

СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Монографія

Харків. Вид. ХНЕУ, 2011

УДК 336.22:316.4
ББК 65.261.4
С69

Рецензенти: докт. екон. наук, професор, зав. кафедри фінансів Національного університету "Львівська політехніка" *Алексєєв І. В.*; докт. екон. наук, професор, заступник директора з наукової роботи Інституту економіки промисловості Національної академії наук України *Булеєв І. П.*; докт. екон. наук, професор, зав. кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету *Крисоватий А. І.*

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету.

Протокол № 4 від 23.12.2010 р.

Авторський колектив: Іванов Ю. Б., докт. екон. наук, професор – вступ, п. 4.1, висновки; Тищенко О. М., докт. екон. наук, професор – п. 2.1; Грачов О. В., канд. екон. наук, доцент – п. 1.1; Давискіба К. В., канд. екон. наук, доцент – п. 4.3; Дорожкіна Г. М., канд. екон. наук, доцент – п. 4.2; Зима О. Г., канд. екон. наук, доцент – п. 3.1; Котляров Є. І., канд. екон. наук, доцент – п. 1.2; Найденко О. Є., канд. екон. наук, доцент – п. 7.3; Ревенко О. В., канд. екон. наук, доцент – п. 7.1; Карпов Л. М., канд. екон. наук, викладач – п. 7.2; Михасьова Н. М., канд. екон. наук, викладач – п. 5.3; Антоненко С. В., аспірант – п. 3.2.1; Віннікова О. С., аспірант – п. 6.2; Голякова К. В., аспірант – п. 2.3, п. 3.3; Дідух В. В., аспірант – п. 6.1; Єніна-Березовська А. О., аспірант – п. 1.3; Костяна О. В., аспірант – п. 3.4; Назаренко Г. В., аспірант – п. 2.2, п. 5.1, п. 5.2; Чичкова В. Ю., аспірант – п. 3.2.2.

С69 Соціальні аспекти податкової політики : монографія / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, О. В. Грачов та ін. ; за заг. ред. докт. екон. наук, професора Іванова Ю. Б. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 304 с. (Укр. мов.)

Визначено напрями реалізації соціальної політики в Україні, специфіку соціальних процесів як об'єкта державного регулювання. Досліджено механізм взаємозв'язку податкового регулювання та складових соціально-економічної політики. Проаналізовано регулятивний потенціал окремих податків і зборів, а також вплив податкової політики на інноваційні процеси та енергоефективність. Обґрунтовано класифікацію інструментів податкового регулювання соціальних процесів. Розроблено теоретико-методичні підходи до оцінки результативності та соціальної ефективності податкової політики в соціальній сфері.

Рекомендовано для наукових працівників, викладачів, аспірантів і студентів, а також для працівників державної податкової служби, фахівців фінансово-економічних відділів підприємств, аудиторів та податкових консультантів.

ISBN 978-966-676-452-5

УДК 336.22:316.4
ББК 65.261.4

© Заг. редакція
Іванова Ю. Б.
2011

Вступ

Подолання наслідків фінансово-економічної кризи та сталий посткризовий розвиток національної економіки потребують кардинальних змін у системі державного регулювання, в тому числі у сфері регулювання соціальних процесів. Оскільки оподаткування традиційно виступає одним з найбільш дієвих та ефективних важелів впливу на соціально-економічні процеси, на перший план виступає проблема ефективного реалізації регулюючої функції оподаткування у сфері соціальної політики.

Соціально-економічна політика держави є цілісним механізмом, що забезпечує економічне й соціальне зростання та розвиток. Узгодження цілей, засобів та напрямків її складових забезпечує найліпші результати та найвищу ефективність. Сказане потребує також і відповідного фінансування, основним джерелом якого в Україні, як і в інших країнах, є податки. Саме тому розгляд та аналіз взаємозв'язку податкової політики з іншими складовими макрополітики держави виявляється актуальним та нагальним завданням, вирішення якого сприятиме досягненню синергічного ефекту, а відтак і поліпшенню економічної та соціальної динаміки.

Окремі соціальні аспекти податкового регулювання досліджувалися в роботах відомих українських та іноземних фінансистів: В. Андрущенко, Є. Балацького, С. Баруліна, Ш. Бланкарта, М. Блауга, Д. Бьюкенена, З. Варналія, В. Вишневського, Є. Гайдара, І. Горського, О. Данілова, Т. Єфименко, А. Ісаєва, Д. Кінга, Р. Крилава, А. Крисоватого, І. Майбурова, П. Масгрейва, Р. Масгрейва, В. Мельника, П. Мельника, Т. Меркулової, Р. Нижегородцева, Г. Панскова, Д. Стігліца, В. Танзі, В. Федосова, Т. Юткиної, І. Янжула та ін. Разом з тим, системне дослідження теоретико-методичних основ податкового регулювання соціально-економічних процесів залишається нагальною проблемою, що й обумовлює актуальність теми цієї роботи.

Регулювання соціальної сфери є одним із найважливіших напрямів державного управління, особливо в умовах перехідної економіки, коли вплив держави на економічні процеси зменшується, а потреба в державному втручанні не тільки зберігається, а й підсилюється через кризовий стан економіки і особливо соціальної сфери.

Специфіка соціальних процесів як об'єкта податкового регулювання полягає в тому, що застосовувані інструменти мають багатоцільове призначення – соціальні наслідки має застосування засобів податкової політики, спрямованих на стимулювання інновацій та інвестицій, енергозбереження, захист навколишнього природного середовища, підтримку депресивних регіонів тощо. Тому інструментарій податкового регулювання соціальних процесів слід розглядати з урахуванням побічних соціальних ефектів від застосування конкретних інструментів.

Реалізація конституційного курсу на побудову в Україні соціальної держави вимагає адекватної запитам суспільства ефективної соціальної політики. Пошуку моделі такої політики присвячена праця багатьох вчених, фахівців-практиків. Проте, на цьому шляху існує чимало проблем як загальнометодологічного, так і прикладного характеру. Це особливо стало відчутним у процесі пошуку шляхів реалізації стратегії подолання бідності та формування середнього класу суспільства.

На сучасному етапі розвитку України ключовим завданням є впровадження податкового механізму, адекватного цілям соціально орієнтованої економіки. Цільову спрямованість податкового механізму визначає податкова політика, яка реалізується через виконання фіскальної функції та посилення впливу на соціально-економічні процеси при застосуванні бюджетно-податкових важелів. Для вирішення проблем соціального характеру головною метою податкової політики є досягнення раціонального співвідношення між фінансовими можливостями держави та видатковою частиною бюджету на реалізацію соціальних програм.

В Україні соціально та економічно значущі проблеми в основному вирішуються на загальнодержавному рівні. Через брак достатніх можливостей держава не може повністю враховувати інтереси всіх регіонів, а значить деякі заходи податкового регулювання, є недостатньо ефективними, а в деяких випадках, навіть неієвними. Вирішенням даної проблеми є впровадження певних заходів податкового регулювання соціальними та економічними процесами на рівні регіонів з урахуванням властивих їм особливостей розвитку. Проведення регіональної політики забезпечить швидке втілення більш ефективних розробок у цій сфері.

Одним із найбільш важливих завдань податкової політики є досягнення високого життєвого рівня населення України відповідно до європейських соціально-економічних стандартів і в контексті побудови

соціальної держави, згідно зі ст. 1 Конституції України. Це завдання обумовлює необхідність теоретичного обґрунтування та ефективного застосування інструментів податкового регулювання соціальних процесів, розробки їх класифікації. У податковому регулюванні потрібно визначити систему найбільш ефективних важелів та інструментів, застосування яких дозволить забезпечити досягнення економічного зростання та реалізації завдань соціальної політики держави.

Розвиток багатьох сфер життєдіяльності будь-якої країни багато в чому залежить від рівня наповнюваності доходної частини бюджету, основу якої складають податкові надходження. Саме податки, за умов їх раціонального використання, визначають фінансову основу існування економіки, а також є фактором успішного подолання кризових негараздів, підвищення рівня соціального захисту населення. Податкові надходження закладають основи економічного благополуччя держави й суспільства, є центральною ланкою фінансово-економічної доктрини країни та її розвитку.

В умовах кризи, коли постає проблема наповнення бюджетів та державних цільових фондів, особливо гостро постає питання контролю за справлянням податків. Провідна роль у вирішенні даної проблеми відводиться саме контролюючим органам, які мають право здійснювати заходи податкового контролю. Саме в рамках системи контролюючих органів акумулюються необхідні для фінансового забезпечення державного й муніципального управління централізовані елементи, необхідні для фінансової незалежності й самостійності держави. Тому, в умовах кризової економічної ситуації, саме ефективна діяльність контролюючих органів є запорукою забезпечення своєчасних та повних податкових надходжень до бюджету та цільових фондів, які в майбутньому будуть витрачатися на різноманітні цілі, в тому числі й соціального характеру.

Метою роботи є теоретичне обґрунтування ефективного застосування податкової політики в державному управлінні соціальним розвитком та розробка методичних і практичних рекомендацій щодо оцінки результативності податкової політики в соціальній сфері.

Відповідно до мети в монографії були поставлені та вирішені такі наукові завдання:

- 1) визначити специфіку соціальних процесів як об'єкта податкового регулювання;
- 2) обґрунтувати місце та роль податкової політики в системі державного управління соціально-економічним розвитком;
- 3) вия-

вити сучасні тенденції оподаткування й соціального розвитку; 4) систематизувати інструментарій податкового регулювання соціальних процесів та визначити специфіку його застосування; 5) визначити соціальні наслідки окремих напрямів податкового регулювання економічних процесів; 6) обґрунтувати теоретико-методичний підхід до оцінки результативності податкової політики в соціальній сфері; 7) визначити соціальну складову адміністрування податків та податкового контролю.

Об'єкт дослідження – процеси податкового регулювання соціального розвитку. *Предмет дослідження* – теоретичні, методичні та практичні аспекти податкового регулювання соціальних процесів.

Методи дослідження – системний, логічний та історичний підходи; аналізу і синтезу, індукції та дедукції; таксономічний та кластерний аналіз; економіко-математичне, графічне та імітаційне моделювання.

Результати дослідження використовуються в навчальному процесі підготовки магістрів за спеціальністю 8.050114 "Оподаткування" при викладанні навчальних дисциплін "Адміністрування податків", "Податковий менеджмент" та "Податкове регулювання соціально-економічних процесів".

Автори висловлюють глибоку подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, завідувачому кафедри фінансів Національного університету "Львівська політехніка" Алексєєву І. В., доктору економічних наук, професору, заступнику директора Інституту економіки промисловості Національної академії наук України Булеєву І. П. і доктору економічних наук, професору, завідувачому кафедрою податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету Крисоватому А. І. за конструктивні пропозиції та зауваження, врахування яких дозволило підвищити якість цього видання.

1. Державне регулювання соціальних процесів

1.1. Сутність та зміст соціальної політики в Україні

У сучасних умовах одним з найважливіших соціальних завдань економічної науки є теоретико-методологічне обґрунтування основних джерел фінансування економічних напрямів формування нової соціальної політики та розробка практичних рекомендацій і конкретного інструментарію щодо її реалізації в Україні. Розв'язання цих завдань обумовлює необхідність глибоких наукових досліджень даної проблеми.

Потреба в розробці методологічних засад реалізації соціальної політики в державі значною мірою обумовлена невизначеністю конкретних понять, принципів та підходів до вивчення зазначеної проблеми. Звідси виникає потреба у поглибленні наукових уявлень як стосовно визначення сутності соціальної політики; предмету, об'єкта і суб'єкта дослідження; а також цілей (завдань), форм та механізмів реалізації соціальної політики в Україні.

Концепція соціальності – це система поглядів, аргументів, які дають змогу осмислити місце людини в складному плетиві людських взаємодій, її роль у впорядкуванні суспільних взаємовідносин. Філософське трактування концепції соціальності відображає усю широту людської думки на предмет можливого вияву суспільної активності [22, с. 95–97; 138, с. 214–217; 27, с. 30]. У найбільш широкому розумінні до "соціального" вчені зараховують усе, "що пов'язане з спільним життям людей, з різними формами їх спілкування, в першу чергу того, що відноситься до суспільства і спільності, що має суспільний і громадський характер" [139, с. 429–430]. Витоки такого підходу лежать у використанні слова "socialis", що в перекладі з латинської означає загальний, суспільний, міжлюдський.

Звужене трактування поняття "соціального" стосується лише тих явищ, котрі відбуваються в суспільстві поруч з політичними, економічними, екологічними, технологічними та іншими процесами. У цьому випадку соціальне явище розглядається у якості складової соціальної сфери, її соціальної інфраструктури, інституту, організації, котрі забезпечують задоволення соціальних потреб людини, формують соціальні аспекти середовища її відновлення та розвитку.

Два доволі різні погляди на суть соціальності – розширений та звужений, – вимагають уважного ставлення до цього філософського поняття, оскільки визначають різні шляхи практики, у розрізі яких реалізуються підходи до організації суспільного життя. Автори солідарні з думкою вчених, які серед існуючих підходів до вивчення феномену соціальності, віддають перевагу розширеному (ієрархічному) підходу [30, с. 5; 109, с. 29]. Його суть полягає у побудові концептуальної схеми людських об'єднань, виділених на основі причинно-наслідкових зв'язків людських взаємодій. У Словнику із соціальної політики [111] наведене наступне визначення людських об'єднань:

соціум – це тип соціальності, що існує як стійка спільність людей, котра характеризується єдністю природних, суспільно-виробничих, духовних та інших умов життєдіяльності, генетичним зв'язком поколінь, стабільністю соціальної організації, певною культурою [111, с. 189];

спільнота (грумада, община) – це населення певної географічної місцевості, яке має спільні органи самоврядування; в широкому сенсі – будь-яка соціальна група, об'єднана спільною належністю до території, релігії, культури, етносу, громадського утворення тощо [111, с. 38];

суспільство – це відносно стійка система соціальних зв'язків і відносин між людьми на основі спільної діяльності, що склалася в процесі історичного розвитку, спрямована на відтворення матеріальних умов існування і задоволення потреб; суспільство підтримується за допомогою звичаїв, традицій, законів тощо [111, с. 197];

держава – це політико-юридична організація певної соціальної групи на певній території, яка характеризується власними цілями, наділена монополією законної влади впродовж певного історичного періоду [111, с. 45].

