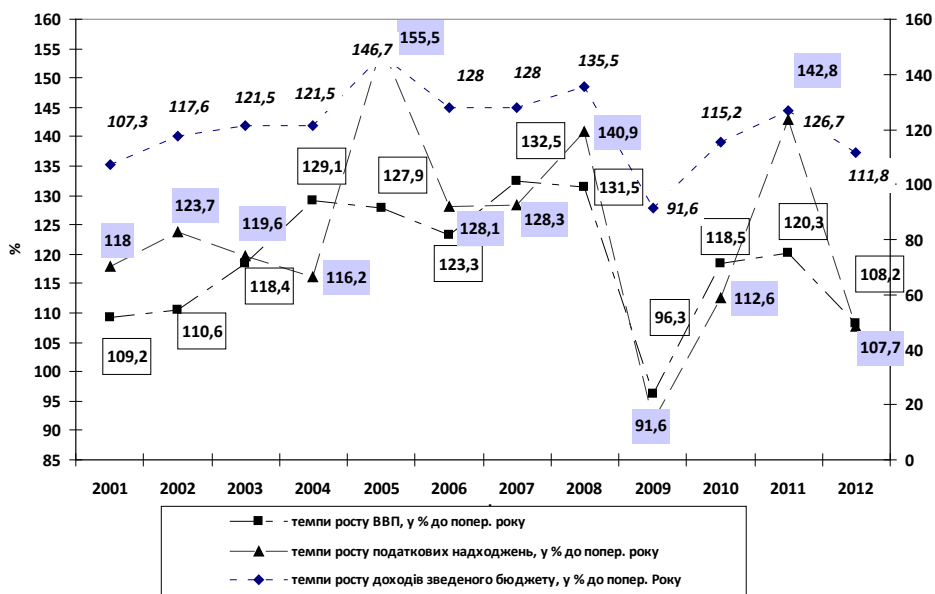


Рис. 1. Динаміка ВВП, доходів зведеного бюджету та податкових надходжень у 2001–2012 рр., %

Джерело: складено за даними Державного комітету статистики та Державного казначейства.

Так, протягом 2001–2008 рр. спостерігається стрімке зростання зазначених показників: темпи приросту ВВП у 2008 р. проти попереднього року склали 31,5 %, тоді як у 2001 р. – лише 9,7 %; приріст доходів зведеного бюджету склав 7,8 % у 2001 р. та 35,5 % у 2008 р., а податкові надходження – 18 % та 40,9 % відповідно. Однак, відсутність чітких орієнтирів стратегічного розвитку економіки проявились у період бурхливого розгортання фінансової кризи у 2009 р., коли спостерігається спад виробничих процесів. Внаслідок цього темпи приросту ВВП (96,3 %), доходи держбюджету (91,6 %) та обсяги податкових надходжень (91,6 %) були на порядок нижчими порівняно із показниками докризового періоду. Часткове піднесення та покращення основних показників відбулося у 2010–2011 рр. Однак, 2012 р. характеризується знову спадною динамікою ВВП, податкових надходжень та доходів держбюджету.

Ефективна податкова політика – це політика, що забезпечує поєднання фіскального, регулюючого і контролюючого ефекту на базі оптимізації сукупного податкового тягаря і ставок основних податків. Критерій ефективності податкової політики можна виразити у такому вигляді [3, с. 90]:

$$(\Delta ПН^1) > (\Delta ВВП^1), \quad (1)$$

де,  $\Delta ПН^1$  – індекс зростання податкових надходжень/доходів;

$\Delta ВВП^1$  – це індекс зростання ВВП (за винятком амортизації) із урахуванням інфляційних змін.

Співвідношення перелічених індексів дозволяє визначити еластичність податків, який показує відносну зміну обсягу його надходжень за незмінної податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування (зазвичай, приймають ВВП). Іншими словами, коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків змінюються податкові надходження при зміні бази оподаткування на один відсоток [4, с.195].

