

С. В. Юшко

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, Харків, Україна, serhii.yushko@hneu.net

**ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКОВОЇ СТАВКИ ЯК ІНСТРУМЕНТУ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗРОСТАННЯ ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ**

Анотація. Формування доходів державного й місцевих бюджетів залишається надзвичайно актуальною проблемою для України. Цих коштів вкрай недостатньо для виконання державою та органами місцевої влади й самоврядування їхніх функцій належним чином. За таких обставин уряд постійно вдається до пошуку різноманітних способів наповнення державного та місцевих бюджетів. Один із таких способів, практичне застосування якого розглядається в статті, – періодичний перегляд податкових ставок, умов і правил їх використання. Вказано види податкових ставок, за котрими стягуються податки в Україні, з'ясовано фіскальне значення податків, що сплачуються із застосуванням різних видів податкових ставок, проаналізовано динаміку останніх за окремими податками та зборами після набрання чинності Податковим кодексом України, а також дії уряду, спрямовані на забезпечення зростання доходів бюджету. Наголошено на важливості гармонізації інтересів держави та платників податків при вирішенні питань встановлення податків і зборів, затвердження видів і величини податкових ставок.

Ключові слова: податкова ставка, специфічна ставка податку, адвалорна ставка податку, доходи бюджету, прожитковий мінімум, мінімальна заробітна плата.

Табл. 11. Літ. 16.

Serhii Yushko

Ph. D. (Economics), Associate Professor, Kharkiv National University of Economics named after Simon Kuznets, Kharkiv, Ukraine, serhii.yushko@hneu.net

**USING THE TAX RATE AS AN INSTRUMENT OF PROVIDING
GROWTH OF BUDGET REVENUES IN UKRAINE**

Abstract. The formation of revenues of the state and local budgets remains an extremely relevant problem for Ukraine. The volumes of funds concentrated in budgets are extremely insufficient for the state and local government and self-government to perform their functions properly. Under these circumstances, the legislator constantly resorts to the search for various ways to fill the state and local budgets. One of such tools is the periodic review of the tax rates, conditions and rules for their application. It is established that the main receipts of the state and local budgets in Ukraine are provided by taxes and fees, on which ad valorem interest rates are set, which is in line with the interests of taxpayers and the state. The significance of payments charged at specific rates is relatively less. It is found that the use of specific rates has no advantages for tax subjects: the rates are regularly reviewed by the legislator, and specific interest rates are automatically adjusted when the basic indicators for their calculation are changed. To preserve and increase budget revenues, the legislator also uses other methods, including the adoption of fixed rates, the application of special adjustment factors for individual tax rates (in particular, with regard to the rent for some of its components, the excise tax on certain types of light and heavy distillates), manipulations with the subsistence level and the minimum wage, etc. It is established that the indicators of the subsistence level and the

minimum wage have an ambiguous impact on the formation of budget revenues. On the one hand, their growth provides an automatic increase in tax revenues, the rates of which are approved as a percentage of these indicators, and, on the other, due to the peculiarities of the collection of personal income tax, leads to a shortfall in part of the budget revenues for such a payment. The author highlights that in the future, it is necessary to abandon the current, distorted approach to the formation of the subsistence level. According to the results of the research, the author arrives at the conclusion on the importance of harmonizing the interests of the state and taxpayers in resolving issues of establishing taxes and fees, approving the types and sizes of tax rates.

Keywords: tax rate, specific tax rate, ad valorem tax rate, budget revenues, subsistence level, minimum wage.

JEL classification: E24, E25, H21, H22.

С. В. Юшко

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов Харьковского национального экономического университета имени Семена Кузнеця, Харьков, Украина

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ СТАВКИ КАК ИНСТРУМЕНТА ОБЕСПЕЧЕНИЯ ВОЗРАСТАНИЯ ДОХОДОВ БЮДЖЕТА В УКРАИНЕ

Аннотация. Формирование доходов государственного и местных бюджетов остается чрезвычайно актуальной проблемой для Украины. Этих средств крайне недостаточно для выполнения государством и органами местной власти и самоуправления их функций надлежащим образом. В таких условиях правительство постоянно прибегает к поиску различных способов наполнения государственного и местных бюджетов. Один из таких способов, практическое применение которого рассматривается в статье, – периодический пересмотр налоговых ставок, условий и правил их использования. Указаны виды налоговых ставок, по которым взимаются налоги в Украине, определено фискальное значение налогов, уплачиваемых с применением разных видов налоговых ставок, проанализирована динамика последних по отдельным налогам и сборам после вступления в силу Налогового кодекса Украины, а также действия правительства, направленные на обеспечение возрастания доходов бюджета. Подчеркнута важность гармонизации интересов государства и налогоплательщиков при решении вопросов установления налогов и сборов, утверждения видов и величины налоговых ставок.

Ключевые слова: налоговая ставка, специфическая ставка налога, адвалорная ставка налога, доходы бюджета, прожиточный минимум, минимальная заработная плата.

Проблема формування доходів державного та місцевих бюджетів досі є надзвичайно актуальною для України. Обсяги зосереджених у скарбницях коштів надто малі, щоб забезпечити належне виконання державою, органами місцевої влади й самоврядування покладених на них функцій. Головна причина такої ситуації загальновідома. Це слабка економіка та, як наслідок, незначна величина основного джерела доходів бюджету – валового внутрішнього продукту. Тому уряд перебуває в пошуку інших можливих способів наповнення державної та місцевих скарбниць.

Питання забезпечення зростання доходів бюджету входять до кола наукових інтересів таких вітчизняних дослідників, як С. С. Гасанов, Т. І. Єфименко, Ю. Б. Иванов, А. Ю. Каспрук, В. П. Кудряшов, І. О. Луніна,

О. Є. Найденко, Ц. Г. Огонь, Ю. В. Пасічник, Н. В. Савчук, А. М. Соколовська [1–10] та ін., і в цілому досить широко досліджені. У свою чергу, проблемні аспекти, пов'язані з обґрунтуванням ролі податкових ставок у формуванні доходів бюджету, порушуються в наукових працях значно рідше та стосуються переважно теоретико-практичних засад затвердження величини ставок, їх класифікації, залежності виду податкової ставки від еластичності системи доходів бюджету, причин і наслідків перегляду законодавцем ставок за окремими податками й зборами в контексті впливу останніх на формування доходів бюджетів і фінансовий стан суб'єктів господарювання. Основними завданнями пропонованої статті є: окреслення видів податкових ставок, за якими стягуються податки в Україні; з'ясування фіскального значення податків, що сплачуються за різними видами податкових ставок; аналіз динаміки останніх за окремими податками та зборами після набрання чинності Податковим кодексом України, заходів із боку держави щодо забезпечення зростання доходів бюджету.