Кожна взаємодія – це джерело розвитку людських відносин, яка має свої вертикальні та горизонтальні виміри (табл. 1). Вертикальний вимір розвитку, відображаючи зрілість форм та властивостей людських взаємодій різного рівня, вказує на те, що ознаки соціальності з'являються лише на четвертому рівні таблиці (рівень організації суспільства). Доповнюючись іншими ознаками, соціальність ніби вдосконалюється. Без соціального у його діяльнісному сенсі слова ні держава, ні соціум існувати не можуть (кожен із класів людських об'єднань, який стоїть вище суспільства, мимоволі є соціальним).

Класифікація об'єднань людей за типами можливої взаємодії [109]

Назва класу об'єднання	Типи взаємодії					
	природна	емоційна	мовно-комунікативна	діяльнісна (власне соціальна)	правова	різні типи (у тому числі психо-інформаційна, енергетична, духовна взаємодія) без виділення спеціальних ознак
Популяція	▲					
Спільність	▲	▲				
Співтовариство	▲	▲	▲			
Суспільство (соціальне у вузькому сенсі слова)	▲	▲	▲	▲		
Держава	▲	▲	▲	▲	▲	
Соціум (соціальне в широкому сенсі слова, соціетальне)	▲	▲	▲	▲	▲	▲

Щодо горизонтального виміру (табл. 1), то він фокусує увагу на тому, що людські взаємодії є виявом різних видів процесів людської діяльності, які підпадають під дію загальних принципів їх системної організації. Цим вони визначають формування соціально-демографічних, соціально-трудоових, соціально-культурних і інших підсистем. У кожній з них має місце власний перелік врівноважуючих факторів розвитку. Лише на основі такого аналізу стає можливим визначати цілі, завдання, механізми реалізації відповідної соціальної політики.

Соціальна політика носить конкретний історико-еволюційний характер. Кожній суспільно-економічній формації притаманний свій тип соціальної

політики, тому загальноприйнятого визначення соціальної політики ще не отримала.

У вітчизняній та зарубіжній літературі існують різні тлумачення соціальної політики, серед яких багато спільних ознак, пов'язаних з низкою заходів як уряду, так і інших організацій, спрямованих на підвищення життєвого рівня та задоволення потреб як найменш захищених груп, так і населення в цілому. Так соціальна політика визначається вченими як:

система управлінських, регулятивних, організаційних рішень і дій, а також цілеспрямованої діяльності суб'єктів, що сформувалася в суспільстві на певному історичному етапі його розвитку та знаходить втілення в соціальних програмах і соціальній практиці з метою задоволення соціальних потреб та інтересів людини в суспільстві [115];

сукупність ідеологічних уяв суспільства та держави щодо цілей соціального розвитку і діяльності, спрямованої на досягнення соціальних показників [140];

складова частина внутрішньої політики держави, втілена в її соціальних програмах, як регулятор відношень у суспільстві в інтересах і через інтереси основних соціальних груп населення [56];

система програм, служб та заходів, спрямованих на досягнення соціальних цілей [143];

вплив держави, який ґрунтується на системі правил (норм), що сприяє залученню різноманітних суб'єктів до політичних процесів [79];

діяльність держави щодо створення та регулювання соціально-економічних умов життя суспільства з метою підвищення добробуту його членів, усунення негативних наслідків ринкових процесів, забезпечення соціальної справедливості та соціально-політичної стабільності [134];

- сукупність заходів держави, спрямованих на досягнення певних соціальних цілей; її мета полягає в забезпеченні добробуту громадян та посилення соціальної солідарності в суспільстві [111].

З точки зору авторів, наведені визначення дещо звужують сутність поняття соціальної політики і по суті зводять його до повноважень органів державної влади в управлінні економічними процесами, відсікаючи безпосередній зміст будь-якої політики – цілеспрямовану діяльність.

Крім того в цих роботах при визначенні поняття "соціальна політика" не приділяється достатньої уваги важливому напрямку сьогодення, новій світовій ідеології – глобалізації сфер соціального буття: економіки,

політики, соціальної сфери, що притаманно соціуму (табл. 1). Вплив глобалізації на соціальну політику держави, соціально-трудові відносини та соціальний захист населення слід розглядати як трансформацію діяльності у сфері соціальних відносин, набуття економікою наднаціонального і транснаціонального характеру, який проявляється в міграційних процесах, міжнаціональному перерозподілі доходів, скороченні державами коштів на соціальні цілі. Основою соціальної політики держави в сучасних умовах має бути чітко визначена стратегія економічного розвитку та фінансової стабілізації.

Критично оцінюючи наведені вище трактування соціальної політики, автори вважають за необхідне дати таке визначення. Соціальна політика – це цілеспрямована діяльність держави на національному і міжнаціональному рівнях, яка полягає в досягненні соціальних цілей з використанням економічних важелів.

До головних завдань соціальної політики слід віднести забезпечення чіткого функціонування всієї системи соціально-політичних інститутів – суб'єктів такої політики; координація функціонування різних елементів системи; формування оптимального співвідношення між різними формами, методами, інструментами з метою одержання очікуваних результатів. Такими результатами повинні стати:

- зменшення бідності та нерівності в суспільстві;

- уникнення економічної та соціальної маргіналізації недієздатних членів спільноти;

- забезпечення здорових умов життя, чистота довкілля;

- зростання економічної та соціальної безпеки працездатних груп населення на основі їхньої власної ініціативи, самореалізації та самодостатності.

Принципове значення для дослідження соціальної політики має обґрунтування її суб'єкта і об'єкта. У теоретичному плані до суб'єктів будь-якої політики відносять соціуми (первинні суб'єкти), а також створені ними установи, організації, інститути (вторинні суб'єкти), чия активна практична діяльність спрямована на перетворення різних сфер життєдіяльності людини. Між суб'єктами політики існує динамічна система взаємовідносин – залежності, підпорядкування, супідрядності, відносної автономії. Вихідними моментами у формуванні політики є визначення первинних суб'єктів. Усі науковці одноставно визначають, що суб'єктами соціальної політики є реалізатори соціально спрямованих заходів: держава, суспільство, політичні партії, громадські організації тощо.

Об'єкти соціальної політики – це суспільні явища в їх різноманітних проявах і зв'язках з усім громадським суспільством, на які спрямована діяльність суб'єктів політики; це реальна дійсність, характерні для неї суспільні відносини та система організації суспільства в цілому, її елементи, форми суспільного життя, сфера певних інтересів та суперечностей [103, с. 141–142]. Об'єкт державної соціальної політики повинен визначатися її цілями, напрямом впливу і включає весь спектр економічних, екологічних, соціальних, демографічних та інших процесів життя суспільства в їх різноманітних проявах і взаємозв'язках. Тому, об'єктом соціальної політики є людина з її матеріальними та соціальними потребами, особливо слід наголосити на окремих особах або групах осіб, які потребують особливої соціальної підтримки (немовлята і матері, пенсіонери, інваліди, чорнобильці, багатодітні родини та ін.).

Виходячи з цього, предметом дослідження соціальної політики є проблеми та суперечності в розвитку суспільства, впливаючи на які за допомогою управління економічними процесами можна забезпечити досягнення позитивної динаміки в економічних, екологічних, соціальних, демографічних та інших процесах життя громадян України.

У політичній науці функції держави визначаються як головні напрями її діяльності, обумовлені основними суспільними цілями і завданнями на конкретному історичному етапі її розвитку. Отже, функції держави, включаючи і соціальну політику, на думку А. Сіленко [167], формуються у процесі її становлення і розвитку. Фахівець із проблем соціальної політики Т. Ганслі до ознак і функцій соціальної політики відносить [40]:

заходи і програми у сфері соціального забезпечення, включаючи грошові виплати і надання послуг (зокрема освітніх і медичних);

регулювання поведінки індивідів, спрямованої на досягнення соціальних цілей (дотримання прав і обов'язків громадян, сприяння працевлаштуванню);

розвиток інфраструктури та інші заходи.

Таким чином, зараховуючи до функцій соціальної політики елементи економічної, фінансової та правової політики Т. Ганслі зводить її до соціального захисту населення.

Дискутуючи з представниками радикального підходу щодо визначення ролі соціальної політики в суспільстві (яка, на їхню думку, має змінити його структуру), Т. Ганслі в роботі [40] стверджує, що зміна

соціальних відносин все ж не є основною метою соціальної політики, адже остання не є наукою, що вивчає класи, сім'ю, расу чи стать, оскільки ці теми – сфера інтересів соціології. У цьому контексті простежується традиційний британський підхід щодо визначення функцій соціології, які полягають у спостереженні за суспільними процесами та їх узагальнені у вигляді тенденцій.

Розробники радянської соціальної політики, зокрема В. Афанасьєв, Ю. Волков, С. Шаталін та інші [36], вважали, що до функцій соціальної політики входять питання забезпечення матеріального добробуту населення, підвищення рівня його культури, громадської свідомості та активності, розвиток соціальної структури. У той же час польські соціологи звертали увагу на пошук шляхів задоволення потреб не лише соціальних груп і об'єднань, а окремої особистості. Так, на думку А. Райкевича [36], основною функцією соціальної політики має бути задоволення потреб індивідів, цій меті повинна бути підпорядкована перебудова соціальної структури або впровадження нової моделі споживання.

Соціолог О. Бороєв на основі аналізу соціальної ситуації в Російській Федерації на порозі XXI століття зробив висновок [30], що відсутність стратегії розвитку соціальної структури призвела країну на межу загальнонаціональної кризи. На його думку, виникнення агресивно налаштованих екстремістських груп, поділ суспільства на бідних і багатих є рівнозначним наявності двох ворогуючих держав усередині однієї країни; іншими словами, посилення протистояння всередині соціальної структури суттєво загрожує існуванню суспільства. Сучасні дослідники соціальної політики вважають, що у перехідних суспільствах критично важливою є інтеграція у соціальну політику духовних принципів: рівність можливостей, справедливість, співчуття.

Отже, на основі проведеного аналізу наукових джерел можна виділити такі функції соціальної політики: вираження, захист, узгодження інтересів певних соціальних груп і шарів суспільства, а також окремих його членів; оптимальне розв'язання суспільних суперечностей; широка інтеграція різних шарів населення, гармонізація їхніх інтересів, створення умов для суспільної злагоди; соціальний захист населення; управління соціальними процесами та ін.

Запровадження змін в організацію соціальної політики слід розпочати з удосконалення системи фінансування, оскільки за умов гострої економічної кризи ресурсне забезпечення навіть найощадливіших

соціальних програм є досить проблематичним, а розвиток соціальної політики України передовсім залежить від вдалої організації фінансування.

Система фінансового забезпечення соціальної політики держави згідно положень Бюджетного Кодексу України [2], має структуру яка представлена на рис. 1 і включає такі основні елементи: джерела фінансування, інструменти фінансування, напрями фінансування.

За роки незалежності України, під впливом економічних змін, витрати на соціальну сферу зазнали значних коливань, це добре простежується на даних, які наведені у табл. 2 і 3. Це, зрозуміло, оскільки економічне зростання й економічна стабільність дають змогу стабілізувати валовий внутрішній продукт, а також частку в ньому, яка витрачається на соціальну сферу. І навпаки, зменшення валового внутрішнього продукту (ВВП) означає скорочення тієї частини, яка б мала бути отриманою соціальною сферою.



Рис. 1. Система фінансового забезпечення соціальної політики держави

Аналіз даних табл. 2 [108; 143; 189] свідчить про реальне щорічне збільшення на макрорівні держави показника загального обсягу видатків

з бюджету держави для системи охорони здоров'я, що підтверджують такі статистичні величини, як показник абсолютного приросту 26,5 млрд грн та показник темпу росту 11,6 (тобто у 2008 році порівняно з 1995 р. з бюджету на охорону здоров'я було витрачено в 11,6 разів більше коштів). Окрім того, доведено зростання показника обсягу бюджетних видатків на охорону здоров'я у розрахунку на одного жителя України в 2008 році до 689,3 грн в абсолютному виразі, що в 14 разів більше відносно до 1995 року.

Проте слід відмітити й той факт, що показник видатків з бюджету на систему охорони здоров'я щодо ВВП країни у динаміці має хвилеподібний характер і знаходиться в аналізованому періоді в межах 2,7 – 4,8 %, а у 2008 році згадуваний показник становив 3,2 % і на 33,3 % був меншим, ніж у 1995 р.

Таблиця 2

Фінансові витрати з бюджету на систему охорони здоров'я в Україні

Роки	Видатки на охорону здоров'я з бюджету, млрд грн	Темп зростання видатків на охорону здоров'я з бюджету	Питома вага видатків з бюджету на охорону здоров'я відносно ВВП, %	Темп зростання видатків з бюджету на охорону здоров'я відносно ВВП, %	Обсяг видатків у розрахунку на одного жителя України, грн	Темп зростання видатків у розрахунку на одного жителя України
1995	2,5	-	4,8	-	49,1	-
1996	3,1	1,24	3,9	81,2500	61,4	1,2505
1997	3,5	1,4	4,3	89,5833	69,1	1,4073
1998	3,6	1,44	3,5	72,9167	72,1	1,4684
1999	3,8	1,52	2,9	60,4167	72,6	1,4786
2000	4,8	1,92	2,9	60,4167	89,3	1,8187
2001	6,2	2,48	2,7	56,2500	112,2	2,2851
2002	7,3	2,92	2,8	58,3333	134,0	2,7291
2003	9,7	3,88	3,2	66,6667	169,5	3,4521
2004	11,9	4,76	2,8	58,3333	186,8	3,8045
2005	12,5	5	3,0	62,5000	257,6	5,2464
2006	17,6	7,04	3,3	68,7500	360,4	7,3401
2007	20,1	8,04	3,4	70,8333	428	8,7169
2008	29	11,6	3,2	66,6667	689,3	14,0387

Як свідчать дані табл. 3, соціальні витрати стрімко зростали на початку 90-х років (до 1994 р.), потім був повільний ріст видатків, і разово значно збільшилися аж у 2005 році. За деякого зниження видатків на такі цілі у відсотках до ВВП постійно зростає абсолютна величина витрат.