Проблема оцінки та визначення еластичності податків є надзвичайно актуальною для української економіки. Проведені дослідження засвідчують неоднозначність тенденцій коефіцієнта еластичності податків (рис. 2). Протягом 2001–2004 рр. спостерігається різке зниження досліджуваного показника з 1,96 до 0,56. Зазначені тенденції спричинені податковими реформами, що ґрунтувались на зменшенні ставки оподаткування на прибуток підприємств з 30 % до 25 %; переходом від прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб (10, 15, 20, 30, 40 %, причому максимальна ставка 40 % застосовувалась до сум понад 1700 грн, при невиправданому низькому неоподаткованому мінімуму – 17 грн) до єдиної ставки (13 % – до 31 грудня 2006 р.).

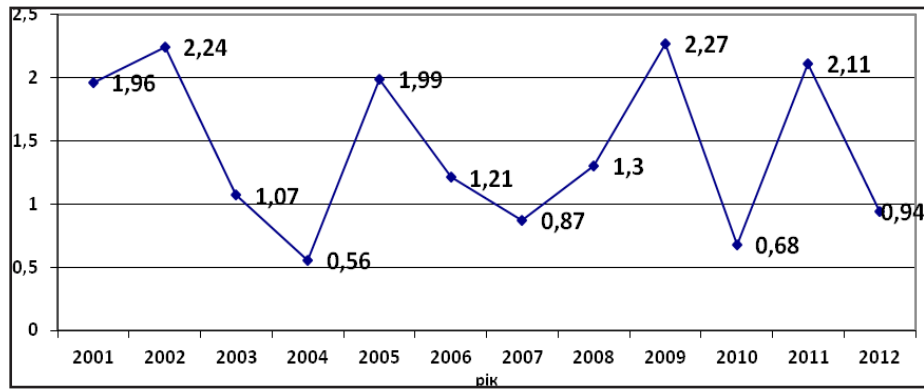


Рис. 2. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні у 2001–2012 рр.

Джерело: складено за даними Державного комітету статистики та Державного казначейства.

Наступний період 2005–2008 рр. характеризується помітним підвищенням коефіцієнта еластичності податків і його утримання вище 1, окрім 2007 р. У 2005 р. значення цього показника склало аж 1,99 (внаслідок підвищення практично вдвічі надходжень ПДВ, податку на прибуток, доходи фізичних осіб та через скорочення ряду податкових пільг [5, с. 69]), тоді як вже наступного 2006 р. – знизився до 1,21, а в 2007 р. – склав 0,87. Низьке значення коефіцієнта еластичності податків у 2007 р. обумовлено вищими темпами ВВП (132,5 %) порівняно із нижчими темпами податкових надходжень (128,3 %). Це частково обумовлено нелогічним збільшенням бюджетних витрат, пов'язаних із пільговим оподаткуванням та фінансуванням поточної діяльності суб'єктів господарювання, а не їх техніко-технологічним оновленням; підвищенням рівня податкового навантаження на споживчі податки та податки на працю (ставка податку 15 % на доходи фізичних осіб – з 1 січня 2007 р.); високою часткою тіньових доходів у структурі ВВП, яка досягла критичного рівня 30 %.

У 2008 р. еластичність податків значно підвищилась – до 1,3, однак стверджувати, що це є результатом економічного пожвавлення економіки України не доцільно. Насамперед, цей рік знаменується початком фінансової кризи. Цікавим є те, що при помітному посиленні фіскального тиску у 2008 р. спостерігається ще більше зростання доходів населення (135,7 %), обсягів реалізованої продукції, наданих робіт та послуг (128,4 %), а також стрімке підвищення експорту (134 %) та імпорту (140,3 %) порівняно з попереднім періодом.

Поряд із зазначеними тенденціями у 2008 р. спостерігається високий рівень інфляції (119,4 %), ревальвація гривні та нестабільність валютного

курсу. Зазначене сприяло значному підвищенню цін як на вітчизняні товари та послуги, так іноземного походження, що фактично погіршило практично всі соціально-економічні показники порівняно із попереднім періодом: фінансові результати до оподаткування суб'єктів господарювання знизились на 93,3 % щодо попереднього року і був від'ємним (42,2 млрд грн), рівень безробіття зріс до 7,4 %, обсяги інвестування скоротились на 2,6 %, тінізація доходів склала аж 34 % ВВП.

