

УДК 336.564

**Ю.В. Бугель, к.е.н.,**

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу  
Тернопільського національного економічного університету,  
м. Чортків

**НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ  
СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ПРОЦЕСІВ**

*Анотація*

У статті досліджено особливості впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток держави. Визначено принципи податкового регулювання та аспекти застосування інструментів податкового регулювання в контексті забезпечення сталого економічного розвитку держави. Обґрунтовано практичні рекомендації щодо реформування діючого механізму податкового регулювання в Україні, зокрема: запропоновано у законодавчому порядку обмежити період дії податкових пільг; на безстроковій основі надавати пільги тільки підприємствам, які випускають соціально значущу продукцію; забезпечити інвестиційну та/або соціальну направленість податкових пільг; визначити пріоритетні для пільгового оподаткування види діяльності, які мають стати локомотивами економічного прориву. Обґрунтовано необхідність вирішення проблемних аспектів діючої практики податкового регулювання в Україні, що сприятиме отриманню суттєвого фіскального ефекту та оптимізації соціально-економічного розвитку держави.

Ключові слова: податкова політика, податкове регулювання, пільгове оподаткування, інвестиційна направленість податкових пільг, соціальна направленість податкових пільг.

**Ю.В. Бугель, к.э.н.,**

Чортковский учебно-научный институт предпринимательства и бизнеса  
Тернопольского национального экономического университета, г. Чортков

**НАПРАВЛЕНИЯ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ  
СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ**

*Аннотация*

В статье исследованы особенности влияния налоговой политики на социально-экономическое развитие государства. Определены принципы налогового регулирования и аспекты применения инструментов налогового регулирования в контексте обеспечения устойчивого экономического развития государства. Обоснованы практические рекомендации по реформированию действующего механизма налогового регулирования в Украине, в частности: предложено в законодательном порядке ограничить период действия налоговых льгот, на бессрочной основе предоставлять льготы только предприятиям, которые выпускают социально значимую продукцию, обеспечить инвестиционную и/или социальную направленность налоговых льгот, определить приоритетные для льготного налогообложения виды деятельности, которые должны стать локомотивами экономического прорыва. Обоснована необходимость решения проблемных аспектов действующей практики налогового регулирования в Украине, что будет способствовать получению существенного фискального эффекта и оптимизации социально-экономического развития государства.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговое регулирование, льготное налогообложение, инвестиционная направленность налоговых льгот, социальная направленность налоговых льгот.

**Yuliya V. Bugel, Candidate of Economics,**

Chortkiv educational and scientific institute for entrepreneurship and business  
Ternopil National Economic University, Chortkiv

*Annotation*

In the article the peculiarities of tax policy on economic and social development of the country are investigated. Principles of regulation and tax aspects of tax instruments of regulation in the context of

sustainable economic development are determined. Practical recommendations for reform of the current tax regulation mechanism in Ukraine are grounded, in particular in the legislation it is proposed to limit the period of tax incentives on permanent basis to provide benefits only to enterprises that produce socially relevant products, to provide investment and / or tax benefits social orientation, to identify priority for preferential tax activities that have become engines of economic breakthrough. The necessity of resolving the problematic aspects of the current practice of tax regulations in Ukraine, which will obtain a significant fiscal impact and optimize social and economic development are grounded.

**Keywords:** tax policy, tax regulations, tax, investment tax incentives orientation, social orientation of the privileges.

**Постановка проблеми.** Прискорення темпів соціально-економічного розвитку будь-якої країни безпосередньо залежить від стану фінансової системи, основним регулятором якої є податковий механізм. Не стала винятком і Україна. На сучасному етапі розвитку української податкової практики першочерговим завданням є зростання доходів бюджетів усіх рівнів, що дозволить здійснювати заходи щодо стимулювання соціально-економічного розвитку держави. Однак зростання обсягів податкових надходжень до бюджетної системи стримується зниженням економічної активності платників податків під впливом збільшення податкового тягаря, що, у свою чергу, обмежує рівень бюджетних доходів держави.