Найпоширенішими інструментами, котрі використовуються в Україні з метою наповнення бюджетів коштами, є:

– запровадження нових податків і зборів (за сім років після набрання чинності Податковим кодексом у переліку загальнодержавних платежів з'явилися зовсім нові, зокрема акцизний податок з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, транспортний податок, військовий збір;

– розширення переліку об'єктів і баз оподаткування за окремими податками та зборами (наприклад, починаючи з квітня 2014 р. лави підакцизних товарів поповнюють мотоцикли, включаючи мопеди й велосипеди, що мають двигун внутрішнього згоряння з кривошипно-шатунним механізмом і робочим об'ємом циліндрів двигуна до 250 см³; із січня 2015 р. – моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 і більше осіб, включаючи водія, тощо; під оподаткування ПДФО із 2 серпня 2014 р. підпадають окремі, раніше не оподатковувані, доходи фізичних осіб, у т. ч. проценти, нараховані на суму поточного чи вкладного (депозитного) банківського рахунку, процентний або дисконтний дохід за ощадними (депозитними) сертифікатами, проценти на вклад (депозит) члена кредитної спілки в кредитній спілці та ін.; із липня 2014 р. доходи бюджету поповнюються за рахунок упровадженого часткового оподаткування ПДФО пенсій; із 2014 р. оподаткуванню податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, підлягає замість житлової (як було встановлено з 2011 р.) площі об'єктів житлової нерухомості їхня загальна площа, а з 2015 р. оподатковуються об'єкти як житлової, так і нежитлової нерухомості або їх частки; військовий збір, що після перших чотирьох місяців від дати його запровадження стягувався з обмеженого переліку доходів, насамперед у формі заробітної плати, з 2015 р. масово "уражає" низку інших доходів: під обкладання ним підпадають також, зокрема, будь-які виплати за цивільно-правовими договорами, в т. ч. за договорами підряду, надання послуг, купівлі-продажу рухомого й нерухомо-

го майна, оренди, авторськими договорами; суми дивідендів, процентів, додаткових благ, добродійної допомоги в частині оподаткування ПДФО, іноземні доходи, вартість успадкованого майна, інвестиційного прибутку тощо;

– відмова від використання прибутку як джерела сплати податків і зборів: на сьогодні єдиним податком, що сплачується з прибутку, є податок на прибуток підприємств, решта обов'язкових платежів мають здійснюватись безумовно, незалежно від кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання;

– періодичний перегляд податкових ставок, умов і правил їх застосування.

У рамках цього дослідження ми зупинимося на вивченні особливостей практичного застосування останнього інструменту. Розпочнемо з аналізу видів податкових ставок, за якими стягуються податки та збори в Україні. Окреслене питання є надзвичайно актуальним, оскільки метод визначення податкових ставок безпосередньо впливає на одну з важливих характеристик системи доходів бюджету – її еластичність. Високу еластичність системи доходів забезпечують податки, за котрими встановлено пропорційні ставки; натомість податки, що стягуються за фіксованими ставками, у звичайних умовах йдуть переважно на користь платників податків.

Розглянемо описану ситуацію щодо нашої країни. У табл. 1 наведено перелік податків, чинних в Україні, та вказано вид ставки за кожним із них. Як бачимо, згідно з вітчизняною практикою, до одиниці об'єктів (баз) оподаткування платників податків застосовуються такі види ставок: адвалорна, специфічна (в т. ч. специфічна фіксована та специфічна процентна), комбінована.

Найбільші суми надходжень до бюджету забезпечують податки, котрі стягуються за адвалорними ставками: за нашими розрахунками, що проведені із залученням звітних показників виконання бюджету за доходами у 2016 р., це 79,1 % по зведеному бюджету, 81,8 % по державному та 69,8 % по місцевих бюджетах. Значимість податків, які стягуються за специфічними ставками, особливо помітна для місцевих бюджетів: 26,6 % доходів останніх формують податки, що стягуються за специфічними процентними ставками, і 3,5 % – за специфічними фіксованими ставками.

З метою визначення впливу податкових ставок на доходи бюджету проаналізуємо їх динаміку після набрання чинності Податковим кодексом України. Спочатку зупинимося на податках, які стягуються за адвалорними ставками. Зауважимо, що для більшості таких податків ставка оподаткування залишається незмінною; збільшення ставок відбувається за двома платежами: ПДФО та єдиним податком для платників 3-ї групи; скорочення – за податком на прибуток; додатково запроваджується нова ставка оподаткування за ПДВ.

Розглянемо детальніше. Отже, податок на прибуток, що з квітня 2011 р. адмініструється за оновленими правилами, стягується: протягом квітня–грудня 2011 р. за основною ставкою 23 % (до цього часу діяла ставка 25 %), з 2012 р. – 19, після 2013 р. – 18 %. Оподаткування доходів фізичних осіб у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат, котре станом на гру-

Таблиця 1. Характеристика податкових ставок за податками та зборами, що сплачуються в Україні

Податки та збори	Вид податкової ставки
Податок на прибуток підприємств	Адвалорна
Податок на доходи фізичних осіб	
Військовий збір	
Податок на додану вартість	
Єдиний податок для платників 3-ї групи	
Туристичний збір	
Акцизний податок: – на електричну енергію; – з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів	
Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин	
Мито ввізне (крім мита ввізного на окремі товари груп 22, 24, 57, 60–63 Митного тарифу України)	
Мито вивізне (крім мита вивізного на газ у газоподібному стані, природний газ у газоподібному стані, природний газ у скрапленому стані, відходи та брухт чорних металів)	
Екологічний податок	Специфічна фіксована
Рентна плата (крім рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин)	
Транспортний податок (у складі податку на майно)	
Акцизний податок (окрім акцизного податку на електричну енергію, акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, акцизного податку на сигарети та цигарки)	
Мито ввізне на окремі товари груп 22, 24, 60, 61, 63 Митного тарифу України	
Мито вивізне на відходи та брухт чорних металів	
Плата за землю (у складі податку на майно)	Специфічна процентна
Єдиний податок для платників 1-ї, 2-ї та 4-ї груп	
Збір за місця для паркування транспортних засобів	
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (у складі податку на майно)	Специфічна процентна та специфічна фіксована
Акцизний податок на сигарети та цигарки	Комбінована (адвалорна й специфічна фіксована як мінімальне акцизне/митне зобов'язання)
Мито ввізне на окремі товари груп 57, 60, 61, 62 Митного тарифу України	
Мито вивізне на газ у газоподібному стані, природний газ у газоподібному стані, природний газ у скрапленому стані	

Складено на підставі Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI (<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>).