Найвище значення показника еластичності податків спостерігаємо у 2009 р. – 2,27. Проте вказувати на його позитивне значення недоцільно, оскільки внаслідок фінансової кризи відбулося зниження як ВВП, так і податкових надходжень, а існуючий рівень показника характеризує як зменшуються податкові надходження внаслідок зниження ВВП на 1 в. п.

Нестабільність тенденцій коефіцієнта еластичності податків все ж є негативним явищем, що обумовлене нераціональністю податкового навантаження, нестабільністю податкової політики держави та її регулюючого впливу. Визначальним у варіативних коливаннях показника еластичності податків є постійне зростання видатків держави, темпи росту яких перевищують аналогічний показник ВВП та доходів держбюджету.

Таке явище засвідчує нееластичність податкової системи, що супроводжується інфляційними процесами, невиконанням видаткової частини бюджету та недоотриманням планових доходів, внаслідок більш високих темпів приросту видатків держбюджету відносно ВВП та порівняно нижчими темпами приросту податкових надходжень відносно аналогічного показника ВВП.

Показник податкового навантаження на макрорівні відображає ефективність податкової політики, тобто кількісно вимірює сукупний вплив податкових платежів на джерела їхньої сплати і його можна визначити як: відношення суми податкових надходжень у бюджет до величини сукупних доходів приватного сектору; як різниця між загальною сумою податкових надходжень і видатками й трансфертами з бюджету на утримання приватного сектору економіки; як частка податкових бюджетних надходжень у валовому внутрішньому продукті [6, с. 163].

Найбільш вживаний третій варіант розрахунку податкового навантаження. Зазначений показник у науковій періодиці ще називають рівень оподаткування, чи податковий коефіцієнт, що фактично засвідчує частку ВВП, яка перерозподіляється до державного бюджету за допомогою податків та зборів. Дослідження засвідчують, що деякі автори вважають за доцільне його обраховувати лише через використання податкових надходжень (В. М. Мельник [7, с. 32]), інші ж – з урахуванням також внесків у фонди соціального страхування (А. І. Крисоватий, В. А. Валігура [5, с. 70], Т. І. Єфименко [8, с. 11], А. Соколовська [10, с. 59]).

На нашу думку, все ж таки правильним є підхід, що передбачає розрахунок сукупного податкового навантаження із урахуванням внесків до цільових соціальних фондів. З цього приводу автори мотивуються думкою, що зазначені платежі за своїм економічним змістом належать до податкових, оскільки не є еквівалентними платежами і мають обов'язковий та примусовий характер. Відповідно до сказаного пропонуємо визначити окремо рівень оподаткування без врахування обов'язкових платежів до соціальних фондів (засвідчує рівень бюджетного податкового навантаження) та із їх урахуванням (включає рівень податкового навантаження на працю), що подано у таблиці 2.

Як свідчать дані табл. 2, рівень податкового навантаження в Україні за досліджувані дванадцять років постійно змінювався і характеризується нерівномірним розподілом. Так, частка ВВП, що перерозподіляється до державного бюджету України коливається у межах 29,8–39,2%. Зазначений рівень податкового коефіцієнта є значно нижчий від його значень у країнах Європи. Так, в цілому, найвищим показником станом на кінець 2011 р. характеризуються Бельгія (44,1 %), Данія (47,7 %), Франція (43,9 %), Італія (42,5 %), Австрія (42 %), Швеція (44,3 %).