Обов'язковою умовою збільшення податкових надходжень є стимулювання господарської діяльності економічних агентів як за допомогою методів і інструментів податкового регулювання, так і посилення контролю за повним і своєчасним надходженням податків до бюджетів всіх рівнів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Багато вчених досліджували дію інструментів податкового регулювання. Такі науковці, як І. Фішер, А. Пігу, Дж. Кейнс, М. Д. Кондратьєв, С. Юрій, А. Гальчинський, А. Крисоватий, В. Федосов та інші, досліджували історичні передумови виникнення податкового регулювання, визначали його сутність і принципи, методи реалізації.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** До сьогодні недостатньо уваги приділяється принципам податкового регулювання, а також практичним аспектам застосування інструментів податкового регулювання в контексті забезпечення сталого економічного розвитку держави.

**Метою даної статті** є удосконалення інструментів податкового регулювання в сучасних умовах забезпечення економічного зростання держави.

**Виклад основного матеріалу.** З переходом до ринкових відносин в Україні виникла необхідність у формуванні дієвого податкового механізму регулювання соціально-економічних процесів. Проте через недостатність наукових досліджень з цієї проблематики та незначний досвід вітчизняного податкового регулювання даний процес відбувається досить повільно.

## БЮДЖЕТНА І ПОДАТКОВА СИСТЕМИ

Вплив оподаткування на процес господарювання насамперед, визначається частиною доходів або прибутків, яка вилучається через податкові платежі до бюджету, оскільки від цього залежать обсяги коштів господарюючих суб'єктів, які можуть бути використані як на розширення їхньої діяльності, так і їх власні потреби. З точки зору податкового регулювання процесу формування прибутку, показовим є співвідношення обсягів прибутку до і після оподаткування. На сьогодні ж співвідношення оподаткованого і чистого прибутку за видами економічної діяльності свідчить про вкрай нерівномірне податкове навантаження на прибуток підприємств різних видів економічної діяльності, що насамперед викликано наявністю значного переліку необґрунтованих галузевих та індивідуальних пільг.

Відтак, розглядаючи зазначену проблему, потрібно відзначити необхідність звільнення від сплати податку на прибуток тієї частини прибутку, яка інвестується у відтворення виробництва і соціальної інфраструктури. В результаті матимемо скорочення видатків бюджету на соціальні потреби. При прозорій системі використання цих коштів такий захід обов'язково отримає суспільну підтримку. А зниження рівня оподаткування капіталізованого прибутку дозволить збільшити податкові надходження за рахунок розширення виробництва як податкової бази та зменшити бюджетні витрати на фінансування соціальних заходів. Крім того, кошти, що залишаться від зменшення податків, можуть бути спрямовані на фінансування як інвестиційних, так і інноваційних проектів.

Загалом одним із основних завдань податкового регулювання в Україні повинно стати стимулювання пріоритетних галузей економіки. При цьому пріоритетність має визначатися відповідно до стратегічних напрямів державної економічної політики. Відповідно, пріоритетні види діяльності мають забезпечувати збільшення податкових надходжень до бюджету.

З позиції обґрунтування напрямів оптимізації податкового регулювання галузей вітчизняної економіки у сучасних умовах, на наш погляд, справедливою є думка А. Крисоватого про те, що «за економічного спаду нерідко доцільне застосування стимулюючої податкової політики» [3, с. 85]. У Податковому кодексі використано декілька методів податкового стимулювання: зменшення податкових ставок; податкові канікули (по суті, це оподаткування за нульовою ставкою); звільнення від оподаткування; податкова знижка, розстрочка (відстрочка) податкових зобов'язань [1].

Зниження податкових ставок і звільнення від оподаткування найбільше торкнулося податку на прибуток підприємств. Базовою ставкою податку на прибуток підприємств для платників-резидентів визначено 16%, максимальною для платників-нерезидентів – 20%. Водночас, з позиції

уніфікації прибуткового оподаткування підприємств, у країнах ЄС рекомендується введення мінімальної ставки корпоративного податку у розмірі 30% і максимальної його ставки у розмірі 40% (включаючи також місцеві податки на підприємницький дохід) [6, с. 179]. Як бачимо, Україна запроваджує удвічі менші ставки податку на прибуток підприємств, що суперечить принципам гармонізації європейських податкових систем, а отже, провокує як податкову дискримінацію на зовнішньоекономічній арені, так і скорочення бюджетних надходжень усередині країни. Крім того, більшість пільг у сфері прибуткового оподаткування підприємств в Україні мають неефективний характер.