Так, якщо у 1992 р. видатки на соціальний захист населення становили 358,6 млрд крб (без урахування інфляції еквівалентні – 3 586 млн грн) то вже у 2001 році такі витрати становили 10 005 млн грн і у подальших періодах простежується постійне їх збільшення до 51 318 млн грн у 2008 році. Щоправда, відносно ВВП ці витрати неухильно знижуються (із 12,2 % – у 1993 році до 4,9 % – у 2001 р. та 6,6 % – у 2008 р.).

Таблиця 3

Видатки зведеного бюджету України на соціальний захист населення [47]

Роки	Одиниця виміру	Сума й частка видатків зведеного бюджету	
		Сума	у % до ВВП
1992	млрд крб	358,6	7,1
1993	млрд крб	18059,9	12,2
1994	млрд крб	70350,1	5,8
1995	млн грн	3321,3	6,1
1996	млн грн	4105,6	5,0
1997	млн грн	5607,7	6,0
1998	млн грн	4227,0	4,1
1999	млн грн	4147,1	3,2
2000	млн грн	5967,5	3,4
2001	млн грн	10005,0	4,9
2002	млн грн	12080,0	5,3
2003	млн грн	13767,0	5,2
2004	млн грн	19310,5	5,6
2005	млн грн	39940,2	9,0
2006	млн грн	41419,9	7,6
2007	млн грн	48517,3	6,8
2008	млн грн	45427,7	6,6

Витрати на людський розвиток були основними витратами уряду, починаючи з проголошення незалежності держави. Видатки на освіту, охорону здоров'я, соціальний захист оцінюються, як відображено в

табл. 2 і 3, майже третиною загальних бюджетних витрат. Інакше кажучи, бюджет є ще на досить тривалий час найбільш значним джерелом фінансування соціальних витрат та програм.

Ефективність здійснення соціальної політики напряму залежить від певного набору інструментів, застосування яких спрямоване на комплексне розв'язання соціальних проблем. Аналіз наукових робіт [42; 115; 140; 143] дозволив виділити набір інструментів соціальної політики, який наведено на рис. 2., серед яких особливу увагу слід звернути на оподаткування, як головне джерело фінансування соціальних виплат. Тому подальші дослідження будуть спрямовані на розробку теоретико-методологічних підходів удосконалення податкової політики в соціальній сфері.



Рис. 2. Інструменти соціальної політики

Обсяг коштів, які спрямовуються на соціальний захист населення, залежить від фінансових можливостей держави, що визначаються обсягом внутрішнього валового продукту та науково обґрунтованим обсягом фонду споживання. Здійснюючи соціальні виплати, держава дотримується затверджених стандартів. Збільшити видатки на соціальні потреби населення можна тільки за умови зростання обсягу ВВП.

Соціальні програми – важливий елемент суспільного устрою за умов ринкової економіки. Програми реалізації матеріального забезпечення

працівників у разі втрати ними місця роботи, забезпечення зайнятості працездатного населення, медичного обслуговування, пенсійного забезпечення тощо в сучасних умовах в Україні переважно фінансується за рахунок відповідних фондів. За допомогою соціальних фондів оплачуються соціальні видатки понад сум, що передбачені в бюджетах усіх рівнів. Недофінансування соціальної сфери викликає прагнення збільшити доходну частину бюджету таких позабюджетних фондів, як Фонд соціального страхування, Державний пенсійний фонд й ін.

За цих обставин розвинулися ідеї отримання коштів із неподаткових джерел для соціальної сфери. У всіх країнах із ринковою економікою формування фондів для реалізації соціальних програм певною мірою здійснюється за рахунок неподаткових надходжень, особливо програм, розрахованих на тривалий період дії.

Кошти для фінансування соціальних програм надходять із різних джерел: із фондів ЮНЕСКО, із самостійних міжнародних добродійних фондів, від регіональних банків розвитку, за рахунок міжнародних та внутрішніх позик. Отже, як визнається в роботах [39; 81] слід говорити про різні механізми такого перерозподілу коштів:

передачу коштів до бюджетних та позабюджетних фондів держави через податкову систему;

через кредитний механізм передачі коштів до бюджетних та позабюджетних фондів від підприємств та банків; залучення коштів благодійних міжнародних організацій та фондів;

шляхом добровільних пожертв самих підприємств у добродійні фонди.

В умовах змішаної економіки крім внутрішньодержавних, використовуються зовнішні джерела фінансування соціальних заходів: кредити міжнародних фінансово-кредитних організацій, іноземних урядів, банків тощо.

На основі аналізу результатів досліджень [26; 42; 79; 143] щодо класифікації напрямів реалізації соціальних програм, можна зробити узагальнюючий висновок – на всіх рівнях управління соціальна політика виступає як категорія що охоплює основні сфери буття суспільства: економічну, соціальну, демографічну, національну, екологічну та інші. Тому до числа стратегічних напрямів соціальної політики держави слід віднести:

1) удосконалення макроекономічних умов для матеріального самозабезпечення працюючих; органічне поєднання політики фінансової стабілізації та економічного зростання з соціальною політикою; забезпечення стабілізації рівня життя населення;

2) забезпечення ефективної зайнятості, піднесення якості і конкурентоспроможності робочої сили; орієнтація на економічно активне населення, збереження й відтворення трудового потенціалу, утворення необхідної мотивації продуктивності праці, запобігання безробіттю;

3) співіснування і взаємодоповнення систем соціального страхування, державної соціальної допомоги, суспільної благодійності; забезпечення соціальної підтримки найуразливіших верств населення; створення адресної допомоги в грошовій та натуральній формах;

4) здійснення докорінної реформи заробітної плати з метою створення надійного мотиваційного механізму; посилення ролі мінімальної заробітної плати як соціального нормативу, що є гарантією захисту низькооплачуваних працівників і межі життєвого рівня;

5) розвиток соціальної сфери; переорієнтація соціальної політики на сім'ю, забезпечення прав і соціальних гарантій, що надаються сім'ї; вплив на демографічну ситуацію в напрямі зростання народжуваності та зниження смертності населення, підвищення тривалості життя; всебічний розвиток освіти, культури, охорони здоров'я;

6) проведення пенсійної реформи через перехід від адміністративно-розподільчої пенсійної системи до пенсійного страхування; персоніфікація обліку пенсійних страхових внесків у Пенсійний фонд України;

7) розробка державної стратегії формування середнього класу, механізму дотримання пропорції співвідношення між рівнями доходів різних верств населення; введення схем пільгового оподаткування, зменшення непрямих податків, створення робочих місць для безробітних;

8) наближення національного законодавства до міжнародних стандартів у соціально-трудовій сфері відповідно до Європейської соціальної хартії, рішень ООН, конвенцій Міжнародної організації праці.

Конкретні заходи, щодо реалізації стратегічних напрямів розвитку соціальної політики наочно представлені на рис. 2.

Практика реалізації соціальної політики як в Україні, так і в інших країнах Співдружності Незалежних Держав показує, що здійснені соціальні заходи були вкрай недостатніми для поліпшення життя більшості

населення. Останні два десятиліття триває поглиблення кризи в усіх сферах життя суспільства, небезпечне загострення соціально-політичного напруження. Ось чому головним напрямком оздоровлення соціального життя та підвищення ефективності соціальної політики в суспільстві, може бути тільки відновлення повномасштабного виробництва та стабільний і ефективний розвиток економіки держави.

1.2. Соціальні процеси як об'єкт державного регулювання

Статтею 3 Конституції України [1] встановлено, що забезпечення прав і свобод людини є головним обов'язком держави, а гарантії прав і свобод людини визначають зміст і спрямованість її діяльності.

Реалізація прав і свобод досягається за допомогою розробки та реалізації соціальної політики держави (див. п. 1.1), реалізація якої визначає зміст та результативність соціальних процесів.

Розуміючи поняття "процес" як "розвиток певного явища, послідовна зміна стадій, етапів, ступенів, якісно нових форм та ін." [51, с. 141] слід зауважити таке. З точки зору власника процесу, його розвиток може йти як у бажаному, так і небажаному напрямку, періодичність зміни окремих стадій (етапів, ступенів) може бути прийнятною або незадовільною. Тобто, з'являється необхідність управління процесами (рис. 3).

Це повною мірою стосується і соціальних процесів, під якими Гриненко А. М. розуміє "послідовні зміни стану, елементів соціальної системи під впливом внутрішніх та зовнішніх умов" [45, с. 25].

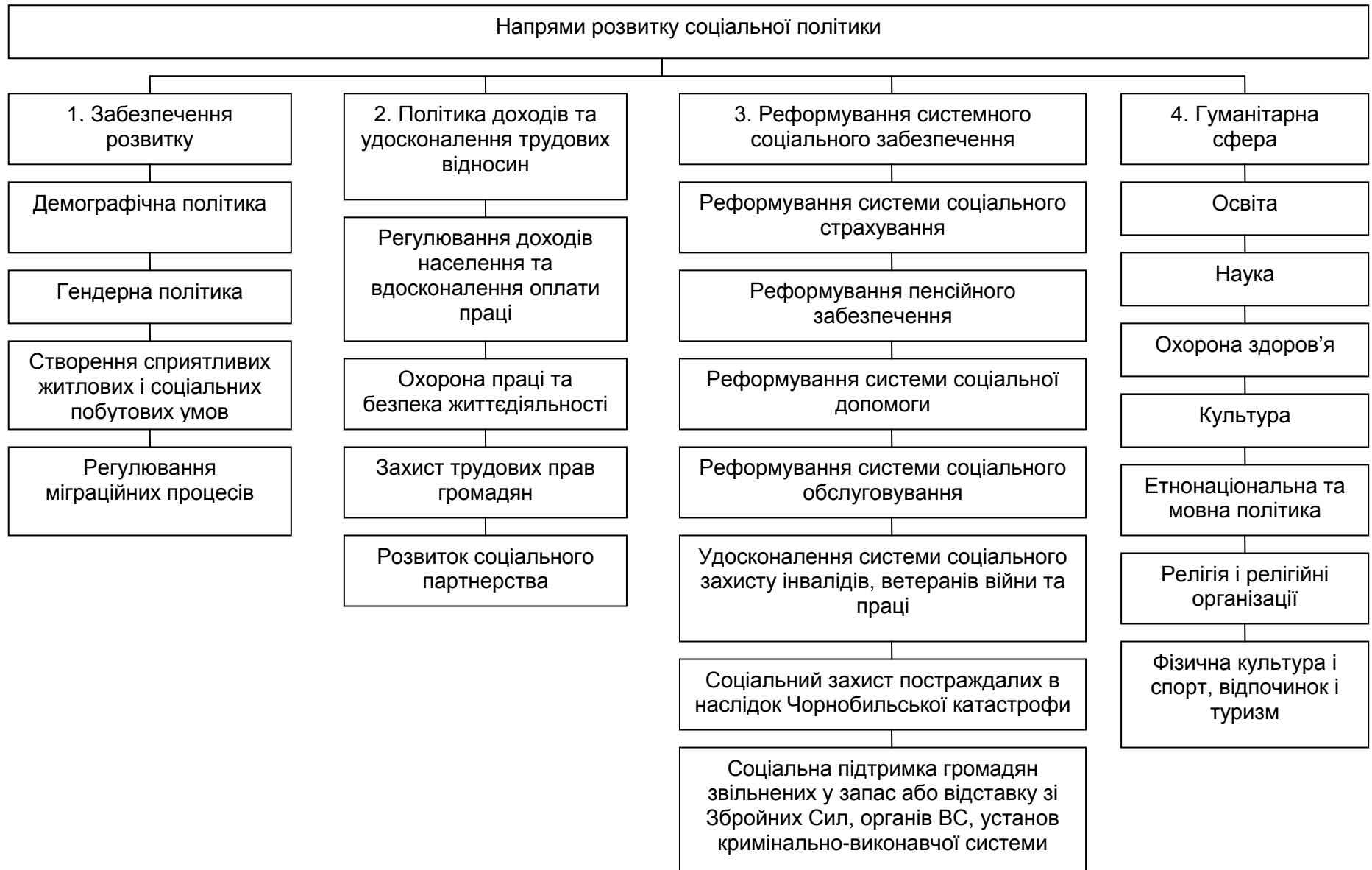


Рис. 3. Основні напрями розвитку соціальної політики України

Класифікацію соціальних процесів уявляється доцільним проводити виходячи з тих прав та свобод, виконання яких гарантує держава при реалізації власної соціальної політики. Основні права та свободи людини задекларовано у Конституції України [1] та у Європейській соціальній хартії (переглянутої), до якої приєдналась Україна [17]. Аналіз правових норм цих документів дозволяє запропонувати наступну класифікацію соціальних процесів, що реалізують окремі права людини (табл. 4).