**Таблиця 2**

*Податкове навантаження на ВВП України, %*

Рік	Частка податків і обов'язкових платежів у ВВП, %	Частка податків без обов'язкових платежів у ВВП, %	Різниця, у відсоткових пунктах (в.п.)
2001	29,8	18,0	11,8
2002	33,9	20,1	13,8
2003	32,9	20,3	12,6
2004	32,5	18,3	14,2
2005	39,2	22,2	17,0
2006	38,6	23,1	15,5
2007	38,1	22,4	15,7
2008	36,3	24,0	12,3
2009	35,4	22,8	12,6
2010	34,3	21,7	12,6
2011	37,8	25,7	12,1
2012	36,7	25,6	11,1
Середнє значення	35,5	22,0	13,4

*Джерело: складено за даними Державного комітету статистики та Державного казначейства.*



Порівнюючи рівень податкового навантаження без урахування платежів до соціальних фондів України з його значенням у розвинутих країнах, спостерігаємо, що його значення у нашій державі є середнім і знаходиться на рівні США, Канади, Великобританії, Канади, Німеччини. Втім, як засвідчують дані, частка соціальних платежів у ВВП значно перевищує дані інших країн. Так, якщо зазначений показник у структурі ВВП на кінець 2011 р. в Україні склав 11,1 %, то для країн з високим соціальним захистом його значення є на порядок нижчим. Наприклад, у Швеції – 7,0 %, Великобританії – 6,7 %, Канаді – 4,8 %, США – 5,7 %, Данії – 1 %, Росії – 6,5 %.

Як засвідчують тенденції протягом докризового періоду 2001–2007 рр., в Україні спостерігається підвищення сукупного податкового навантаження з 29,8 до 38,1 %, зокрема безпосередньо в частині податкових платежів – з 18 до 24 % та соціальних обов'язкових відрахувань – з 11,8 до 15,7 %. Це спричинено зростанням частки споживання ВВП (тобто доходів бюджету у ВВП),

підвищенням темпів приросту ВВП внаслідок економічного поживлення, підвищення доходів населення та регресивній системі їх оподаткування. Тоді як у період кризи рівень податкового навантаження з урахуванням обов'язкових соціальних платежів дещо знизився, що характерно і для країн ЄС. Втім, протягом 2011–2012 рр. рівень податкового навантаження без урахування обов'язкових платежів досяг найвищого рівня за аналізований період і відповідно склав аж 25,7 %, тоді як частка соціальних платежів зазнала скорочення до 11,1 % порівняно з її рівнем у докризовому періоді 15,7 %. Таким чином навіть ухвалення Податкового кодексу не сприяло зниженню податкового тиску на економіку, а загалом спричинило до його ще більшого зростання.

Аналіз податкових надходжень засвідчує, що в цілому протягом 2001–2012 р. спостерігається загальна тенденція збільшення частки податкових надходжень у ВВП з 18 до 25,6 %, що в середньому склало 22 % (табл. 3).

Таблиця 3

*Динаміка частини доходів зведеного бюджету у ВВП, %*

Рік	Доходи зведеного бюджету							
	усього	у тому числі:						неподаткові надходження та доходи
		податкові надходження						
		усього	з них					
ПДВ	ППП		ПДФО	АП	ІПЗ			
2001	25,8	18,0	5,0	4,1	4,3	1,3	3,3	7,8
2002	27,5	20,1	6,0	4,2	4,8	1,8	3,3	7,4
2003	28,2	20,3	4,7	5,0	5,1	2,0	3,5	7,9
2004	26,5	18,3	4,8	4,7	3,8	1,9	3,1	8,2
2005	30,4	22,2	7,7	5,3	3,9	1,8	3,5	8,2
2006	31,6	23,1	9,3	4,8	4,2	1,6	3,2	8,5
2007	30,5	22,4	8,2	4,8	4,8	1,5	3,1	8,1
2008	31,4	24,0	9,7	5,1	4,8	1,4	3,0	7,5
2009	29,9	22,8	9,3	3,6	4,9	2,4	2,6	7,1
2010	29,1	21,7	8,0	3,7	4,7	2,6	2,7	7,4
2011	30,6	25,7	10,0	4,2	4,6	2,6	4,3	4,9
2012	31,6	25,6	9,9	4,0	4,8	2,7	4,2	6,0
Середнє значення	29,4	22,0	7,7	4,4	4,6	2,0	3,3	7,4

*Примітки: ППП – податок на прибуток підприємств; ПДФО – податок з доходів фізичних осіб; АП – акцизний податок; ІПЗ – інші податки і збори*

*Джерело: складено за даними Державного комітету статистики та Державного казначейства.*