день 2010 р. здійснювалося за єдиною ставкою 15 %, із січня 2011 р. проводиться за двома ставками: 15 % щодо місячних доходів у межах 10 мінімальних заробітних плат станом на 1 січня звітного року та 17 % стосовно суми перевищення такої величини. З 2016 р. така регресія в оподаткуванні скасо-

вується й запроваджується єдина, не залежна від величини доходів платника податків, ставка на рівні 18 %. ПДВ, за яким і до набрання чинності Податковим кодексом, і після застосовувалося тільки дві ставки податку – 0 і 20 %, із квітня 2014 р. справляється також за ставкою 7 % у частині операцій із постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва та застосування в Україні й внесених до Державного реєстру лікарських засобів. Ще один податок, за котрим встановлено адвалорні ставки, – єдиний податок для платників 3-ї групи – з 2015 р. справляється за оновленими правилами; первісно затверджені ставки податку на рівні 2 % (в разі сплати ПДВ) і 4 % (за умови включення ПДВ у склад єдиного податку) зросли у 2016 р. до рівня 3 та 5 % відповідно. Щодо зовсім нових платежів – військового збору (стягується з 3 серпня 2014 р.), акцизного податку на електричну енергію й акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів (стягуються з 1 січня 2015 р.) варто наголосити, що первісно затверджені за ними ставки є чинними й на момент проведення дослідження [11]. Переважно незмінними залишаються також адвалорні ставки ввізного мита, при цьому ставки вивізного (експортного) мита з часу набуття Україною членства у Світовій організації торгівлі (16 травня 2008 р.) мають тенденцію до скорочення, що зумовлено зобов'язаннями, взятими нашою країною (табл. 2).

Виражені в абсолютних одиницях ставки оподаткування за окремими податками характеризуються ще більшою нестабільністю: вони переглядаються практично щороку, а інколи й частіше. Згідно з п. 4 Перехідних положень Податкового кодексу України, уряд зобов'язаний кожного року до 1 червня подавати на розгляд Верховної Ради України проект Закону про внесення змін щодо ставок оподаткування в абсолютних значеннях із урахуванням індексів споживчих цін та індексів цін виробників промислової продукції [11].

В окремих випадках перегляд ставок обґрунтовується необхідністю запобігання фінансовій катастрофі та створення передумов для економічного зростання в Україні (пояснення причин зростання ставок щодо низки податків із квітня 2014 р.) [12] або потребою в забезпеченні збалансованості бюджетних надходжень (пояснення причин зростання ставок стосовно ряду податків з 2016 і 2017 рр.) [13; 14].

Аналіз зміни ставок за податками, що стягуються у фіксованих розмірах, варто проводити окремо для ставок у національній грошовій одиниці та для ставок у твердих валютах. За результатами наших досліджень, підвищення гривневих податкових ставок за період із 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2016 р. становило, наприклад, від 1,67 раза щодо рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин чи рентної плати за спеціальне використання води; до 3,22 раза стосовно екологічного податку; 3,41 раза щодо рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів та 7,48 раза стосовно акцизного податку на тютюн і його замінники. Щоправда, є певні винятки: так, ставка податку на вина виноградні натуральні залишається незмінною протягом усього досліджуваного періоду (0,01 грн/л) [11]. При цьому показники інфляції за цей час становили 2,11

Таблиця 2. Динаміка ставок вивізного (експортного мита) на товари, що підпадають під оподаткування, % митної вартості

Показники	Товари, які обкладаються експортним митом						
	Велика рогата худоба свійських видів жива, крім чистопородних (чистокровних) племінних тварин та віці живі	Шкури необроблені великої рогатої худоби, тварин родино конячих, овець, ягнят, шкірсировина	Насіння льону, соняшнику, рижю	Відходи та брухт чорних металів ¹	Брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів і напівфа- брикати з їх використанням	Газ, природ- ний газ у газоподіб- ному стані	Природний газ у скрап- леному стані
Дата запровадження мита	30.09.1999	30.09.1999	11.07.2001	01.01.2003	16.05.2008	04.06.2008	
<i>Величина ставок</i>							
Від дати запровадження до 15.05.2008 включно	50	30	17	30	-	-	-
З 16.05.2008 до 31.12.2008	50	30	16	25	30		
У 2009 р.	45	29	15	18	27		
У 2010 р.	40	28	14	16,4	24		
У 2011 р.	35	27	13	14,8	24		
У 2012 р.	30	26	12	13,2	21		
У 2013 р.	25	25	11	11,6	18		35 ⁴
У 2014 р.	20	24					
У 2015 р.	15	23	10	10 ³	15		
У 2016 р.		22					
У 2017 р. і надалі	10	21 ²					35 ⁵

¹ Євро за 1 т.

² Ставка й далі зменшуватиметься на 1 в. п. щороку до досягнення значення 20 %.

³ З 15 вересня 2016 р. терміном на два роки впроваджується ставка 30 євро за 1 т.

⁴ Але не менше ніж 400 грн за 1 тис. м³.

⁵ Але не менше ніж 400 грн за 1 т.

Складено за: Про вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів : закон України від 24.10.2002 № 216-IV; Про вивізне (експортне) мито на живу худобу та шкіряну сировину : закон України від 07.05.1996 № 180/96-ВР; Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 03.06.2008 № 309-VI; Про ставки вивізного (експортного) мита на брухт легованих чорних металів, брухт кольорових металів та напівфабрикати з їх використанням : закон України від 13.12.2006 № 441-V; Про ставки вивізного (експортного) мита на насіння деяких видів олійних культур : закон України від 10.09.1999 № 1033-XIV.

у частині індексу споживчих цін і 2,61 – індексу цін виробників промислової продукції. Тож для низки податків підвищення ставок оподаткування істотно випереджає рівень інфляційного знецінення коштів. Варто також наголосити: хоча в основу коригування податкових ставок законодавцем покладено ті самі показники – індекс споживчих цін та індекс цін виробників промислової продукції, збільшення ставок за різними обов'язковими платежами аж ніяк не однакове, що порушує питання про порядок затвердження їх нових розмірів.

Ставки за двома податками – транспортним і на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки в частині об'єкта (об'єктів) житлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку, загальна площа яких перевищує 300 м² для квартири та/або 500 м² для будинку, – зафіксовані в розмірі 25 тис. грн, умови їх перегляду не передбачені.

За низкою податків і зборів податкові ставки затверджено у твердих валютах (табл. 3).

Зазначимо, що навіть зафіксовані у твердих валютах ставки за наведеними в табл. 3 податками не залишалися незмінними. За результатами аналізу нами з'ясовано, що в більшості випадків вони також зростали – за 2011–2016 рр. від 1,09 до 2,3 раза. Деяко інакшою, однак, була динаміка ставок оподаткування акцизним податком нафтопродуктів і скрапленого газу. Якщо

Таблиця 3. Податки та збори, ставки за якими встановлено у твердих валютах

Назва податку	Валюта ставки
Акцизний податок на:	Євро
– пальне	
– моторні транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, включаючи водія	
– автомобілі легкові та інші моторні транспортні засоби, призначені головним чином для перевезення людей	
– моторні транспортні засоби для перевезення вантажів	
– кузови для встановленого переліку автомобілів	
– мотоцикли (включаючи мопеди) та велосипеди з допоміжним мотором, із колясками або без них	
– причепа й напівпричепа для тимчасового проживання в кемпінгах, типу причіпних будиночків	Долар США*
Вивізні (експортні) мито на відходи та брухт чорних металів	
Рентна плата за:	
– транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами	Євро**
– транзитне транспортування трубопроводами аміаку територію України	
Ввізні мито на окремі товари груп 22, 24, 57, 60–63 Митного тарифу України	

* Ставки в доларах США запроваджено з 2015 р.