Таблиця 4

Соціальні процеси та права людини

Соціальні процеси	Права, що реалізуються при функціонуванні соціального процесу
1	2
1. Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на працю та супутніх прав	<p>право на працю [1, ст. 43];</p> <p>право на справедливу винагороду [17, частина II, ст. 4];</p> <p>право на страйк [1, ст. 44];</p> <p>право на відпочинок [1, ст. 45];</p> <p>право на справедливі умови праці [17, частина II, ст. 2];</p> <p>право на безпечні та здорові умови праці [17, частина II, ст. 3];</p> <p>право на укладання колективних договорів [17, частина II, ст. 6];</p> <p>право працюючих жінок на охорону материнства [17, частина II, ст. 8];</p> <p>право на рівні можливості та рівне ставлення у вирішенні питань щодо працевлаштування та професії без дискримінації за ознакою статі [17, частина II, ст. 20];</p> <p>право брати участь у визначенні та поліпшенні умов праці та виробничого середовища [17, частина II, ст. 22];</p> <p>право на захист у випадках звільнення [17, частина II, ст. 24];</p> <p>право працівників на захист їхніх прав у разі банкрутства їхнього роботодавця [17, частина II, ст. 25];</p> <p>право на гідне ставлення на роботі [17, частина II, ст. 26];</p> <p>право працівників із сімейними обов'язками на рівні можливості та рівне ставлення до них [17, частина II, ст. 27];</p> <p>право представників працівників на захист на підприємстві та умови, які мають створюватися для них [17, частина II, ст. 28];</p> <p>право на інформацію та консультації під час колективного звільнення [17, частина II, ст. 29]</p>
2. Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на соціальний захист	<p>право на соціальний захист [1, ст. 46];</p> <p>право осіб похилого віку на соціальний захист [17, ч. II, ст. 23]</p> <p>право на соціальне забезпечення [17, частина II, ст. 12];</p> <p>право на користування послугами соціальних служб [17, частина II, ст. 14]</p> <p>право на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування [1, ст. 49]</p>

1	2
4. Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на безпечне для життя і здоров'я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди	право на безпечне для життя і здоров'я довкілля; право на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди [1, ст. 50]
5. Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на освіту	право на освіту [1, ст. 53]; право на професійну орієнтацію [17, частина II, ст. 9]; право на професійну підготовку [17, частина II, ст. 10]; право на інформацію та консультації [17, частина II, ст. 21]
6. Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї	право на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, що включає достатнє харчування, одяг, житло [1, ст. 48]; право сім'ї на соціальний, правовий та економічний захист [17, частина II, ст. 16]
7. Інші соціальні процеси	право на житло [1, ст. 47]; право на створення організацій [17, частина II, ст. 5]; право дітей та підлітків на захист [17, частина II, ст. 7]; право інвалідів на самостійність, соціальну інтеграцію та участь у житті суспільства [17, частина II, ст. 15]; право дітей та підлітків на соціальний, правовий та економічний захист [17, частина II, ст. 17]; право трудящих-мігрантів і членів їхніх сімей на захист і допомогу [17, частина II, ст. 19]; право на захист від бідності та соціального відчуження [17, частина II, ст. 30]

Державне регулювання соціальних процесів, як складова більш широкого поняття – державного регулювання економіки – здійснюється на підставі принципів регулювання як загальноекономічних, так і специфічних (характерних тільки для соціальних відносин та процесів).

У свою чергу, специфічні для соціальних процесів та відносин принципи регулювання можуть поділятися (незважаючи на різноманіття соціальних процесів) на універсальні принципи (які застосовуються для всіх соціальних процесів), та специфічні (які застосовуються для окремих процесів).

До універсальних принципів регулювання соціальних процесів слід віднести такі:

забезпечення бажаного (з точки зору всього суспільства) розвитку і функціонування соціальних процесів;

регулювання окремих соціальних процесів, яке здійснюється усіма їх учасниками;

стандартизація та нормування соціальних процесів;

вирішення конкретних проблем шляхом надання соціальних послуг;

програмно-цільовий підхід до вирішення окремих соціальних проблем.

Принцип забезпечення розвитку та функціонування соціальних процесів передбачає, що їх регулювання здійснюється на підставі: правового, економічного, фінансового, адміністративного, організаційного, інформаційного, кадрового і наукового забезпечення¹.

Усі ці види забезпечень діють не окремо, а у взаємодії, доповнюючи один одного.

Превалювання **правового забезпечення** витікає з вимог ст. 92 Конституції України [1], згідно з якою виключно Законами України визначаються:

права і свободи людини і громадянина, гарантії цих прав і свобод; основні обов'язки громадянина;

основи соціального захисту, форми і види пенсійного забезпечення; засади регулювання праці і зайнятості, шлюбу, сім'ї, охорони дитинства, материнства, батьківства; виховання, освіти, культури і охорони здоров'я; екологічної безпеки;

засади регулювання демографічних та міграційних процесів.

На даний час практично всі соціальні процеси регулюються окремими Законами та Кодексами України. Необхідно підкреслити, що всі інші види забезпечень також базуються на відповідній нормативно-правовій базі.

Діюче на даний час законодавство потребує подальшого вдосконалення, тобто внесення змін до існуючих та розробку нових нормативно-правових актів. Основні напрямки вдосконалення законодавства, що регулює соціальні процеси викладені, зокрема, в Законі України від 18.03.2004 р. № 1629-IV "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" та в вищезгаданому проекті Закону "Концепція соціальної держави України" [197].

¹ Класифікація видів забезпечень та їх трактування наведено згідно з проектом Закону України "Концепція соціальної держави України" [Q05].

Економічне забезпечення регулювання соціальних процесів передбачає створення нових робочих місць, формування соціально справедливих механізмів розподілу створених благ між трудом та капіталом, соціальне спрямування податкової системи, застосування економічних санкцій до підприємств за порушення в соціальній сфері.

Фінансове забезпечення передбачає соціальну направленість Державного бюджету, захищеність соціальних статей Державного та місцевих бюджетів, вдосконалення фінансово-кредитної політики, розвиток соціально орієнтованої діяльності небанківських фінансових інституцій (страхові, іпотечні заклади), створення ефективних механізмів надання соціальних трансфертів, пільг, субсидій, дотацій та гарантій.

При реалізації фінансового забезпечення витрати на соціальну сферу слід розглядати не як відволікання коштів, а як інвестиції в людський фактор виробництва [91].

Адміністративне та організаційне забезпечення передбачає надання відповідних повноважень всім гілкам влади, підприємствам, установам та організаціям, встановлення адміністративної та карної відповідальності за порушення в соціальній галузі посадових осіб.

Також до цього виду забезпечень відноситься впровадження адміністративних обмежень на певні види діяльності: впровадження системи дозволів та ліцензій, подальший контроль за виконанням ліцензійних умов.

Інформаційне забезпечення підтримується створенням нових та вдосконаленням діючих державних класифікаторів соціальної інформації; удосконаленням системи соціальних статистичних спостережень, вдосконаленням статистичної звітності, створенням та вдосконаленням системи соціального моніторингу, соціальної освіти населення (забезпечення населення достовірною і повною інформацією за основними сферами і напрямками функціонування системи соціального страхування і захисту).

Кадрове забезпечення передбачає: укомплектованість органів державної влади і місцевого самоврядування висококваліфікованими спеціалістами у сфері соціальної політики, соціальними працівниками, регулярне підвищення їх кваліфікації, підвищення престижу державної служби у соціальній сфері.

Наукове забезпечення передбачає державну підтримку і розвиток досліджень у галузі соціальної політики, забезпечення умов для їх

підвищення до вимог міжнародного рівня, удосконалення інформаційної системи забезпечення наукової сфери, формування державних банків даних спеціалістів, заходів, ініціатив з соціальних питань, організацію та проведення відповідних конференцій, семінарів, виставок, підвищення рівня використання на практиці соціального управління наукових розробок, сприяння вивченню та впровадженню адаптованого до умов України міжнародного досвіду вирішення соціальних проблем.

Принцип участі всіх зацікавлених сторін передбачає, що у процесах регулювання певні функції виконують держава, громадські, профспілкові та благодійні організації, громадяни.

Усі соціальні процеси направлені на забезпечення прав людини, тобто не можливі без участі громадян у вирішенні тих або інших своїх соціальних проблем.

Але, як правило, соціальні проблеми є типовими не для окремого громадянина, а для тієї чи іншої соціальної групи (трудового колективу підприємства, громадяни, що працюють в окремій галузі народного господарства, мешканців територіальної громади тощо). З цього витікає необхідність участі в регулюванні соціальних процесів профспілкових та громадських організацій, які діють в інтересах певної соціальної групи громадян.

Окремо в переліку учасників стоять благодійні організації, які, по суті здійснюють фінансове і, частково, інформаційне забезпечення.

Необхідність регулювання з боку держави виникає тільки тоді, коли це обумовлено інтересами усього суспільства та коли інші учасники не у змозі забезпечити бажані суспільством напрями протікання соціальних процесів.

Стандартизація та нормування соціальних процесів передбачає встановлення кількісних та якісних показників, що описують той чи інший процес, явище.

Застосування соціальних стандартів та соціальних нормативів передбачено відповідним Законом [10], в якому визначено, що "державні соціальні стандарти – встановлені законами, іншими нормативно-правовими актами соціальні норми і нормативи або їх комплекс, на базі яких визначаються рівні основних державних соціальних гарантій". Цим же Законом передбачено застосування соціальних норм і нормативів – "показники необхідного споживання продуктів харчування, непродовольчих

товарів і послуг та забезпечення освітніми, медичними, житлово-комунальними, соціально-культурними послугами".

Ст. 2 Закону передбачено, що державні соціальні стандарти і нормативи встановлюються з метою:

визначення механізму реалізації соціальних прав та державних соціальних гарантій громадян, визначених Конституцією України;

визначення пріоритетів державної соціальної політики щодо забезпечення потреб людини в матеріальних благах і послугах та фінансових ресурсів для їх реалізації;

визначення та обґрунтування розмірів видатків Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів, соціальних фондів на соціальний захист і забезпечення населення та утримання соціальної сфери.

На основі соціальних стандартів визначаються розміри основних соціальних гарантій: мінімальних розмірів заробітної плати та пенсії за віком, інших видів соціальних виплат і допомоги.

У Законі наведено систему і класифікацію соціальних нормативів, а також сферу їх застосування.

На виконання вимог цього Закону Міністерством праці та соціальної політики України розроблено відповідний Державний класифікатор соціальних стандартів і нормативів [46].

Вирішення конкретних проблем шляхом надання соціальних послуг передбачено відповідним Законом України [18].

Відповідно до цього Закону соціальні послуги це "комплекс правових, економічних, психологічних, освітніх, медичних, реабілітаційних та інших заходів, спрямованих на окремі соціальні групи чи індивідів, які перебувають у складних життєвих обставинах та потребують сторонньої допомоги (далі – особи, що потребують соціальних послуг), з метою поліпшення або відтворення їх життєдіяльності, соціальної адаптації та повернення до повноцінного життя".

Відповідно до ст. 3 цього Закону надання соціальних послуг ґрунтується на принципах: адресності та індивідуального підходу, доступності та відкритості, добровільності вибору отримання чи відмови від надання соціальних послуг, гуманності, комплексності, максимальної ефективності використання бюджетних та позабюджетних коштів суб'єктами, що надають соціальні послуги, законності, соціальної справедливості, забезпечення конфіденційності суб'єктами, які надають

послуги, дотримання ними стандартів якості, відповідальності за дотримання етичних і правових норм.

Регламентация процесів надання та отримання соціальних послуг робить відповідні процеси більш прозорими та справедливими.

Програмно-цільовий підхід є основним та найпоширенішим при вирішенні соціальних проблем на державному та / або регіональному рівні.

Частково це пояснюється вимогами ст. 14 Закону [18], згідно з якою у державному та місцевих бюджетах повинні передбачатися кошти для фінансування цільових програм надання соціальних послуг.

Але головне це те, що програмно-цільовий підхід, який доказав свою результативність в економіці, дозволяє сформулювати мету, заходи та засоби досягнення цієї мети, певним чином дозволяє формалізувати процес рішення поставленої задачі.

Реалізується програмно-цільовий підхід шляхом розробки та реалізації спеціальних програми. Порядок розробки програм регламентується спеціальним Законом [8].

Зазвичай, у програмі визначається мета програми, шляхи і способи розв'язання проблеми (з вибором оптимального), завдання і заходи, очікувані результати та ефективність виконання програми, обсяги та джерела фінансування, календарний графік виконання завдань і заходів (з визначенням розпорядника бюджетних коштів), розрахунок прогнозних обсягів та визначення джерел фінансування (з розподілом по роках виконання програми).

У даний час в Україні діє ціла низка держаних цільових соціальних, науково-технічних та національних програм (додаток А).

Для вирішення особливо складних суспільних задач розробці програми може передувати розробка концепції, в якій визначається проблема, на вирішення якої направлена концепція, мета і основні завдання, шляхи і способи розв'язання проблеми, очікувані результати, джерела фінансування. Також розробка і реалізація концепцій знайшла поширення як самостійний інструмент вирішення соціальних проблем.

Перелік розроблених Концепцій з різноманітних соціальних питань наведено у додатку Б.

Стосовно державного регулювання окремих соціальних процесів необхідно звернути увагу на таке.

У регулюванні основних соціальних процесів, що впливають з реалізації права людини на працю та супутніх прав (див. табл. 1), важлива роль відводиться державі. Такі основні права як право на труд, право на відпочинок та ряд інших, задекларовані на рівні Конституції України. Відповідні соціальні процеси регулюються законодавством, перед усім шляхом встановлення обов'язкових:

соціальних норм і нормативів, соціальних гарантій;

вимог щодо тривалості робочого дня та тривалості щорічних відпусток;

вимог щодо охорони праці та інші.

На законодавчому рівні регламентуються порядок звільнення з роботи, порядок вирішення трудових спорів, у тому числі порядок та умови проведення страйку.

Крім того, державою встановлюється адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення прав людини на працю та супутніх прав.