По-перше, більшість пільг надано на безвідшкодувальній основі, що означає прямий збиток для бюджету. По-друге, якщо пільгу надано у вигляді нульової податкової ставки, то чи можна говорити про збільшення сум даного податку за рахунок розширення бази оподаткування, якщо вона також оподатковуватиметься за нульовою ставкою? По-третє, податкове регулювання процесу формування прибутку має доповнюватися податковим регулюванням процесу його використання. Інакше кажучи, відбувається не бездумне зниження податкових ставок або звільнення від оподаткування, а відповідні податкові пільги пропонуються з метою розширення відтворювального процесу або отримання соціального ефекту, коли звільнена від оподаткування частина прибутку направляється на виробничий або соціальний розвиток. «Найбільш вагомими для підвищення конкурентоспроможності, реструктуризації і зростання економіки є пільги, що надаються з податку на прибуток і мають інвестиційний характер, а саме: прискорена амортизація, зниження базової ставки податку, інвестиційна податкова знижка, інвестиційний податковий кредит, створення неоподатковуваних резервних фондів, податкові канікули. Основною перевагою таких пільг є їх надання не всім суб'єктам підприємницької діяльності, а лише тим з них, які здійснюють капітальні інвестиції, вкладають кошти в енергозберігаючі, екологічно безпечні і новітні технології, НДДКР тощо» [5, с. 312–313].

Проаналізуємо інвестиційну направленість прибутку підприємств, звільнених від оподаткування в Україні. Щодо звільнення прибутку від оподаткування, то воно встановлюється або на необмежений строк, або на 10 років і стосується окремих платників податку за конкретними видами економічної діяльності. Перелік цих платників досить широкий, але лише декілька категорій з них зобов'язані забезпечувати інвестиційну направленість прибутку, звільненого від оподаткування. Зокрема, це виробники продуктів дитячого харчування (від оподаткування звільняється прибуток, спрямований на збільшення обсягів виробництва та зменшення

## БЮДЖЕТНА І ПОДАТКОВА СИСТЕМИ

роздрібних цін таких продуктів); Чорнобильська АЕС (умова для отримання податкової пільги – використання звільненого від оподаткування прибутку прибутку на фінансування робіт з підготовки до зняття Чорнобильської АЕС з експлуатації та перетворення об'єкта «Укриття» на екологічно безпечну систему); державні підприємства «Міжнародний дитячий центр «Артек» і «Український дитячий центр «Молода гвардія» (від оподаткування звільняється прибуток від провадження діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей); підприємства та установи з виконання покарань (умова для отримання податкової пільги – використання доходів від продажу товарів, виконання робіт, надання послуг на фінансування власної господарської діяльності), підприємства енергетичної галузі (звільняється від оподаткування прибуток у межах витрат на реалізацію інвестиційних програм щодо капітальних вкладень з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних та розподільчих (локальних) електричних мереж, а також у межах сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані на реалізацію інвестиційних програм щодо капітальних вкладень з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних і розподільчих (локальних) електричних мереж); суб'єкти кінематографії та/або суб'єкти мультиплексації (умова для отримання податкової пільги – кошти чи вартість майна мають бути направлені на виробництво виключно вітчизняних фільмів); підприємства, що одержують прибуток від продажу на митній території України енергоефективних технологій (пільга поширюється на 80% такого прибутку, причому його частина, звільнена від оподаткування, спрямовується виключно на збільшення обсягів виробництва).

Оцінюючи діяльність підприємств з даного переліку, слід відзначити, що звільнення їх прибутку від оподаткування є пільгою із соціальним змістом. В нашому випадку такий зміст посилюється ще й обов'язковою інвестиційною направленістю. Водночас за межею інвестиційної направленості пільг з податку на прибуток підприємств залишилися такі їх отримувачі, як готелі, підприємства легкої промисловості, судно- та літакобудівної промисловості, видавництва, видавничі організації, підприємства поліграфії тощо, основною підприємницькою метою яких є одержання максимального прибутку. Якщо законодавчо не врегулювати питання капіталізації їх прибутку, звільненого від оподаткування, то ми не можемо сподіватися ні на розширення процесу відтворення, ні на значне збільшення податкових надходжень.