** У твердій валюті затверджено ставку та/або величину мінімального митного зобов'язання.

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

виходити з абсолютної величини таких ставок, то за досліджуваний період діапазон їх зміни становив 0,78–10,09 раза. Одночасно за наявності прикладів надмірного зростання ставок, наприклад по акцизному податку на легкі дистиляти й уайт-спірит (6,5 раза), акцизному податку на середні дистиляти для специфічних процесів переробки (10 разів), за окремими товарами ставки навіть знизилися. Проте таке зменшення насправді було лише номінальним: із 2016 р. одиницю об'єкта оподаткування щодо акцизного податку на нафтопродукти змінено з 1 тис. кг на 1 тис. л. Оскільки об'ємні одиниці (літри) пального не збігаються з їх масовими одиницями (зокрема, для переведення літрів у кілограми застосовуються такі коефіцієнти: щодо бензину – 0,74, дизельного пального – 0,85, зрідженого нафтового газу – 0,55), фактичні ставки податків таки зростає (табл. 4).

Таблиця 4. Розміри ставок акцизного податку за окремими видами нафтопродуктів і скрапленим газом

Назва підакцизного товару	Розмір податкової ставки			Рівень зростання ставки, %
	на 31.12.2015, євро за 1000 кг	на 01.01.2016		
		євро за 1000 л*	євро за 1000 кг**	
Бензин моторний А-92	202	171,5	231,76	14,7
Дизельне пальне із вмістом сірки більш як 0,005 мас. %	132	125,5	147,65	11,9
Скраплений газ пропан	50	31,0	56,36	12,7

* Визначено в Податковому кодексі України.

** Розраховано автором із метою забезпечення порівнянності податкових ставок у динаміці.

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Зауважимо, що в період із 2014 р. (починаючи з лютого) по 2016 р. національна грошова одиниця істотно втрачає свої позиції, а отже, зростають гривневі еквіваленти встановлених у твердих валютах ставок податків (табл. 5). Як наслідок, відбувається номінальне збільшення надходжень за податками, ставки яких встановлено в євро й доларах США (табл. 6).

Як бачимо, частка надходжень від податків, ставки за якими устанвлені у твердих валютах, у доходах державного бюджету зростає з 2,9 % у 2013 р. до 6,7 % у 2016 р. У свою чергу, додаткові надходження бюджету завдяки запро-

Таблиця 5. Рівень зростання гривневих еквівалентів встановлених у твердих валютах ставок податків через девальвацію гривні, разів

Період	Ставки податків у	
	доларах США	євро
2014/2013	1,49	1,48
2015/2014	1,84	1,54
2016/2015	1,17	1,17

Складено за офіційними даними Національного банку України (<http://www.bank.gov.ua/>).

Таблиця 6. Надходження державного бюджету України, забезпечені за рахунок встановлення ставок податків у твердих валютах*

Надходження бюджету від податків і зборів, ставки за якими встановлені у твердих валютах	2013		2014		2015		2016	
	усього	у т. ч. за рахунок девальвації гривні	усього	у т. ч. за рахунок девальвації гривні	усього	у т. ч. за рахунок девальвації гривні	усього	у т. ч. за рахунок девальвації гривні
Обсяг, млрд грн	9,8	0,3	17,4	5,6	29,1	10,3	41,4	5,9
Частка у доходах бюджету, %	2,9	0,1	4,9	1,6	5,4	1,9	6,7	1,0
Частка у податкових надходженнях бюджету, %	3,7	0,1	6,2	2,0	7,1	2,5	8,2	1,2

* Без урахування надходжень від ввізного та вивізного мит.

Складено за офіційними даними Державної казначейської служби України (<http://treasury.gov.ua/>).

вадженню ставок податків у твердих валютах сягнули у 2013 р. 0,3 млрд грн, у 2014 р. – 5,6 млрд, у 2015 р. – 10,3 млрд та у 2016 р. – 5,9 млрд грн, або відповідно 0,1, 1,6, 1,9 і 1,0 % у доходах державного бюджету. Отже, встановлення податкових ставок у твердих валютах в умовах девальвації національної грошової одиниці виступає додатковим елементом захисту доходів бюджету.

Захищеними слід вважати й надходження за податками, які стягуються з використанням специфічних процентних ставок. Так, ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиного податку для платників 2-ї групи, збору за місця для паркування транспортних засобів визначені у відсотках до мінімальної заробітної плати, чинної на 1 січня звітного року; ставки єдиного податку для платників 1-ї групи – у відсотках до прожиткового мінімуму для працездатних осіб, чинного на 1 січня звітного року. Періодичний перегляд показників мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму забезпечує автоматичне збільшення надходжень за названими податками в розрахунку на одиницю об'єкта оподаткування. Відповідно, штучне стримування зростання мінімальної заробітної плати обертається втратами доходів бюджету. Наприклад, незважаючи на наявність об'єктивних передумов до підвищення, протягом грудня 2013 р. – серпня 2015 р. мінімальна заробітна плата й прожитковий мінімум на одну працездатну особу залишалися на одному рівні – 1218 грн. Запобігти втратам доходів бюджету за таких умов допомагає коригування розмірів податкових ставок за відповідними податками. Своєрідним компенсатором недонаходжень бюджетних доходів в умовах штучного стримування названих показників виступає також податок на доходи, нараховані фізичним особам у формі заробітної плати та прирівняних до неї виплат, про що йтиметься нижче.

Надходження ще двох податків, котрі стягуються за специфічними процентними ставками, – плати за землю та єдиного податку для платників 4-ї групи – залежать від затвердженого розміру нормативної грошової оцінки відповідних земельних ділянок. Передбачена чинним податковим законо-

давством щорічна індексація останньої з урахуванням індексу споживчих цін забезпечує логічне зростання розрахованих сум податку в умовах інфляційного знецінення коштів. Попри такий механізм автоматичної індексації грошової оцінки земельних ділянок, з 2015 р. за цими податками додатково істотно підвищуються ставки оподаткування. Так, із січня 2015 р. ставка земельного податку на земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено, може затверджуватися в межах 3 % від нормативної грошової оцінки (до 2015 р. ставка була фіксованою та дорівнювала 1 %); максимальна гранична ставка податку на сільськогосподарські угіддя визначена в розмірі 1 %, тимчасом як до 2015 р. величини ставок були диференційованими: для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,1 %; для багаторічних насаджень – 0,03 % нормативної грошової оцінки земельних ділянок. Отже, зростання очевидне: у 3, 10 та 33,3 раза за наведеними категоріями земель [8].