У якості інструменту державного регулювання соціальних процесів слід розглядати також встановлення переліків виробництв, робіт, цехів, професій і посад, зайнятість працівників в яких дає право на щорічні додаткові відпустки за роботу із шкідливими і важкими умовами праці та за особливий характер праці (затверджений постановою КМУ від 17.11.1997 р. № 1290) та списків виробництв, робіт, професій, посад і показників, зайнятість в яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах (затверджені постановою КМУ № 36 від 16.01.2003 р.).

Але держава на законодавчому рівні регламентує і регулює тільки граничний рівень гарантій (максимальна тривалість робочого часу, мінімальна тривалість відпочинку та оплачуваної щорічної відпустки, мінімальний рівень заробітної плати тощо).

У той же час відхилення від граничних гарантій у сторону покращення умов праці, підвищення рівня її оплати і так далі делеговано державою на більш нижчий рівень – на рівень підприємств, профспілкових організацій та об'єднань роботодавців.

Встановлення конкретного рівня оплати праці, заходів щодо охорони праці на окремому підприємстві (регіоні, галузі) встановлюються на підставі переговорів та укладення колективних договорів (угод) між власниками підприємства (їх представниками) та представниками трудових колективів (профспілками).

Важливий вплив на протікання соціальних процесів що розглядаються надає податкова політика держави, перед усім в частині оподаткування прибутку підприємств та нарахування внесків на соціальні заходи та пенсійне страхування.

Так, при оподаткуванні прибутку надаються певні можливості щодо включення у валові витрати витрат на оплату праці та охорону праці, витрати на утримання об'єктів соціальної сфери, що утримуються на балансі платника податку, витрати на благодійність.

При нарахуванні зборів на соціальні заходи встановлюється межа заробітної плати з перевищення якої не нараховуються відповідні збори.

Специфічною особливістю соціальних процесів, пов'язаних з реалізацією прав на соціальний захист, є виключно важлива роль саме державного регулювання та обмежений вплив інших суб'єктів регулювання.

Регулювання цих процесів також впливає з вимог Конституції України [1, ст. 46].

Соціальні процеси, що відбуваються при реалізації цього права гарантуються загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням за рахунок страхових внесків громадян, підприємств, установ і організацій, а також бюджетних та інших джерел соціального забезпечення; створенням мережі державних, комунальних, приватних закладів для догляду за непрацездатними.

При цьому держава гарантує, що пенсії, інші види соціальних виплат та допомоги, що є основним джерелом існування, мають забезпечувати рівень життя, не нижчий від соціальних стандартів (прожиткового мінімуму).

Соціальний захист здійснюється в різних формах: соціальне забезпечення, соціальна допомога, соціальні пільги та соціальні послуги. У вітчизняному законодавстві знайшли найбільше поширення такі форми соціального захисту: соціальні виплати, соціальне забезпечення та соціальні пільги, встановлення яких є найбільш легким з точки зору їх впровадження.

Процеси надання соціальних послуг в даний час знаходяться в стадії становлення: у червні 2003 р. був прийнятий відповідний Закон [18], у січні 2004 р. – затверджений Порядок надання платних соціальних послуг та їх перелік (постанова КМУ від 14.01.2004 р. № 12), у квітні 2007 р. – схвалено Концепцію реформування системи соціальних послуг (розпорядження КМУ від 13.04.2007 р. № 178-р), наприкінці 2008 р. – затверджена "Стратегія розвитку системи соціальних послуг для сім'ї,

дітей та молоді на 2009 – 2014 роки" (наказ Міністерство України у справах сім'ї, молоді та спорту від 04.11.2008 р. № 4414).

Складність впровадження системи соціальних послуг пояснюється тим, що різні прошарки населення та різні соціальні групи потребують різних видів соціального захисту. Законодавчо на даний час виділені декілька соціальних груп (табл. 5). Не викликає сумнівів, що структура соціальних послуг для кожної групи буде суттєво відрізнятись.

Таблиця 5

Соціальні процеси, направлені на соціальний захист окремих соціальних груп

Завдання соціальної політики	Законодавча база
Захист громадян з вадами здоров'я	Закон України від 28.02.1991 р. № 796-XII "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи"
	Закон від 21.03.1991 р. № 875-XII "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні"
	Закон України від 12.12.1991 р. № 1972-XII "Про запобігання захворюванню на синдром набутого імунodefіциту (СНІД) та соціальний захист населення"
Захист громадян похилого віку	Закон України від 22.10.1993 р. № 3551-XII "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту"
	Закон України від 16.12.1993 р. № 3721-XII "Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні"
	Закон України від 18.11.2004 р. № 2195-IV "Про соціальний захист дітей війни"
Захист інших соціальних груп населення	Закон України від 20.12.1991 р. № 2011-XII "Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей"
	Закон України від 23.09.1997 р. № 540/97-ВР "Про державну підтримку засобів масової інформації та соціальний захист журналістів"
	Закон України від 24.03.1998 р. № 203/98-ВР "Про статус ветеранів військової служби, ветеранів органів внутрішніх справ і деяких інших осіб та їх соціальний захист"
	Закон України від 21.06.2001 р. № 2558-III "Про соціальну роботу з сім'ями, дітьми та молоддю"
	Закон України від 15.06.2004 р. № 1763-IV "Про державні гарантії соціального захисту військовослужбовців, які звільняються із служби у зв'язку з реформуванням Збройних Сил України, та членів їхніх сімей"
	Закон України від 02.06.2005 р. № 2623-IV "Про основи соціального захисту бездомних громадян і безпритульних дітей"

Система соціальних послуг будується на підставі соціальних нормативів.

Право на охорону здоров'я, медичну допомогу та медичне страхування також відноситься до конституційних прав людини [1, ст. 49].

Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією цього права мають багато спільного з попередньою групою. Основою цих соціальних процесів є соціальні послуги. Важливу роль в державному регулюванні належить соціальним нормативів, наявність яких передбачена діючим законодавством [10; 46].

Охорона здоров'я забезпечується, передусім, державним фінансуванням відповідних соціально-економічних, медико-санітарних і оздоровчо-профілактичних програм. Останнім часом все активнішим учасником соціальних процесів у галузі що розглядається стають приватні медичні заклади та благодійні організації.

При цьому соціальні процеси в галузі охорони здоров'я не слід звужувати тільки до процесів безпосереднього надання медичних послуг. Це підтверджується такими даними. Лише 8 – 10 % випадків захворюваності залежить від якості надання медичної допомоги. Більша частина (близько 50 %) випадків захворюваності та смертей пов'язана з умовами та способом життя, 20 % – зі станом навколишнього середовища, 20 % зі спадковістю [12].

Тобто, соціальні процеси в галузі охорони здоров'я, медичної допомоги та медичного страхування взаємопов'язані і, навіть частково співпадають з соціальними процесами, направленими на забезпечення права на безпечне для життя і здоров'я довкілля.

Специфічною особливістю регулювання цих соціальних процесів є значна роль інформаційного забезпечення та пропаганди здорового способу життя (боротьба зі споживанням наркотиків, тютюнових та алкогольних виробів, профілактика захворювання ВІЛ/СНІД, туберкульозу тощо). Проводиться така пропаганда, як в рамках державного регулювання, так і самостійними благодійними організаціями.

Для реалізації сукупності соціальних процесів, пов'язаних з реалізацією права на безпечне для життя і здоров'я довкілля та на відшкодування завданої порушенням цього права шкоди, необхідно, перед усім потужне інформаційне забезпечення. Це досягається як в рамках державного регулювання, так і завдяки діяльності незалежних громадських організацій. Підтримка розвитку відповідних соціальних процесів потребує правового забезпечення.

Об'єктивна неупереджена інформація про довкілля потрібна не тільки громадянам, але перед усім й державній владі, яка вирішує ті чи інші проблеми, що є актуальними для всього суспільства.

Слід звернути увагу, що у ст. 50 Конституції України [1], в якій передбачено відповідне право людини, мова йде про інформацію про стан довкілля, про якість харчових продуктів і предметів побуту, а також про право на її поширення.

Сукупність соціальних процесів, в рамках яких забезпечується право людини на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї (достатнє харчування, одяг, житло), тісно пов'язані з соціальними процесами, що опосередковують право на одержання винагороди за працю.

Достатній життєвий рівень визначається за допомогою соціальних нормативів, а останні, у свою чергу, тісно пов'язані з процесами соціального захисту.

Тобто соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї є похідними від соціальних процесів, виникаючих у трудових відносинах та відносинах соціального захисту.

Соціальні процеси, пов'язані з реалізацією права на освіту

Соціальні процесі, які виникають при реалізації права людини на освіту являються об'єктом регулювання переважно держави. На рівні Конституції (ст. 53) задекларована обов'язковість середньої освіти. На законодавчому рівні задекларовано право громадян на отримання професійно-технічної та вищої освіти².

Державна підтримка відповідних процесів здійснюється різними шляхами (табл. 6).

Таблиця 6

Напрямки державної підтримки соціальних процесів, які виникають при реалізації права людини на освіту

Напрямки підтримки	Форми виявлення
1	2
Надання державних гарантій щодо отримання освіти	утримання закладів освіти за рахунок бюджету; державне замовлення на підготовку фахівців у ВНЗ; встановлення державних соціальних нормативів у сфері забезпечення навчальними закладами

² Закони України від 10 лютого 1998 року № 103/98-ВР "Про професійно-технічну освіту" та від 17 січня 2002 року № 2984-III "Про вищу освіту".

1	2
Надання податкових пільг платникам податку ³	<p style="text-align: center;">З податку на прибуток:</p> <p>право на включення до складу валових витрат тих витрат, що пов'язані з професійною підготовкою, навчанням, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації осіб;</p> <p>суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік;</p> <p>звільнення від оподаткування прибутку державних підприємств "Міжнародний дитячий центр "Артек" і "Український дитячий центр "Молода гвардія" від провадження діяльності з оздоровлення та відпочинку дітей;</p> <p>звільнення від оподаткування прибутку дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманий від надання освітніх послуг;</p> <p>особливий порядок оподаткування прибутку (передбачений для неприбуткових організацій і установ) благодійних фондів та благодійних організацій, діяльність яких спрямована на надання соціальних послуг;</p> <p>звільнення (до 1 січня 2015 р.) від оподаткування прибутку видавництва, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру.</p> <p style="text-align: center;">З податку на доходи фізичних осіб:</p> <p>право на включення до податкової знижки суми коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення.</p> <p style="text-align: center;">З податку на додану вартість:</p> <p>не віднесення до об'єкту оподаткування операцій з постачання позашкільним навчальним закладом вихованцям, учням і слухачам платних послуг у сфері позашкільної освіти;</p> <p>звільнення від оподаткування операцій постачання послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з</p>

³ Податкові пільги наведено станом на 1 січня 2011 р.

1	2
	<p>виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках;</p> <p>звільнення від оподаткування операцій з безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, науковим установам та науковим організаціям, вищим навчальним закладам III – IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави;</p> <p>звільнення від оподаткування операцій постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам праці і війни, реабілітованим громадянам, інвалідам, самотнім особам похилого віку, особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та школам, дошкільним закладам, інтернатам, закладам охорони здоров'я;</p> <p>звільнення від оподаткування операцій постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників вітчизняного виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови, доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України.</p> <p>звільнення від оподаткування операцій з поставки в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів та подання матеріальної допомоги (в межах одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян на місяць на одну особу) продуктами харчування власного виробництва та послуг з обробки землі школам, дошкільним закладам, інтернатам;</p> <p>звільнення від оподаткування операцій з безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, крім підакцизних, вищим навчальним закладам III – IV рівнів акредитації, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави</p>

1	2
	<p>звільнення від оподаткування операцій постачання бібліотеками, які перебувають у державній або комунальній власності або у власності всеукраїнських громадських організацій інвалідів, платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів (квитків, формулярів), користування рідкісними, цінними довідниками, книгами (у тому числі нічним абонементом), тематичного добору літератури за запитом споживача та надання тематичних, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок;</p> <p>тимчасове (до 1 січня 2015 року) звільнення від оподаткування операцій з виконання робіт та постачання послуг резидентами України, які одночасно здійснюють видавничу діяльність, діяльність з виготовлення, розповсюдження книжкової продукції та виробництва паперу і картону;</p> <p>тимчасове (до 1 січня 2015 року) звільнення від оподаткування операцій з виконання робіт та постачання послуг у видавничій діяльності, діяльності з виготовлення та розповсюдження видавництвами, видавничими організаціями, підприємствами поліграфії, розповсюджувачами книжкової продукції, виробленої в Україні, операції з виробництва та/або постачання паперу і картону, вироблених в Україні для виготовлення книжкової продукції, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, а також операції з постачання книжкової продукції, виробленої в Україні, крім реклами, послуг з розміщення матеріалів рекламного та еротичного характеру і видань рекламного та еротичного характеру.</p> <p>З податку на землю:</p> <p>звільнення від оподаткування дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів незалежно від форм власності і джерел фінансування, закладів науки, освіти, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів;</p> <p>звільнення від оподаткування дослідних господарств науково-дослідних установ і навчальних закладів сільськогосподарського профілю та професійно-технічних училищ</p>
Стандартизація окремих напрямів освітньої діяльності	стандартизація навчальних планів та програм середньої освіти; стандартизація у галузі вищої освіти

Інші соціальні процеси. До них належить, відповідно до табл. 1, ті що витікають з прав:
на житло;

на створення організацій;
інвалідів на самостійність, соціальну інтеграцію та участь у житті суспільства;

дітей та підлітків на соціальний, правовий та економічний захист;
трудящих-мігрантів і членів їхніх сімей на захист і допомогу;
на захист від бідності та соціального відчуження.

Сукупність відповідних соціальних процесів є похідною від розглянутих раніше.