Не менш важливим напрямом оптимізації податкового регулювання є встановлення строків дії податкових пільг. Фінансовою наукою і податковою практикою зроблено певні висновки у цьому напрямі, які свідчать, що «оптимальний період дії податкової пільги становить чотири роки. За менший

відрізок часу пільга не спрацьовує, а за більший – виникає можливість зловживань та втрата ефективності. Податкові пільги повинні мати жорстке цільове призначення, бути обмеженими в часі, а їх надання необхідно супроводжувати комплексним моніторингом» [2]. Податковий кодекс України встановлює основні строки дії податкових пільг на рівні 5 і 10 років. Якщо з першою позицією погодитися можна, то друга значно перевищує оптимальний строк і позбавляє уряд можливості оперативного податкового регулювання. Тому вважаємо за доцільне переглянути встановлені періоди дії податкових пільг, з наближенням їх до п'ятирічного терміну.

Наступним інструментом податкового регулювання є податкові ставки. Їх зниження, підвищення і диференціація дозволяють відповідним чином впливати на соціально-економічні процеси. Найбільшою мірою як податкові регулятори було використано ставки прибуткового оподаткування. Базову ставку податку на прибуток підприємств зменшено до 16%. При цьому додатково встановлено його ставки у розмірі 0%, 3%, 4%, 6%, 12%, 15% і 20%. Ставка податку на доходи фізичних осіб стала прогресивною. При базовій ставці 15% введено ставку 17% до частини середньомісячного річного оподаткованого доходу, яка визначається як сума перевищення доходу над десятикратним розміром мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року. Сьогодні актуальним залишається питання вибору між пропорційними та прогресивними ставками прибуткового оподаткування. Окремі науковці підтримують думку про те, що згідно з теорією оптимального оподаткування, існування єдиної ставки податку на прибуток підприємств є перевагою будь-якої податкової системи, оскільки диференціація податкових ставок спричиняє надлишковий податковий тягар, отже, відбувається і втрата ефективності податку [4, с. 125], а з метою встановлення рівності в оподаткуванні підприємств різних форм власності та розміру, а також для спрощення адміністрування податку на прибуток підприємств доцільніше використовувати пропорційний податок [5, с. 288]. Ми погоджуємось із цією позицією, а також вважаємо базову ставку податку на прибуток на рівні 16 % надто низькою з точки зору як європейських стандартів, так і фіскальної ефективності.

Крім того, важливим недоліком вітчизняної системи податкового регулювання є недостатня інвестиційна направленість податкових стимулів. Зазначені обставини визначають необхідність розробки таких податкових стимулів, застосування яких не тільки спонукало б підприємства до інвестування, але й виправдовувало себе з точки зору бюджетної політики країни [5, с. 322]. Недостатньою мірою у Податковому кодексі України використано і стримуючі можливості оподаткування (зокрема, акцизного і

ресурсного). Навіть зниження базової ставки ПДВ не вирішує проблему його відшкодування. На нашу думку, цю проблему розв'яже звільнення експортних операцій від оподаткування податком на додану вартість (замість оподаткування за нульовою ставкою). Значно відстають від європейського рівня ставки акцизного податку на товари, що шкодять здоров'ю. Європа давно вже обмежила споживання шкідливих товарів високими ставками спеціальних акцизів. Крім того, вимагає податкового обмеження безконтрольне використання природних ресурсів (надр, водних, земельних та лісових ресурсів), що, у свою чергу, зумовлює необхідність підвищення ставок відповідних платежів – плати за користування надрами, плати за землю, збору за спеціальне використання води, збору за спеціальне використання лісових ресурсів. Сьогодні такі ресурсні платежі є мізерними при необмеженому використанні природних ресурсів. Це стосується також екологічного оподаткування, яке має бути важливим стримуючим фактором для забруднювачів навколишнього природного середовища.

### **Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.**

Діючий механізм податкового регулювання важко назвати дієвим з точки зору як соціально-економічної, так і фіскальної ефективності, що пояснюється такими чинниками.

По-перше, податкове стимулювання шляхом вибіркового зниження податкових ставок і надання податкових пільг без забезпечення їх інвестиційної та соціальної направленості призведе до викривлення соціально-економічних пропорцій у державі, а також загрожує її фінансовій безпеці внаслідок істотного скорочення податкових надходжень до державної скарбниці.