Згідно з методичними рекомендаціями щодо економічної безпеки держави цей показник не повинен перевищувати 30 %. Хоча, в окремі періоди, частина ВВП, що перерозподілялася через державний бюджет перевищує зазначену норму, наприклад, протягом 2005–2008 рр. та 2011–2012 рр. При цьому, загальну частку бюджетних надходжень складають окремі групи податків, тоді як неподаткові надходження є відносно незначними – в середньому складають 7,4 % ВВП і мають тенденції до скорочення на 1,8 в. п. (з 7,8 % у 2001 р. до 6 % у 2012 р.).

Як свідчать офіційні дані статистики, опорою податкової системи України та основним джерелом державних доходів є три «бюджетні кити», а саме: ПДВ, податок на прибуток (ППП) та податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Відносно незначною є частка акцизного податку, яка має тенденції до зростання (середнє значення 2 %) та інші податки та збори (ІПЗ), які теж зросли у структурі ВВП протягом 2001–2012 рр. з 3,3 % до 4,2 %. Протягом аналізованого періоду, частка ПДВ у структурі ВВП стрімко зростає – з 5,0 до 9,9 % і в середньому складає 7,7 % ВВП.

Загалом розбіжність у значеннях показника податкового навантаження у різних країнах порівняно із Україною викликана неоднаковим рівнем соціально-економічного розвитку, формуванням для кожної країни власних пріоритетів у проведенні фінансової політики та відповідно до цього побудови моделі функціонування податкової системи. А тому, навіть за низького рівня податкового навантаження, насправді він може бути високим. За умов високої тіньової економіки, надмірних витрат, пов'язаних зі справлянням податків та зборів, нераціональної структури по-

даткових пільг та податкових зловживань з боку суб'єктів податкового процесу та інших заходів процесу оподаткування, може відбуватися деструктивний вплив на соціально-економічний розвиток держави. Звідси більш ґрунтовні висновки можна отримати від аналізу оптимального рівня оподаткування та його співвідношення із фактичним значенням цього показника.

Метою встановлення оптимального рівня оподаткування є досягнення гармонізації оподаткування у результаті підвищення фіскальної функції податків, їхнього регулюючого потенціалу, зниження явищ ухилення та уникнення податків тощо. Оптимальний рівень оподаткування визначається на основі формули [5, с. 37–38]:

$$PO_o = \frac{(VЗБ - НН - ДК - ОТ - ЦФ) + (ВФСС - ПВ)}{ВВП - П}, \quad (2)$$

де  $PO_o$  – оптимальний рівень оподаткування; ВЗБ – видатки зведеного бюджету; НН – неподаткові надходження; ДК – доходи від операцій з капіталом; ОТ – офіційні трансфери; ЦФ – доходи цільових фондів; ВФСС – видатки фондів соціального страхування; ПВ – перевищення видатків над внесками до фондів соціального страхування; ВВП – валово-внутрішній продукт; П – обсяг пільг.

Здійснивши порівняння фактичного і оптимального рівня оподаткування в Україні протягом 2001–2012 рр. (рис. 3) спостерігаємо, що досягнення найвищої гармонізації оподаткування та забезпечення громадян необхідними суспільними благами було досягнуто лише у 2006–2007 рр., адже коефіцієнт співвідношення фактичного та оптимального рівня перевищив одиницю і відповідно складав 1,04 та 1,05.

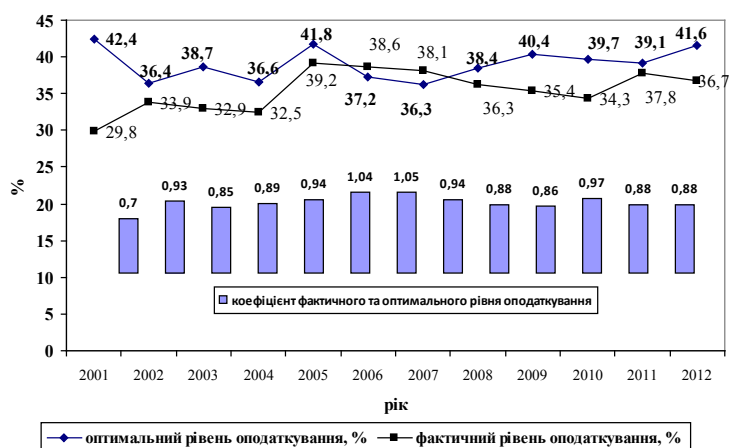


Рис. 3. Співвідношення фактичного та оптимального рівня оподаткування в Україні у 2001–2012 рр.