Як і у випадку реалізації права на освіту, ці соціальні процеси регулюються за тими ж напрямками: пряме державне фінансування, встановлення державних соціальних нормативів, надання податкових пільг, державна стандартизація окремих напрямків діяльності галузі протікання соціальних процесів.

Таким чином, державне регулювання соціальних процесів, завдяки яким досягається реалізація конституційних прав людини, необхідно розглядати як складову частину державного регулювання економіки. Ефективна реалізація соціальної політики держави потребує правового, економічного, фінансового, адміністративно-організаційного, інформаційного, кадрового і наукового забезпечення. Державне регулювання соціальних процесів здійснюється шляхом їх стандартизації та нормування, надання державних гарантій. Бажаний напрямок протікання соціальних процесів забезпечується як державним фінансуванням суспільно необхідних витрат, так і за допомогою державного, у тому числі й податкового регулювання.

1.3. Соціальні причини ухилення від оподаткування

Однією з основних проблем, з якою доводиться стикатися державі при реалізації бюджетно-податкової політики є ухилення від сплати податків. Через дане явище значно збільшується рівень тіньової економіки в країні. За даними Міністерства економіки України за останні роки тіньовий сектор економіки складає: 2001 р. – 26,7 %, 2002 р. – 26,6 %, 2003 р. – 30,6 %, 2004 р. – 30,7 %, 2005 р. – 30,3 %, 2006 р. – 29,8 %, 2007 р. – 28,8 %, 2008 р. – 31,1 %, 2009 р. – 36,0 % (рис. 4) від офіційного ВВП [200]. В умовах світової економічної кризи існуючий рівень тінізації економіки набуває глобального значення для України, бо насамперед це спричиняє загрозу національній безпеці країни, знижує її

захищеність від зовнішнього тиску, який може впливати на суверенітет, незалежність, цілісність держави. Крім того, він заважає розвитку та формуванню легального національного капіталу, призводить до некерованості економікою з боку держави.

Тіньова економіка та ухилення від сплати податків, як вагомий її елемент, безперечно являє собою антисоціальне явище та призводить до низки негативних наслідків як для державної влади так і для суспільства в цілому.

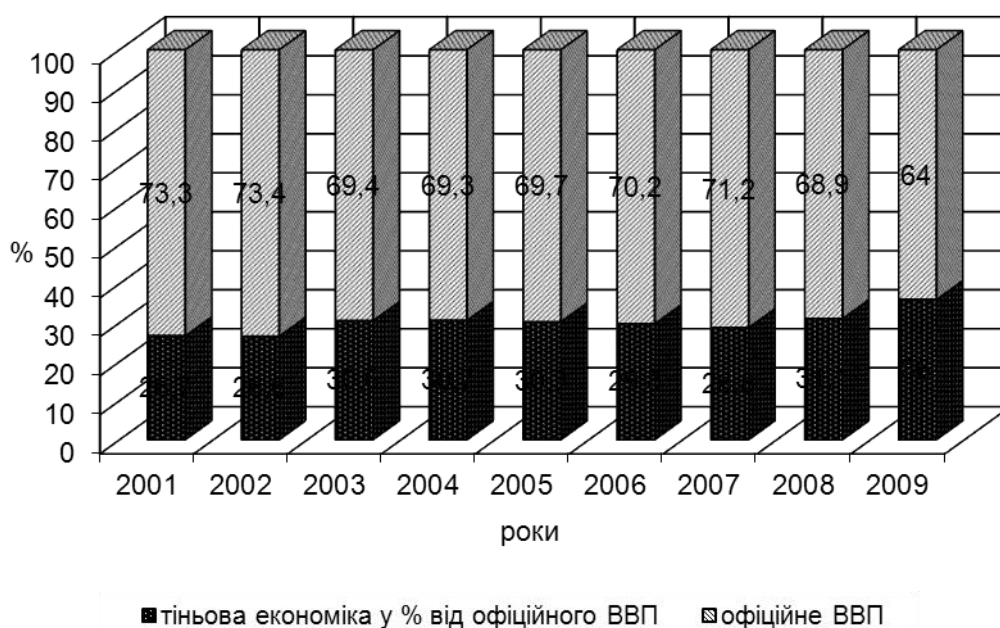


Рис. 4. Тіньова економіка України у % від офіційного ВВП

За цих обставин пропонується розглянути ухилення від сплати податків, його причини, обумовлені соціальною ситуацією в країні та наслідки даного явища.

Проблемам ухилення від сплати податків, виявленню їх передумов, заходам контролю та боротьби з цим явищем в пострадянських країнах приділяли увагу такі відомі вітчизняні та зарубіжні науковці як Г. Агарков, М. Азаров, В. Білоус, А. Бодюк, А. Бризгалін, А. Веткін, В. Вишневський, А. Воронкова, О. Данілов, В. Дедекаєв, А. Єлісеєв, А. Зрелов, Ю. Іванов, В. Карпова, А. Кізим, А. Крисоватий, М. Кучерявенко, Л. Липник, І. Майбуров, Т. Рева, А. Соколовська, А. Тарангул, Д. Тихонов, О. Турчинов та ін.

Ухилення від сплати податків та сборів призводить до недоотримання державним та місцевими бюджетами грошових коштів внаслідок чого держава невзможі ефективно та в повній мірі виконувати покладені

на неї функції, що призводить до негативних наслідків для всього соціуму країни. Саме тому ухилення від сплати податків слід розглядати як соціально-економічне явище, яке проявляється в ігноруванні платниками податків встановлених державою та суспільством норм поведінки. Дане явище являє собою намагання платників податків не сплачувати податки та збори, яке призводить до збільшення податкової заборгованості та скорочення податкових надходжень в бюджети країни. Податкова заборгованість включає в себе борг перед бюджетом, який не сплачується компаніями в передбачений законом строк, а також списану та реструктуризовану заборгованість бюджету [188].

За останні роки тенденція ухилення від сплати податків лише зростає та загрожує економічній та соціальній безпеці країни. У даному випадку слід розглядати не лише кількість скоєних податкових правопорушень та злочинів (з тієї причини, що більшість з них залишаються латентними), а й збільшений рівень проникнення корупції та організованої злочинності в систему оподаткування, її вплив на діяльність банків, кредитно-фінансові установи, зовнішню економіку та органи законодавчої (лобіювання законів), виконавчої та судової влади (рішення, чи були дії суб'єкта господарювання або фізичної особи навмисним ухиленням від сплати податків, приймається безпосередньо суддею).

Як було зазначено вище, намагання зменшити податкові виплати – це об'єктивне соціальне явище. Основна моральна й соціальна причина податкової злочинності полягає в якісній зміні платників податків у процесі трансформації діючої при СРСР економіки адміністративно-командного типу, яка вирізнялась тоталітарним режимом, до ринкової. Багато з платників податків стали власниками підприємств і, відповідно, змінилось їх ставлення до сплати податків. Якщо раніше, всі працювали на державних підприємствах і в державний бюджет перераховувались державні ж кошти, то зараз кожний власник підприємства повинен сплачувати власні кошти. З одного боку, це непогано бо підприємці намагаються зберегти кожен грошову одиницю та раціонально використовують кошти, а з іншого боку – саме через це спостерігається збільшення податкової злочинності. Масовість цього явища підтверджують дані, оприлюднені Державною податковою адміністрацією України: за 2009 рік слідчими податкової міліції розслідувалось близько 3 тис. кримінальних справ, з яких майже 60 % складала справи щодо умисного ухилення від сплати податків. Їх кількість за минулий рік збільшилась на

8 % порівняно з 2008 роком. Зокрема, закінчено провадженням минулого року 1,4 тис. кримінальних справ, із яких дві третини (65 %) складають справи про тяжкі та особливо тяжкі злочини. Це на 9 % перевищує показник 2008 року [174].

Нажаль, у нашому суспільстві спостерігається розповсюджена думка, що людина, яка ухиляється від сплати податків не є злочинцем, а навпаки талановитим підприємцем. Платники податків ще не прониклися розумінням того, що повна та добровільна сплата податків обернеться в майбутньому у вигляді підвищення пенсій та зарплат, створення нових робочих місць, вирішення соціальних проблем.

Під "ухиленням від сплати податків" розуміємо навмисні, усвідомлювані дії платника податків, які націлені на зменшення сум податкових платежів в державний бюджет або державні цільові фонди, обов'язкових до сплати у відповідності до діючого законодавства, з використанням незаконних прийомів, способів та методів, які переслідуються законодавством. Такі дії мають антисоціальні наслідки та тягнуть за собою настання відповідальності.

Зрозуміло, що фізичні і юридичні особи сприймають податки, як частину прибутку, що вилучається, в той самий час, коли його можна було б обміняти на певні індивідуальні блага або на розвиток бізнесу. В першу чергу саме така позиція платників податків обумовлює їх бажання не сплачувати податки. На думку автора необхідно також відмітити, що бажання збагатитися, не єдина причина ухилення від сплати податків. У наукових колах досі не має єдиного підходу до визначення причин ухилення від сплати податків. На основі робіт науковців [53; 67; 101], та спеціалістів з питань безпеки та правоохорони [190; 202] запропонована класифікація причин, які породжують це явище: економічні, політичні, технічні, правові, морально-психологічні. Однак, розглядаючи ухилення від сплати податків як соціальну проблему, звернемо увагу саме на ті передумови, які тим чи іншим чином відносяться до зазначеної сфери діяльності держави та соціуму (рис. 5).

Отже, на погляд авторів слід виділити наступні причини, які мають під собою соціальне походження, та умовно розділити їх на дві групи: об'єктивні, які не залежать від платника податків, а зумовлені зовнішнім середовищем та суб'єктивні, які відображають ставлення платника податку до обов'язку сплати податків та зборів. Суб'єктивні причини в свою чергу можна поділити на матеріальні та ідеологічні.

Об'єктивні причини:

- погіршення фінансового становища бізнесу та населення, що призводить до загального зниження рівня життя деяких груп соціуму нижче межі виживаності. Це пов'язано з кризисними явищами економіки країни: занепад виробництва, обмін грошової одиниці країни на іноземну валюту з метою її накопичення та необґрунтовано широкої сфери застосування, вивіз капіталу за межі держави. Зростає кількість збиткових підприємств. Тож фінансове положення платників податків доволі часто виступає визначальним фактором вчинення податкових правопорушень. Якщо платник податків порівнює користь від ухилення та можливі наслідки та з матеріальної точки зору ухилення себе виправдовує, то скоріш за він не буде сплачувати податки.

До того ж чим вище ставка податку, тим сильніше бажання ухилитися від його сплати, бо отримувана користь значно збільшується;

- причини економічного характеру пов'язані з податковою політикою, що проводиться та особливостями податкової системи. Рівень витрат та потреб збільшується, а коштів на реалізацію певних планів та програм не вистачає, тому держава вимушена збільшувати рівень оподаткування. Результатом таких дій є зростання податкового тягара для бізнесу та населення. Саме надмірний податковий тягар на платника податків і виступає важливим фактором, для прийняття рішення щодо ухилення від сплати податків.

Окрім того, збільшилась кількість пільг, що надаються певним категоріям наближених до влади платникам податків. Також на території України діє 11 вільних (спеціальних) економічних зон (СЕЗ) та різноманітних територій пріоритетного розвитку (ТПР) до яких застосовуються спеціальні пільгові режими оподаткування. За рахунок несплачених ними податків зменшуються загальні надходження коштів до державного бюджету, тому вся сума, що не отримується через надані пільги перекладається на інших платників податків, що знову збільшує податковий тягар.

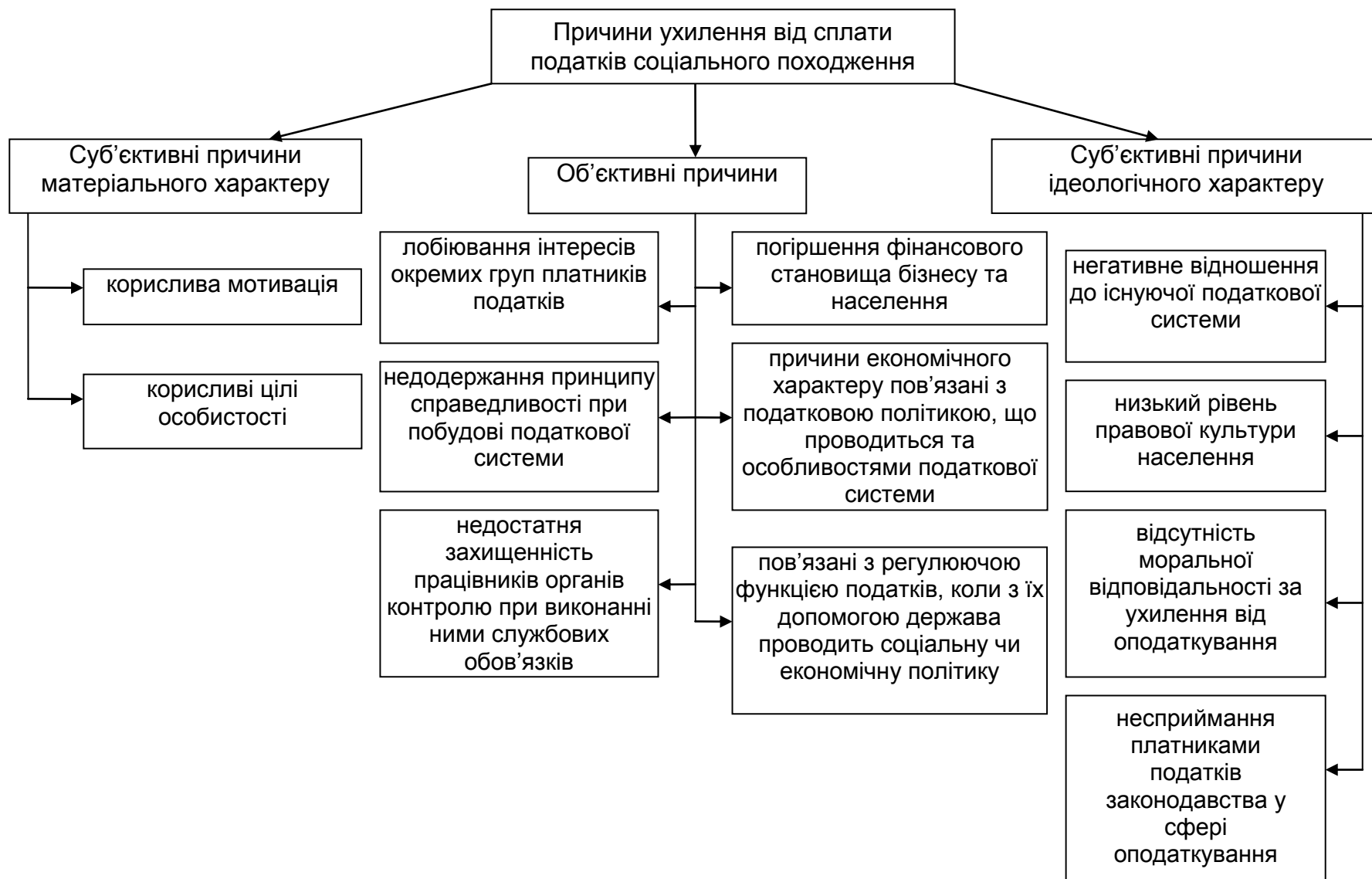


Рис. 5. Причини ухилення від сплати податків соціального походження

- пов'язані з регулюючою функцією податків, коли з їх допомогою держава проводить соціальну чи економічну політику. Особи, які незадоволені політичною ситуацією в країні шляхом невиконання положень податкового законодавства виявляють певне протистояння діючій владі. Рівень податкової дисципліни залежить від загальної політичної ситуації у країні. У періоди різкого загострення кризи державної влади відмічається різке зниження збираємості податків через невиконання платниками податків своїх обов'язків по сплаті податків;