Стосовно ставок єдиного податку для платників 4-ї групи (сільгоспвиробників) слід зауважити, що у 2015–2016 рр. вони підвищилися загалом у 5,4 раза. Оскільки з 2015 р. сільськогосподарські товаровиробники – платники єдиного податку у складі цієї групи сплачують податок виходячи з проіндексованої грошової оцінки сільгоспугідь, сукупне зростання надходжень за єдиним податком виявилось ще істотнішим. Наприклад, сільгоспвиробник, який провадить діяльність у Харківській області, мусив у 2016 р. з 1 га ріллі сплатити в середньому 219,45 грн такого податку, тимчасом як у 2014 р. ця сума становила 5,79 грн, або в 37,9 раза менше [15].

Як уже зазначалося, збільшення мінімальної заробітної плати й прожиткового мінімуму приводить не лише до примноження бюджетних доходів, а й до їх недоотримання. Цей феномен пов'язаний із особливостями справляння ПДФО, податкові соціальні пільги за котрим закріплені у відсотках до мінімальної заробітної плати (починаючи з 2017 р. – у відсотках до прожиткового мінімуму на працездатну особу) станом на 1 січня звітного податкового року; обмеження на право застосування податкової соціальної пільги визначені в кратному розмірі до величини прожиткового мінімуму на працездатну особу станом на 1 січня податкового року.

Відповідно, штучне стримування зростання показників мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму забезпечує державі економію на пільгах за податком: платники змушені сплачувати більше, ніж дозволяє їхня платоспроможність. Наведемо показовий приклад: практично до кінця 2009 р. законодавчо встановлена мінімальна заробітна плата була нижчою за прожитковий мінімум. Так, на початок 2004 р. мінімальна заробітна плата дорівнювала 53 % прожиткового мінімуму на працездатну особу, в 2007 р. – 76,2, 2009 р. – 90,4 %, і лише з 1 грудня 2009 р. вона досягла рівня прожиткового мінімуму. Зважаючи на те, що офіційно затверджена мінімальна заробітна плата мала би бути не меншою за прожитковий мінімум на працездатну особу, а отже, більшою мусила бути сама пільга, платники ПДФО сплачували зайве, за власний кошт поповнюючи місцеві скарбниці (табл. 7).

Таблиця 7. Додаткові надходження бюджету за рахунок встановлення необґрунтованої величини мінімальної заробітної плати

Рік	Мінімальна заробітна плата станом на 1 січня, грн	Прожитковий мінімум на працездатну особу станом на 1 січня, грн	Співвідношення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму на працездатну особу, %	Додаткові надходження* бюджету від кожного платника податку, що користується правом на податкову соціальну пільгу в базовому розмірі**
2004	205	386,73	53,0	7,08
2005	262	453	57,8	12,42
2006	350	483	72,5	8,65
2007	400	525	76,2	9,38
2008	515	633	81,4	8,85
2009	605	669	90,4	4,80
2010	869	869	100,0	–

* Розраховано як різницю між економією на сплаті ПДФО, отриманою при застосуванні права на податкову соціальну пільгу, обчислену виходячи з прожиткового мінімуму на працездатну особу та мінімальної заробітної плати.

** Базовий розмір дорівнює 30, а з 2005 р. 50 % мінімальної заробітної плати станом на 1 січня.

Складено за: Про податок на доходи фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 889-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15/print>; щорічними законами України про державний бюджет.

Несвоечасний перегляд величини прожиткового мінімуму на працездатну особу, його необґрунтованість позбавляють найманих працівників можливості скористатися правом на податкову соціальну пільгу й таким чином забезпечують збереження бюджетних доходів (табл. 8).

Оскільки за базовим правилом податкова соціальна пільга, котра забезпечує економію зі сплати ПДФО, застосовується лише в разі, якщо розмір заробітної плати за місяць не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн, підвищення заробітної плати працівників при зниженні чи штучному стримуванні збільшення прожиткового мінімуму зумовлює ситуацію, за якої в різні роки право скористатися пільгою розрахунково втратили від 0,4 до 22,6 % осіб, що мали його в попередньому році. Лише у 2009 і 2010 рр. темпи зростання прожиткового мінімуму перевищили аналогічний показник середньої заробітної плати, а отже, число осіб, котрі скористалися пільгою в ці роки, збільшилося.

Враховуючи те, що протягом 2011–2015 рр. до доходів фізичних осіб у обсязі понад 10 мінімальних заробітних плат застосовувалася підвищена ставка податку (17 % у 2011–2014 рр. і 20 % у 2015 р.), невчасний перегляд цієї соціальної гарантії або необґрунтований підхід до затвердження її величини спричиняли ситуацію, за якої дедалі більші суми доходів фізичних осіб за умови їх зростання підпадали під оподаткування за такою підвищеною ставкою податку, та забезпечували додаткові надходження до бюджету.

У 2017 р. через недосконалість податкового законодавства, а також маніпулювання показниками прожиткового мінімуму й мінімальної заробітної плати кількість осіб, котрі можуть скористатися правом на податкову соці-

Таблиця 8. Наслідки несвоєчасного перегляду законодавцем показника прожиткового мінімуму

Рік	Прожитковий мінімум на працездатну особу станом на 1 січня, грн	Середньо-місячна заробітна плата, грн	Темпи зростання, % до попереднього року		Співвідношення темпів зростання прожиткового мінімуму й середньої заробітної плати	Частка осіб, які потенційно втратили (-) або здобули (+) право на застосування податкової соціальної пільги, в загальній кількості осіб, котрі користувалися таким правом у попередньому році, %
			прожиткового мінімуму на працездатну особу	середньомісячної заробітної плати		
2004	386,73	590	-	-	-	-
2005	409	806	1,06	1,37	0,774	-22,6
2006	483	1 041	1,18	1,29	0,914	-8,6
2007	525	1 351	1,09	1,30	0,838	-16,2
2008	633	1 806	1,21	1,34	0,902	-9,8
2009	669	1 906	1,06	1,06	1,001	+0,1
2010	869	2 239	1,30	1,17	1,106	+10,6
2011	941	2 633	1,08	1,18	0,921	-7,9
2012	1 073	3 026	1,14	1,15	0,992	-0,8
2013	1 147	3 265	1,07	1,08	0,991	-0,9
2014	1 218	3 480	1,06	1,07	0,996	-0,4
2015	1 218	4 195	1,00	1,21	0,830	-17,0
2016	1 378	5 183	1,13	1,24	0,916	-8,4
2017	1 600	6 109	1,16	1,18	0,985	-1,5

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

альну пільгу, помітно зменшилася – переважно за рахунок зайнятих неповний робочий день і працівників, на утриманні яких перебуває двоє та більше дітей. Справді, загальне обмеження доходу, понад котрий право на отримання пільги втрачається, становить для 2017 р. 2240 грн, а заробітна плата працівників, що працюють на умовах повної зайнятості, не може бути меншою від мінімальної, яка дорівнює 3200 грн. Працівники, котрі претендують на “дитячу” соціальну пільгу, мають більші шанси нею скористатись: у такому разі граничний розмір їхнього доходу береться в кратному розмірі до кількості дітей: для працівника з двома дітьми він становитиме $2 \times 2240 = 4480$ грн, із трьома – 6720 грн і т. д. [16].