Джерело: складено за даними Державного комітету статистики та Державного казначейства

В інші періоди спостерігається перевищення оптимального рівня оподаткування над фактичним. Найбільш це помітно у 2001 р. (12,6 п.п.), 2003 р. (5,8 п.п.), 2009 р. (5,0 п.п.), 2010 р. (5,4 п.п.) та 2012 р. (4,9 п.п.). Це обумовлено значною кількістю наданих податкових пільг, на величину яких знижена податкова база, високим рівнем бюджетного дефіциту та, як підсумок, надмірним податковим навантаженням на тих платників, які не отримували жодних пільг та преференцій. У період фінансової кризи ситуація загострилась і фактично продемонструвала готовність громадян відступлення частини власних благ на користь суспільства.

Втім, суспільство готове фінансувати потреби держави лише до певного рівня, тобто до того часу доки це приносить йому певну віддачу. А тому, неправильний вектор податкової політики, що супроводжується надмірним податковим навантаженням на сумлінних платників, неякісним механізмом адміністрування податків, неправильним вибором пріоритетів пільгового оподаткування, нераціональним плануванням податкових надходжень, призводить до переходу їх діяльності у тіньовий сектор економіки та умисного ухилення від сплати податків. Внаслідок за-

значеного, зменшуються обсяги податкових надходжень до держбюджету.

**Висновки.** Підсумовуючи викладене, можна стверджувати, що податки досі виконують фінансову функцію, тоді як практично відсутня їх стимулююча роль. Це не лише ускладнює функціонування податкової системи, а й знижується її ефективність, що значною мірою визначається поведінкою платників податків та характеризується низьким значенням основних індикаторів її розвитку. Надмірність податкового навантаження на платників податків спричинив до уповільнення ділової активності суб'єктів господарювання, зменшення приросту податкових надходжень до держбюджету, умисного ухилення платників від сплати податків та зборів тощо. Все це створило умови, при яких, з одного боку, знижується роль податків як основного індикатора ефективності податкової політики держави, а з іншого – ускладнюється процес гармонізації податкових відносин між державою та платниками податків. Це обумовлює необхідність здійснення подальших наукових досліджень у сфері зазначених проблемних аспектів та напрямів покращення функціонування податкової системи України.

#### Список використаних джерел:

1. Плєскач В. Удосконалення податкового механізму на основі супроводу змін до норм податкового законодавства / В. Плєскач // Банківська справа. — 2013. — № 7. — С. 75-93.
2. Іванишина О. С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фінансової ефективності / О. С. Іванишина // Актуальні проблеми економіки. — 2010. — № 6 (108). — С. 221-225.
3. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : Монографія. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 316 с.
4. Налоги в условиях экономической интеграции / [Бард С. В., Павлова Л. П., Заяц Н.Е. и др.] ; под. ред. С. В. Барда и Л. П. Павловой. — М. : КНО-РУС, 2004. — 208 с.
5. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : Монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. — Тернопіль : Підручник і посібник, 2010. — 248 с.
6. Кушнірчук Ю. М. Оптимізація рівня фінансового навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. — 2010. — Вип. 20.11 — С. 161-169.
7. Мельник В. М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В. М. Мельник // Фінанси України. — 2006. — № 1. — С. 31-37.
8. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т екон. та прогноз. — К., 2011. — 688 с.
9. Мельник О. Я. Індикатори рівня розвитку національних податкових систем / О. Я. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 4. — Т. 1. — С. 114-119.
10. Соколовська А. М. До питань про податкову реформу в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. — 2006. — № 4. — С. 55-61.