- недодержання принципу справедливості при побудові податкової системи. З цього слідує, що платники податків які знаходяться в рівному економічному положенні не завжди сплачують рівні суми податків;

- лобювання інтересів окремих груп платників податків, під яким розуміється вплив зацікавлених груп на прийняття рішень владними структурами [165]. У тому випадку коли платники податків помічають та розуміють факт лобювання владою інтересів окремих платників без видимих на те економічних та соціальних причин, у них виникає бажання захистити інтереси свої та своїх працівників, які залишились без захисту лобістів. Такі платники податків вважають себе обділеними та вишукують різноманітні варіанти зменшення податкових виплат. Наприклад, йдуть там же шляхом, тобто, кошти накопичені шляхом ухилення від сплати податків вкладають в лобювання необхідних для них законів, а представники органів влади, які переслідують свої особисті цілі (обрання на певну посаду, пост) приймають необхідні для лобістів законодавчі акти або вносять певні зміни в діючі закони, тим самим узаконюючи деякі схеми ухилення від сплати податків, створюючи лазівки в законодавстві для уникнення податків;

- недостатня захищеність працівників органів контролю при виконанні ними службових обов'язків. Нажаль, порушники податкового законодавства намагаються впливати на посадових осіб органів податкової служби, під час проведення ними перевірок суб'єктів господарювання, прийнятті рішень, шляхом використання психологічного тиску, пропонування матеріальної винагороди, залякування, фізичного впливу та інше;

Суб'єктивні ідеологічні причини:

- негативне відношення до існуючої податкової системи – жорстка податкова система багато в чому не стимулює працю виробника, а навпаки підштовхує його до утаювання прибутків та несплати податків.

Платник податків не поважає систему, яка не поважає його як платника, не враховує його можливості по сплаті податків. Платники податків не виказують довіри до владних структур, вони незадоволені якістю послуг, які надає держава та невпевнені, що грошові кошти, які потрапляють до бюджету за рахунок сплати податків використовуються за призначенням;

- низький рівень правової культури населення. Податкова система держави ще молода, недостатньо розвинена, бракує кваліфікованих спеціалістів. Багато платників податків сприймають податки лише як вилучений у них дохід і не розуміють з якою метою вони їх сплачують. Дана проблема виникає через брак інформації, недостатню освіченість людей у сфері оподаткування, несприйняття податкової системи в цілому;

- відсутність моральної відповідальності за ухилення від оподаткування. Діючим законодавством передбачено тільки фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність за порушення в сфері оподаткування. Причому, за несвоєчасну сплату податків або ведення господарської діяльності з незначними порушеннями, передбачена лише фінансова та адміністративна відповідальність. А нормами Кримінального кодексу України передбачено покарання саме за ухилення від сплати податків, яке призвело до ненадходження до бюджету країни грошових коштів, яке полягає в стягненні штрафних санкцій та, в деяких випадках, конфіскації майна та заборону займати певні посади. Отже, в жодному законодавчому акті не передбачена моральна відповідальність за скоєння правопорушення або злочину у сфері господарської діяльності;

- несприймання платниками податків законодавства у сфері оподаткування. Це зумовлено тим, що податкові органи асоціюються у платників податків з ворогами, які вилучають частину їх прибутку. Вирішенням цієї проблеми було б створення позитивного іміджу податкових органів серед платників податків за допомогою засобів масової інформації.

Суб'єктивні матеріальні причини:

- корислива мотивація відіграє не останню роль у порушеннях податкового законодавства, однак не всі такі дії мають особисту мотивацію. Кошти приховані від оподаткування доволі часто використовують на розвинення бізнесу, нестандартне вирішення проблемних ситуацій, хабарі, виплату заробітної плати, премій сумлінним робітникам, допомогу працівникам, які потрапили у скрутне становище та інше;

- корисливі цілі особистості. Платник податків переслідує лише свої корисливі цілі. Особистість податкового злочинця вирізняється низкою особливостей. Наприклад, високий рівень освіти, кмітливість, активність та ініціативність в вирішенні низки питань, пов'язаних із порушенням законодавства. Крім того даній особі притаманна девіантна поведінка, яка проявляється у відхиленні від універсальних правових принципів поведінки, виявляє неможливість чи небажання людини існувати в системі загально визнаних суспільних і правових цінностей. Такий платник податків орієнтується лише на себе, демонструє зневагу до соціальних, суспільних, правових, моральних, політичних, релігійних, етичних та естетичних норм, які створені не ним самим. Маючи суб'єктивну систему морально-правових цінностей, людина або взагалі не сприймає злочин як щось протиправне, або вважає можливість скоєння злочину своїм правом, а заборону його (відповідальність за скоєння злочину) – посяганням на свою свободу [168].

Перелічені причини ухилення від сплати податків не є вичерпними але слід зазначити, що саме вони виступають основним мотивом скоєння податкового правопорушення. Нажаль, платники податків, які приймають рішення про ухилення від оподаткування не замислюються над наслідками своїх дій. Хоча, в першу чергу, негативні явища, спричинені ухиленням від оподаткування, відображаються саме на платниках податків та членах їх сімей, тобто на простих людях.

Несплата громадянами та підприємствами податків та зборів порушує стійкість бюджетної політики, обмежує можливості фінансування соціальних програм, порушує принцип соціальної справедливості. Через податкові злочини відбувається зрощення нових економічних структур з кримінальною діяльністю, зростає доступність, бо значна доля прихованих від оподаткування грошових коштів знаходить своє місце в кримінальному, "чорному" секторі економіки. Таким чином без достатнього фінансування залишаються такі життєво необхідні складові суспільного життя як: виховання дітей дошкільного віку; обов'язкова середня освіта; вища освіта; захист та охорона прав, свобод та законних інтересів особистості; охорона навколишнього середовища; екологія; медицина; підтримка малозабезпечених верств населення та людей з фізичними вадами, тяжкохворих; забезпечення гідного рівня життя пенсіонерів; соціальне страхування; підтримка безробітного населення; забезпечення дітей-сиріт; культура та багато інших. Крім того, у зв'язку з тим, що

перелічені соціальні сфери недостатньо фінансуються за рахунок бюджетних коштів, за останні роки у країні різко виріс рівень корупції та неформальних відношень при вирішенні деяких питань. За даними Міжнародної правозахисної організації Transparency International Україна в 2009 році знаходиться на першому місці серед "нових незалежних держав" за рівнем корумпованості влади, та за результатами дослідження отримала 4,3 бали – найгірший результат за 5 бальною шкалою, де 1 балл – найнижчий рівень корумпованості, а 5 балів, відповідно – найвищий [179]. Хоча, 2008 році Україна займала 134 місце зі 180 країн світу за рівнем корупції.

Ухилення від сплати податків та тіньова економіка призводить до появи таких загроз для суспільства як: загроза розвитку, загроза національній економіці, негативний вплив на розподіл та перерозподіл ресурсів між сферами економіки та тими, хто має потребу, загроза демократичним цінностям та соціальним інститутам.

Слід зазначити, що від несплати податків та зборів зазнає шкоди не лише державний та місцевий бюджети, та як наслідок соціальне та суспільне життя країни, а й самі ж керівники підприємств та їх працівники. Наприклад, виплата заробітної плати в конвертах призводить до того, що у разі виникнення певних ситуацій і працівник і керівництво залишаються соціально незахищеними. Працівник у разі хвороби, втрати роботи, отримання виробничої травми, і як її наслідок втрати працездатності або нещасного випадку отримує значно менші виплати ніж потрібно, бо збори на соціальне страхування нараховуються саме з офіційної заробітної плати. У тому разі, якщо фірма взагалі офіційно незареєстрована, то робітник взагалі залишиться без матеріальної підтримки та й ще не матиме змоги захистити свої інтереси в суді. Крім того, в такому випадку він позбавляється можливості отримання кредитів та не може розраховувати на гідну пенсію у майбутньому. Для підприємства така ситуація теж не є позитивною, бо у випадку нанесення збитків працівником його відповідальність обмежується щомісячним заробітком, тож працедавець буде отримувати матеріальну компенсацію з офіційно виданої заробітної плати такому працівнику.

2. Податкова політика у системі державного управління соціальним розвитком

2.1. Аналіз теоретичних підходів щодо соціальної спрямованості податкової політики

Розвиток ринкової економіки в другій половині ХХ ст. виявив тенденцію розширення масштабів діяльності держави й посилення її ролі в економіці. При цьому загальноновизнано, що найбільша економічна ефективність досягається в умовах дії конкурентного ринкового механізму. Мета держави в ринковій економіці полягає не в коригуванні ринкового механізму, а створенні умов його вільного, але контрольованого функціонування.

Різноманіття завдань, що стоять перед державою в ринковій економіці, визначають економічні функції, що виконуються державою. Для їх реалізації у розпорядженні держави є ряд інструментів, найважливіші з яких: фіскальна й грошова політика; соціальна політика й політика регулювання доходів; зовнішньоекономічна політика й інші. До фіскальної політики відносять діяльність держави по розпорядженню бюджетними коштами. Одна сторона цієї діяльності пов'язана зі збиранням коштів через систему оподаткування, інша – з витратою коштів. За рахунок бюджетних коштів держава виконує свої суспільні функції, до яких відносяться: оборона, національна безпека, освіта, охорона здоров'я, фундаментальні наукові дослідження, рішення екологічних проблем, соціальні проблеми й т. д.

Фіскальна політика – важливий інструмент для досягнення макроекономічної стабілізації економіки. Маніпулюючи державними видатками й податками, можна стимулювати ділову активність, впливати на безробіття й інфляцію.

Не менш важливою є монетарна політика. Регулюючи грошову масу, держава може впливати на ціни, інвестиційні проекти й споживання населення, обсяг національного виробництва, інфляцію й темпи економічного зростання. Монетарна політика, як і фіскальна, може служити засобом стабілізації, але може й негативно впливати на економіку.

Соціальні функції держава виконує, перерозподіляючи доходи через державну податкову систему, а також за допомогою різних

соціальних програм, проводячи певну політику в сфері зайнятості, освіти, культури, медицини й ін.

Одним з інструментів державного впливу є регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Держава здійснює торгівельне й валютне регулювання, використовує квоти, мито, субсидії, податки та інші інструменти для надання непрямої підтримки національному виробництву, регулюванню валютних курсів, впливає на експорт і імпорт [128].

Усі інструменти проведення економічної політики тісно взаємозалежні. Так, зміни в державних видатках і податках вимагають відповідної зміни грошової маси. Зміни у фіскальній і грошовій політиці впливають на інвестиції, зайнятість, рівень доходів, обсяг національного виробництва й розміри чистого експорту. Важливо підкреслити, що жоден з інструментів економічної політики не діє ізольовано від інших.

Розглянуті підходи до формування податкових систем і участі держави в регулюванні економіки виникли й одержали розвиток в умовах капіталістичного способу виробництва, коли основним джерелом доходів було промислове виробництво. Упродовж розвитку світової економіки відбувалася подальша модифікація поглядів учених та практиків на роль податків і держави. Так, наприкінці ХХ – початку ХХІ ст. одержали широке поширення ліберальні доктрини, що виникли ще на рубежі ХІХ – ХХ ст. у піонерських роботах Леруа-Болье П. П., і були розвинуті потім американським економістом Л. фон Мізесом, який очолив ультрالیберальний напрям економічної думки ХХ ст. [131].

Леруа-Болье П. П. був критиком соціалістичних ідей і вважав, що функції держави повинні обмежуватися збереженням загальних умов існування держави й нації: підтримки правопорядку, зовнішньої й внутрішньої безпеки. Податок для нього – явний або замаскований внесок, що влада накладає на громадян або товари для оплати державних видатків [149]. Для Л. фон Мізеса держава – не більш ніж суспільний апарат стримування й примушування, для підтримки якого й потрібні податки. Ліберальній доктрині властивий пієтет у відношенні "невидимої руки ринку" і заперечення соціальної підфункції податку.