По-друге, у Податковому кодексі України недостатньо використано стримуючі можливості акцизного, ресурсного та екологічного оподаткування, зокрема щодо обмеження споживання шкідливих для здоров'я людини товарів, неконтрольованого використання природних ресурсів і забруднення навколишнього природного середовища.

Розглядаючи вказані проблеми, потрібно відзначити, що у процесі подальшого реформування податкової системи України актуальним питанням залишається посилення її регулюючої складової. Для цього пропонуємо при внесенні змін і доповнень до Податкового кодексу України врахувати такі рекомендації: обмежити період дії податкових пільг п'ятирічним строком, на безстроковій основі надавати пільги тільки підприємствам, які випускають соціально значущу продукцію; законодавчо забезпечити інвестиційну та/або соціальну направленість податкових пільг; науково обґрунтувати відповідно до стратегічних напрямів державної економічної політики і законодавчо визначити пріоритетні для пільгового оподаткування види діяльності, які

мають стати локомотивами економічного прориву; встановити основну ставку податку на прибуток підприємств у розмірі 20%; при цьому залишити нульову (пільгову) ставку для капіталізованого прибутку, а також ставки у розмірі 3% та 4% для страхової діяльності; звільнити експортні операції від оподаткування ПДВ, скасувавши їх оподаткування за нульовою ставкою; поступово збільшувати ставки екологічних і ресурсних податків, а також акцизного податку, наближаючи їх до європейського рівня.

Отже, вирішення проблемних аспектів діючої практики податкового регулювання в Україні та врахування запропонованих рекомендацій дасть змогу отримати суттєвий фіскальний ефект від розширення бази оподаткування за рахунок виведення оподатковуваних операцій з тіні та сприятиме оптимізації соціально-економічного розвитку держави.

У подальших дослідженнях актуалізується пошук оптимальних методів посилення регулюючої та фіскальної складової податкової системи України.

#### **Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України: від 2.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
2. Загорський В. С. Податки для конкурентоспроможності економіки [Електронний ресурс] / В. С. Загорський // Дзеркало тижня. – 2006. – № 16–17. – Режим доступу: <http://www.zn.ua>.
3. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: [монографія] / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 375 с.
4. Податкова система України: навчальний посібник / За заг. ред. М. Я. Азарова / Міністерство фінансів України, Національний університет державної податкової служби України. – К., 2011. – 656 с.
5. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / [Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельник, А. І. Мярковський та ін.]; за заг. ред. М. Я. Азарова / Міністерство фінансів України. – К., 2011. – 656 с.
6. Tax and Legal Aspects of EC Harmonization / A. P. Lier, D. G. Van Viet. – Kluwer, 1993. – P. 179.

#### **References:**

1. *Tax Code of Ukraine* from 02.12.2010 № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoyi Rady Ukrayiny [Supreme Council of Ukraine]. Available at: <http://www.rada.gov.ua> (in Ukr.).
2. Zagorski, V.S. (2006). Taxes for economic competitiveness. *Dzerkalo tyzhnya [Weekly Mirror]*, no. 16-17. Available at: <http://www.zn.ua> (in Ukr.).
3. Krysovaty, A.I. (2005). *Teoretyko-orhanizatsiyni dominanty ta praktyka realizatsiyi podatkovoyi polityky v Ukrayini* [Theoretical and dominant organizational practices and implementation of tax policy in Ukraine]. Carte blanche, Ternopol, 375 p. (in Ukr.).
4. In Mykola Azarov (Ed.) (2011). *Podatkova systema Ukrayiny* [The tax system of Ukraine]. Ministry of Finance of Ukraine, National University of State Tax Service of Ukraine, Kyiv, 656 p. (in Ukr.).
5. Yaroshenko, F.A., Miller, P.V., Miarkovskyi, A.I. et al. (2011). In Mykola Azarov (Ed.). *Reformuvannya podatkovoyi systemy Ukrayiny: teoriya, metodolohiya, praktyka* [Reforming the tax system of Ukraine: Theory, Methodology, Practice]. Ministry of Finance of Ukraine, Kyiv, 656 p. (in Ukr.).
6. Lier, A.P., van Viet, D.G. (1993). *Tax and Legal Aspects of EC Harmonization*. Kluwer, p. 179.