Специфічним інструментом для збереження чи забезпечення збільшення доходів бюджету є застосування особливих коригуючих коефіцієнтів щодо ставок рентної плати за окремими її складовими та коригуючих сум до ставок акцизного податку на окремі види легких і важких дистилатів. Перелік коригуючих коефіцієнтів до ставок рентної плати за окремими її складовими наведений у табл. 9.

Отже, підвищення тарифів на транспортування вантажів, а також ціни нафти чи митної вартості природного газу в тому чи іншому звітному періоді було підставою для Міністерства економічного розвитку і торгівлі України оприлюднити відповідні коригуючі коефіцієнти до ставок рентної плати, а їх подальше застосування платниками податків забезпечувало пропорційне такому зростанню цін і тарифів на названі товари й послуги збільшення до-

Таблиця 9. Коригуючі коефіцієнти до окремих складових рентної плати

Назва податку	Порядок розрахунку коригуючого коефіцієнта до ставки податку
Рентна плата: – за транспортування нафти магістральними нафтопроводами	Відношення новозатвердженого й базового* тарифів на транспортування відповідного вантажу
– за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами	
– за транзитне транспортування аміаку	
– за нафту та газовий конденсат	Відношення середньої ціни (в гривнях) одного бареля нафти “Urals” станом на 1-е число наступного за звітним місяця та базової ціни нафти, встановленої на рівні 560 грн
– за природний газ	Відношення середньої митної вартості імпортного природного газу, що склалася в процесі його митного оформлення під час увезення на територію України за звітний місяць, до базової ціни, встановленої на рівні 179,5 дол. США за 1000 м ³ газу

* Під базовим розуміється тариф, чинний на момент закріплення в Податковому кодексі України відповідних ставок оподаткування.

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

ходів бюджету. Зауважимо, що на момент проведення дослідження (листопад 2017 р.) передбачено використання коригуючого коефіцієнта виключно щодо рентної плати за транспортування нафтопродуктів магістральними нафтопродуктопроводами. Рентна плата за нафту, газовий конденсат і природний газ із 2013 р. скасована, а за транспортування інших вантажів відтепер стягується за істотно підвищеними ставками та без вжиття коригуючих коефіцієнтів.

Розглянемо особливості застосування коригуючих сум до ставок акцизного податку на окремі види легких і важких дистилатів. У період із 27 травня до 31 грудня 2012 р. за названими підакцизними товарами фактично використовувалися плаваючі ставки. Базові ставки, зазначені в Податковому кодексі України, підлягали коригуванню в бік збільшення на величину, розраховану за формулою, наведеною в Податковому кодексі, за умови, що ціна, котра складалася на нафту сорту "Brent" на біржі ICE за декаду, яка передувала звітній, була нижчою від 105 дол. США за барель, та відповідному коригуванню в бік зменшення за умови, що ціна на цей сорт нафти перевищувала 125 дол. Створений як елемент захисту споживачів від надмірного коливання цін на нафтопродукти, такий механізм працював у односторонньому порядку, забезпечуючи додаткові надходження до бюджету, оскільки за період його дії ціна нафти виходила виключно за нижні межі встановленого коридору. Зазначене спостерігалось протягом першої декади червня – третьої декади липня, в результаті чого ставки акцизного податку коригувалися протягом другої декади червня – першої декади серпня (табл. 10).

Наведені приклади демонструють зростання податкових ставок за наведеними товарами впродовж певних періодів від мінімальних 2,2 % до максимальних 43,4 %. В умовах фактичної фіксації цін на окремі види нафтопродуктів, що забезпечувалося шляхом реалізації описаного вище механізму, наповнення державної скарбниці відбувалося за рахунок безпосередніх споживачів цих товарів.

Не можна залишити поза увагою ще один спосіб, до якого з 2016 р. вдається законодавець для забезпечення зростання доходів бюджету та котрий стосується обчислення сум акцизного податку на сигарети й цигарки: відтепер адвалорні ставки податку застосовуються до задекларованих виробником максимальних роздрібних цін із урахуванням ПДВ і акцизного податку, тимчасом як до 2016 р. вони встановлювалися відповідно до максимальних роздрібних цін без ПДВ та з урахуванням акцизного податку. Наслідки таких змін продемонструємо на прикладі (табл. 11).

Як бачимо з табл. 11, незначна, практично непомітна трансформація норми законодавства забезпечує за інших рівних умов додаткові надходження до бюджету.

На підставі результатів проведеного дослідження доходимо таких висновків.

1. Недостатні обсяги ВВП як основного джерела формування доходів бюджету змушують законодавця вдаватися до пошуку інших способів напов-

Таблиця 10. Результати впливу коливання цін на нафту сорту "Brent" на ставки акцизного податку за окремими видами нафтопродуктів

Період*	Базова ставка акцизного податку, євро за 1 т, на		Середнє значення котирувань нафти сорту "Brent" за попередню декаду, дол. США за 1 бар.	Значення коригуючої суми до ставки акцизного податку, євро за 1 т, на		Кінцева ставка акцизного податку, євро за 1 т, на		Рівень зростання кінцевих ставок податку порівняно з базовою ставкою, %, на	
	бензини моторні	дизельне паливо		бензини моторні	дизельне паливо	бензини моторні	дизельне паливо	бензини моторні	дизельне паливо
Друга декада червня			99,24	35,26	8,82	233,26	106,82	17,8	9,0
Третя декада червня			96,15	53,72	13,43	251,72	111,43	27,1	13,7
Перша декада липня	198	98	90,83	85,87	21,47	283,87	119,47	43,4	21,9
Друга декада липня			99,27	35,04	8,76	233,04	106,76	17,7	8,9
Третя декада липня			103,63	8,56	2,14	206,56	100,14	4,3	2,2

Примітка. Дані наведено виключно за періоди, протягом яких ціна нафти виходила за межі встановленого коридору (105, 125 дол. США за барель). Для прикладу взято бензин моторний А-92 та дизельне паливе із вмістом сірки понад 0,2 мас. %.

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Таблиця 11. Визначення додаткових надходжень бюджету у 2016 р. за акцизним податком на сигарети з фільтром* у зв'язку з коригуванням бази оподаткування, грн

Максимальна роздрібна ціна	Розмір податку, обчислений як сумарна величина адвалорної та специфічної ставок за правилами визначення бази оподаткування, чинними станом на грудень 2015 р.		Мінімальне акцизне податкове зобов'язання	Сума податку, що підлягає сплаті до бюджету за правилами, чинними станом на грудень 2015 р.		Додаткові надходження бюджету у 2016 р.
	у 2016 р.			у 2016 р.		
	7,87	8,17		8,52	8,52	
15	7,87	8,17	8,52	8,52	8,52	0
17	8,16	8,52	8,52	8,52	8,52	0
18	8,17	8,53	8,52	8,52	8,53	0,01
25	8,87	9,37	8,52	8,87	9,37	0,50
27	9,07	9,61	8,52	9,07	9,61	0,54
50	11,37	12,37	8,52	11,37	12,37	1,0

* У розрахунку на одну пачку сигарет, що вміщує 20 шт.

Складено за: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (у редакції станом на грудень 2015 р. і 2016 р.). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

нення державної й місцевих скарбниць, у т. ч. до запровадження нових податків і зборів, розширення переліку об'єктів та баз оподаткування за окремими з них, відмови від використання прибутку в ролі джерела сплати податків і зборів, періодичного перегляду податкових ставок, умов та правил їх застосування.

2. Основні надходження державного й місцевих бюджетів в Україні забезпечують податки та збори, за котрими встановлено адвалорні процентні ставки. Такий стан речей відповідає інтересам держави й платників податків: в умовах економічного зростання останні сплачують більше, в разі падіння ділової активності – менше. Нами з'ясовано, що ставки оподаткування за більшістю податків, які стягуються за адвалорними ставками, з моменту набрання чинності Податковим кодексом, залишалися переважно незмінними. Підвищення ставок відбувалося за податком на доходи фізичних осіб та єдиним податком для платників 3-ї групи; скорочення – за податком на прибуток, вивізним митом (у зв'язку з приєднанням України до Світової організації торгівлі), додатково була запроваджена нова ставка оподаткування за податком на додану вартість.

3. Значимість платежів, що стягуються за специфічними ставками, є більшою для місцевих бюджетів (30,1 % податкових надходжень) і порівняно меншою для державного бюджету (18,2 %). Використання специфічних ставок не надає, однак, жодних переваг суб'єктам оподаткування: визначені у твердих сумах специфічні фіксовані ставки регулярно переглядаються законодавцем та в більшості випадків зростають швидше, ніж базові показники інфляції (індекс споживчих цін, індекс цін виробників промислової продукції). Специфічні процентні ставки за окремими податками також захищають доходи бюджетів від знецінення за рахунок: по-перше, “прив'язки” їх до показників, котрі періодично переглядаються (прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати, нормативної грошової оцінки земельних угідь); по-друге, періодичного перегляду самих податкових ставок.

4. Окрім того, з метою збереження доходів бюджету законодавець вдається до затвердження податкових ставок у твердих валютах, застосування особливих коригуючих коефіцієнтів щодо ставок окремих податків (наприклад, рентної плати за деякими її складовими, акцизного податку на певні види легких і важких дистилатів), маніпуляції з показниками прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати тощо.

5. Показники прожиткового мінімуму й мінімальної заробітної плати мають неоднозначний вплив на формування доходів бюджету. З одного боку, їх збільшення забезпечує автоматичне зростання надходжень за податками, ставки яких затверджено у відсотках до цих показників (єдиний податок для платників 1-ї, 2-ї та 4-ї груп, збір за місця для паркування транспортних засобів, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки); з другого – підвищення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати (внаслідок особливостей справляння ПДФО) призводить до недоотримання частини бюджетних надходжень за зазначеним платежем.

6. Штучне стримування зростання показників мінімальної заробітної плати й прожиткового мінімуму, забезпечуючи економію бюджетних ресурсів за названими позиціями, негативно позначається на платоспроможності громадян: вони змушені сплачувати суми ПДФО більші, ніж дозволяє їхня платоспроможність. До того ж платники податків втрачають можливість скористатися наданим їм законом правом на податкову соціальну пільгу та, сплачуючи фактично зайві кошти, формують додаткові доходи бюджету. Починаючи з 2017 р., через додаткові маніпуляції з показниками прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати скористатися правом на податкову соціальну пільгу може дуже обмежене коло осіб. Вважаємо, що задля забезпечення справедливих відносин між державою й платниками податків у майбутньому необхідно відмовитися від застосовуваного сьогодні викривленого підходу до формування показника прожиткового мінімуму. Його розмір повинен щомісяця визначатись і оприлюднюватись фахівцями Державної служби статистики України виходячи з реального стану справ та на підставі затвердженої методики на кшталт того, як формуються інші статистичні показники, зокрема інфляції, а не закладатись в Законі про державний бюджет відповідно до фінансових можливостей держави.

7. Доходи бюджету є похідною величиною, залежною насамперед від результатів діяльності платників податків, частина коштів котрих примусово вилучається державою з метою фінансування встановленого переліку видатків у ході виконання органами влади своїх повноважень. У такому контексті невиправдане зростання доходів бюджету, як і їх максимізація, не доцільні, поки держава в особі наділених бюджетними повноваженнями суб'єктів не навчиться використовувати ресурси, що надійшли в її розпорядження, з ефективністю, властивою приватному сектору. На нашу думку, забезпечити поживлення економіки, що стане запорукою наступного зростання доходів бюджету, можна тільки шляхом гармонізації інтересів держави та суб'єктів господарювання, створення сприятливих податкових умов для ведення бізнесу, недопущення необґрунтованого надмірного оподаткування.

Список використаних джерел

1. Гасанов С. С., Кудряшов В. П. Фіскальна політика в Україні у контексті досвіду фіскального регулювання в ЄС. *Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України* / за ред. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ "Акад. фін. упр.", 2015. С. 12–26.

2. Єфименко Т. І. Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем. *Фінанси України*. 2013. № 3. С. 7–26.

3. Єфименко Т. І., Гасанов С. С., Кудряшов В. П. Фіскальна консолідація в контексті антикризового регулювання. *Фінанси України*. 2013. № 2. С. 7–20. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_2_3.

4. Іванов Ю. Б., Найденко О. Є. Проблеми та суперечності Податкового кодексу України в контексті моніторингу його імплементації. *Проблеми економіки*. 2011. № 1. С. 22–31.

5. Каспрук А. Ю. Доходи місцевих бюджетів: проблеми забезпечення та резерви збільшення. *Економічні науки. Сер. : облік і фінанси*. 2012. Вип. 9 (2). С. 60–70.

6. Луніна І. О. Проблеми й перспективи розвитку системи державних фінансів в Україні. *Фінанси України*. 2010. № 2. С. 3–12.

7. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ, 2003. 580 с.

8. Пасічник Ю. В. Проблеми ефективного управління державним бюджетом в умовах глобалізації. *Економічний нобелівський вісник*. 2016. № 1. С. 156–163.

9. Савчук Н. В. Світовий досвід формування доходів бюджету та перспективи його адаптації в Україні. *Фінанси України*. 2014. № 3. С. 23–36.

10. Соколовська А. М. Шляхи реформування податкової системи України. *Фінанси України*. 2014. № 12. С. 103–121.

11. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

12. Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні : закон України від 27.03.2014 № 1166-VII. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : закон України від 24.12.2015 № 909-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19>.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році : закон України від 20.12.2016 № 1791-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19>.

15. Yushko S. Simplified tax system for agricultural producers: Ukrainian experience. *Проблеми розвитку аграрної економіки в умовах глобалізації* : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., присвяченої пам'яті проф. В. Я. Амбросова, м. Харків, 10 берез. 2016 р. Харків : Смуґаста типографія, 2016. С. 166–168.

16. Юшко С. В. Податкові реформи 2011–2016 років в Україні: аналіз основних трансформацій. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 2. С. 14–25.

References

1. Gasanov, S. S., Kudryashov, V. P. (2015). Fiskal`na polity`ka v Ukrayini u konteksti dosvidu fiskal`noho rehulyuvannya v YeS [Fiscal policy in Ukraine in the context of the experience of fiscal regulation in the EU]. In T. I. Yefy`menko (Ed.). *Udoskonalennya upravlinnya derzhavny`my` finansamy` ta reformuvannya podatkovoyi sy`stemy` Ukrayiny`* [Improving public finance management and reforming Ukraine's tax system]. (pp. 12–26). Ky`yiv: DNNU "Akademiya finansovoho upravlinnya" [in Ukrainian].

2. Yefy`menko, T. I. (2013). Aktual`ni py`tannya suchasny`kh stratehij reformuvannya podatkovy`kh sy`stem [Actual problems of modern strategies of tax system reforming]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 3, 7–26 [in Ukrainian].

3. Yefy`menko, T. I., Gasanov, S. S. & Kudryashov, V. P. (2013). Fiskal`na konsolidaciya v konteksti anty`kry`zovoho rehulyuvannya [Fiscal consolidation in the context of anti-crisis management]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 2, 7–20. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_2_3 [in Ukrainian].

4. Ivanov, Yu. B., Najdenko, O. Ye. (2011). Problemy` ta superechnosti Podatkovoho kodeksu Ukrayiny` v konteksti monitory`nhu joho implementaciyi [Problems and contradictions of the Tax Code of Ukraine in the context of monitoring its implementation]. *Problemy` ekonomiky`* [Problems of the economy], 1, 22–31 [in Ukrainian].

5. Kaspruk, A. Yu. (2012). Dokhody` miscevy`kh byudzhetiv: problemy` zabezpechennya ta rezervy` zbil`shennya [Incomes of local budgets: problems of and reserves increase]. *Ekonomichni nauky`. Seriya: oblik i finansy`* [Economic sciences. Series: accounting and finance], 9 (2), 60–70 [in Ukrainian].

6. Lunina, I. O. (2010). Problemy` j` perspekty`vy` rozvy`tku sy`stemy` derzhavny`kh finansiv v Ukrayini [Problems and perspectives of developing the system of state finances in Ukraine]. *Finansy` Ukrayiny`* [Finance of Ukraine], 2, 3–12 [in Ukrainian].

7. Ohon', С. Н. (2003). *Dokhody' byudzhetu Ukrayiny': teoriya ta prakty'ka* [Budget revenues of Ukraine: theory and practice]. Ky'yiv: Ky'yivs'ky'j nacional'ny'j torhovel'no-ekonomichny'j universytet [in Ukrainian].
8. Pasichny'k, Yu. V. (2016). Problemy' efekty'vnoho upravlinnya derzhavny'm byudzhetom v umovakh hlobalizaciyi [Problems of effective management of the state budget in the conditions of globalization]. *Ekonomichny'j nobelivs'ky'j visny'k* [Economic Nobel Bulletin], 1, 156–163 [in Ukrainian].
9. Savchuk, N. V. (2014). Svitovy'j dosvid formuvannya dokhodiv byudzhetu ta perspektyvy' joho adaptaciyi v Ukrayini [International experience of budget revenues formation and perspectives of its implementation in Ukraine]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 3, 23–36 [in Ukrainian].
10. Sokolovs'ka, A. M. (2014). Shlyakhy' reformuvannya podatkovoyi sy'stemy' Ukrayiny' [Ways of reforming the tax system of Ukraine]. *Finansy' Ukrayiny'* [Finance of Ukraine], 12, 103–121 [in Ukrainian].
11. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovy'j kodeks Ukrayiny'* [Tax Code of Ukraine] (Act No. 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
12. Verkhovna Rada of Ukraine. (2014). *Pro zapobihannya finansovoyi katastrofy' ta stvorennya peredumov dlya ekonomichnoho zrostantnya v Ukrayini* [On prevention of financial crisis and creation of preconditions for economic growth in Ukraine] (Act No. 1166-VII, March 27). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1166-18> [in Ukrainian].
13. Verkhovna Rada of Ukraine. (2015). *Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny' ta deyaky'kh zakonodavchy'kh aktiv Ukrayiny' shhodo zabezpechennya zbalansovanosti byudzhetny'kh nadkhodzhen' u 2016 roci* [On amending the Tax Code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine on ensuring the balance of budget revenues in 2016] (Act No. 909-VIII, December 24). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/909-19> [in Ukrainian].
14. Verkhovna Rada of Ukraine. (2016). *Pro vnesennya zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrayiny' ta deyaky'kh zakonodavchy'kh aktiv Ukrayiny' shhodo zabezpechennya zbalansovanosti byudzhetny'kh nadkhodzhen' u 2017 roci* [On amending the Tax Code of Ukraine and some legislative acts of Ukraine on ensuring the balance of budget revenues in 2017] (Act No. 1791-VIII, December 20). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1791-19> [in Ukrainian].
15. Yushko, S. (2016). Simplified tax system for agricultural producers: Ukrainian experience. In *Problemy' rozvy'tku ahrarnoyi ekonomiky' v umovakh hlobalizaciyi* [Problems of development of agrarian economics in the globalization challenges]. (pp. 166–168). Kharkiv: Smuhasta ty' pohrafiya.
16. Yushko, S. V. (2017). Podatkovi reformy' 2011–2016 rokiv v Ukrayini: analiz osnovny'kh transformacij [Submissions of the reforms in 2011–2016 in the Ukraine: analysis of the basic transformations]. *Bukhhalters'ky'j oblik i audy't* [Accounting and audit], 2, 14–25 [in Ukrainian].