Зі зміною поглядів світової громадськості на соціальну функцію держави, окремі країни північної Європи (Данія, Норвегія, Швеція, Фінляндія й ін.), відмовилися від державної політики неолібералізма відносно невтручання держави в підтримку незабезпеченої частини населення. Соціальна спрямованість одержала пріоритет у державній

політиці цих країн, а рівень оподаткування відіграє не останню роль у державному забезпеченні соціальних програм.

Вчені відзначають, що історично створення податкової системи будь-якої держави значно політизовано й на різних етапах служить інструментом для різних суспільних сил, не створюючи комплексної податкової політики. При цьому відношення, встановлене між доходами й суспільними видатками, залежить від соціологічного підходу. Тому розгляд типів податкових систем і, на їх основі, розробка загальної концепції державної податкової політики, на думку ряду вчених, можлива з позицій втручання держави й соціологічного аспекту оподаткування [151; 154].

Диференціація сучасної податкової політики, на думку М. Леруа, прагне до чотирьох типів відповідно до рівня податкового втручання держави (слабке, сильне) і рівнем оподаткування (високий, низький), що представлено на рис. 6 [154].

Рівень оподаткування	Рівень втручання держави (податки й видатки)	
	слабкий	високий
низький	Ліберальна держава	Держава податкової кризи
високий	Держава-марнотрат	Державне регулювання (втручання)

Рис. 6. Типи держави залежно від ступеня втручання в економіку й рівня оподаткування

Низький рівень оподаткування зі слабким рівнем державного втручання в суспільні відносини, відповідає ліберальній концепції держави. При цьому податкова політика держави обмежена заборонаю економічних і соціальних втручань, а також нейтральна стосовно суб'єктів економіки, тобто податок не повинен змінювати умови конкурентної боротьби, йому відведена фінансова роль – покриття державних видатків. Р. Стурм, французький фінансист початку ХХ ст., таким способом охарактеризував цю концепцію: "податок не повинен бути ані стимулюючим, ані повчальним, ані захищаючим, він повинен бути винятково постачальником "скарбу" [154].

Високий рівень оподаткування, у сполученні зі слабким рівнем втручання, характеризує державу-марнотрат, що не справляється з управлінням суспільними ресурсами, з високим рівнем корупції, систе-

матичною масовою організацією правлячими класами зміни напрямків використання суспільних грошей. Обидва варіанти – ліберальної держави й держави-марнотрата – не відповідають сучасному положенню в розвинених країнах, податкова система яких відрізняється високими рівнями оподаткування і суспільних видатків.

Низький рівень оподаткування, що сполучається з високим рівнем втручання держави, свідчить про кризу податкової системи. Держава, усе більше втручаючись у керування суспільними видатками, зіштовхується з бюджетним дефіцитом у зв'язку з недостатністю податків. Й. Шумпетер відзначав, що найважливішу роль у цьому випадку грає легітимізація податків [156]. М. Леруа вважає, що криза служить когнітивним аргументом виправдання змін у податковій або бюджетній політиці [154].

Держава-втручання, яка визначена співвідношенням між рівнем оподаткування й рівнем підвищення втручання в справи суспільства, відповідає, по характеристиці М. Леруа, сучасному положенню країн ЄС.

Класифікацію типів держав також можна провести, беручи до уваги рівень соціальної захищеності населення. Так, розрізняють:

– ліберальну державу, фінансовану податками, але втручання якої обмежено підтримкою мінімального доходу найбільш незабезпечених верств населення і наданням послуг, що відповідає американській моделі;

– державу-провидіння, фінансовану шляхом страхування найманих робітників, які користуються цим механізмом замість соціального захисту (до цієї системи відносяться – Німеччина й Італія);

– державу-універсал, де всі особи користуються високим рівнем соціальної захищеності. Ця модель, що властива скандинавським країнам, ґрунтується на фінансуванні соціальної функції держави за рахунок податків.

Таким чином, вибір податкової політики пояснюється інструменталізацією податку державою для реалізації цілей громадянського суспільства. При цьому, концепція формування стратегії податкової політики в умовах як стабільності, так і нестабільності, повинна відповідати внутрішнім можливостям діючої податкової системи й реальним можливостям держави відповідно до основних макроекономічних показників відповідного періоду [3].

Згідно з названими принципами, концепція повинна спиратися на соціологію податку, що враховує наступні параметри:

– емпіричну базу, яка складається з даних досліджень і матеріалів практики податкових органів;

– опитування громадської думки й т. ін.;

– теоретичну базу, що включає аналіз особливостей державного устрою, суспільної політики й судової практики, з урахуванням ментально-соціологічних моделей; нормативне мислення для формулювання концепції податкової держави, що спирається на політичний вибір реалізації концепції соціальної справедливості.

Відносно оподаткування як форми перерозподілу доходів, виділяють кілька самостійних концепцій, що розглядають соціальне значення податків.

Перша група податкових концепцій розглядає соціальне значення податків у змісті діяльності держави, фінансованої за рахунок податків. У податкових концепціях цієї групи закладене різне обґрунтування зв'язку між податками й суспільно значимими функціями держави:

атомістична теорія податків (С. Вобан, Ш. Монтеск'є), у якій податки виступають платою суспільства за вигоди, одержувані громадянами із громадського порядку;

у податковій теорії послуг (Т. Гоббс, С. Вольтер, О. Мірабо) податок є платою громадянина державі за різні послуги;

у теорії податку як страхової премії (Дж. Мак-Куллох, А. Тьер, Э. Жирарден) сплата податків є страхуванням від усякого роду ризику, при цьому розмір такої страхової премії повинен відповідати розміру майна або доходу, що охороняється й страхується державою;

відповідно до теорії насолоди (Ж. Симонд де Сисмонді) податок є жертва заради суспільної насолоди;

у теорії жертви (Н. Канер, Б. Мільгаузен, Дж. Мілль, Н. Тургенєв, К. Еберг) податок є примусовою жертвою громадянина державі для того, щоб воно могло існувати й робити їм певні послуги;

виходячи з теорії колективних потреб (А. Буковецкий, А. Вагнер, П. Микеладзе, Ф. Нітті, Э. Селигман, Р. Стурм, Л. Штейн, А. Шеффле, И. Янжул) податок являє собою необхідну обов'язкову участь у відшкодуванні видатків по задоволенню цих потреб.

Остання податкова концепція з деякими виправленнями у визначенні кола необхідних суспільних потреб, що фінансуються за рахунок податкових надходжень, прийнята більшістю сучасних економічних теорій [131].

Друга група податкових концепцій визначає соціальне значення податків через їх цілеспрямований вплив на економічні й соціальні параметри національної економіки. Розходження податкових концепцій цієї групи полягають у вирішенні питань щодо масштабів і напрямів державного податкового втручання в економіку й соціальну сферу:

по класичній теорії податків (А. Смит, Д. Рикардо, А. Маршалл) податки є неминучим злом, вони не нейтральні стосовно процесу відтворення, їх вплив є руйнівною силою для інвестиційної діяльності й, отже, вони повинні бути мінімізовані;

кейнсианская теорія податків (Дж. М. Кейнс, Тривиус А. А., Ф. Ноймарк, Ф. Перру) проголошує, що податки є одним з головних важелів регулювання економіки й виступають складовим елементом її розвитку, при цьому більші заощадження, як пасивне джерело доходу, заважають росту економіки й підлягають вилученню;

у монетаристській теорії податку (М. Фридмен) податки є інструментом впливу на обіг, через них вилучається зайва кількість грошей;

по теорії економіки пропозиції (М. Вейндербаум, А. Лаффер, Г. Стейн, Р. Хол, Юткина Т. Ф.) – податки, а точніше їхнє скорочення, є важливим чинником економічного розвитку, високі податки підбивають стимули до продуктивності праці, заощадженням, інвестиціям [131].

Таким чином, соціальний аспект оподаткування, розглядається у всіх провідних податкових теоріях. Основоположником досліджень в області податкового регулювання сфери зайнятості є Дж. М. Кейнс [74]. Починаючи із цього часу стали розвиватися концепції впливу оподаткування на сферу трудових відносин. Первісний вплив податків на сферу праці розглядався опосередковано, тобто через вплив на загальну економічну активність і економічне зростання, що відбивається, у свою чергу, на рівні зайнятості й безробіття. Кейнсианці розглядають економічний ріст із позицій дії законів попиту та пропозицій. Низькі темпи росту пояснюються неадекватним рівнем сукупності видатків, що стримує необхідний приріст ВВП. Для стимулювання попиту, на їхню думку, уряд повинен забезпечувати відповідні закупівлі товарів суспільних потреб, зростання інвестицій. При цьому високий рівень капіталовкладень не повинен перевищувати зростання інфляції, тобто за певних умов повинні набувати чинності обмеження урядових видатків і споживання.

Сукупний попит і сукупна пропозиція мають велике соціально-економічне значення, оскільки вони є характеристиками стану економічного

розвитку країни на певному відрізку часу. Мова в цьому випадку йде про характеристику відтворення суспільного капіталу, матеріальних благ, що задовольняють потреби різних верств населення, а також галузей виробництва, які пред'являють попит на інвестиційні товари, тобто на засоби виробництва. На стан сукупного попиту впливає безліч факторів, одним з основних за значенням є рівень цін на товари й послуги. Чим нижче рівень цін, тим більше реальний обсяг національного виробництва. Серед причин, що пояснюють таку особливість сукупного попиту, варто вказати на так звані ефекти процентної ставки, багатства й імпорتنих закупівель.

Ефект процентної ставки полягає в тому, що при підвищенні цін процентні ставки підвищуються. Це веде до того, що споживач скорочує попит на споживання товару, скорочуються також інвестиції через дорожнечу кредитних ресурсів. Ефект багатства свідчить про те, що при високому рівні цін реальна купівельна спроможність у вигляді заощаджень населення, зменшується. Населення в цілому бідніше й скорочує свої покупки. Ефект імпорتنих закупівель укладається в тім, що закупівля державою дешевих імпорتنих товарів при внутрішньому зростанні цін приводить до зменшення сукупного попиту на товари вітчизняного виробництва.

Глибокий і всебічний аналіз впливу перерахованих вище факторів на зміну сукупного попиту дає можливість цілеспрямовано коректувати економічну політику як на галузевому, так і на державному рівні. Так, зростання добробуту й зниження податків на доходи фізичних осіб викликає збільшення споживчих видатків і, як наслідок, зростання сукупного попиту. Очікування підвищення темпів інфляції викликає аналогічні наслідки, оскільки прискорить споживання. Високий рівень заборгованості, що виник у населення в результаті колишніх закупівель у кредит, змусить скорочувати споживчі видатки в наступному періоді.

Зменшення процентних ставок, можливості більш ефективного використання кредиту, більш інвестиції й очікування більших прибутків, впровадження нових технологій, відсутність надлишкових виробничих потужностей – всі ці фактори приводять до збільшення інвестиційних видатків і збільшення сукупного попиту. Зростання державних закупівель національного продукту при певному, незмінному рівні цін веде до зростання сукупного попиту доти, поки податки й процентні ставки будуть залишатися незмінними. Національний дохід країни впливає на попит

імпортованих товарів. Якщо цей дохід скорочується, то й зменшується попит на імпортовану продукцію, оскільки в країні губляться можливості придбання закордонного товару. До аналогічного результату приводить збільшення курсу національної валюти стосовно іноземних валют, тому що воно еквівалентно подорожчання продукції країни. Так само негативні наслідки скорочення попиту на товари імпортного виробництва при девальвації місцевої валюти стосовно валюти країни-експортера товарів.

Стан сукупної пропозиції, в першу чергу, залежить від рівня витрат виробництва на одиницю продукції, що впливає на величину цін товарів і послуг. У свою чергу, це впливає на ділову активність всіляких галузей виробництва, оскільки мова йде про величину прибутку й відповідної рентабельності виробництва. Зниження витрат можливо тільки при зростанні суспільної продуктивності праці, що у свою чергу припускає використання більше досконалої технології виробництва, організації й управління бізнесом, існування раціональної галузевої виробничої структури, гармонічну взаємодію виробничої й невиробничої сфер діяльності, стабільне соціально-економічне положення у країні.

Починаючи із Дж. М. Кейнса, тема впливу оподаткування на сферу праці розглядалась всіма дослідниками податкового регулювання. З 1970-х рр. ХХ ст. сформувався напрямок, який досліджував податковий вплив на показники ринку праці через безпосередній вплив на підприємця як власника й продуцента робочих місць. Податки розглядалися як істотна обставина, що впливає на співвідношення цін факторів виробництва – праці й капіталу, здатна викликати заміщення одного іншим (Дж. Алтоній, Миз Р. А., Т. Тирваайнен, Хаммермеш Д. С.). У 1980-х рр. велике поширення одержала ідея податкового впливу на пропозицію праці різними категоріями платників податків. Теоретичними й емпіричними дослідженнями в цій області займалися Р. Блунделл, М. Бускін, А. Забалза, Л. Ліндсей, К. Писсаридес, Х. Розін, Дж. Хаусман, Дж. Хем. Приблизно в той же час, з усвідомленням значної ролі інституціональних факторів на ринку праці, з'явилися роботи, що розглядають дані фактори як обмеження, що заважають адекватної реакції на податкові впливи, тобто в основному в рамках неокласичної традиції (Л. Калмфорс, Ф. Падоа-Скиоппа Косторис, Р. Лаярд, Б. Локвуд, С. Нікел, С. Скарпетта).

У вітчизняній економічній літературі питання податкового регулювання звичайно розвиваються в площині стимулювання економічної й інвестиційної активності. Однак податки впливають на сферу трудових відносин між найманим робітником і роботодавцем, характеризуючи перерозподільні здатності системи оподаткування щодо доходів на ринку праці. Основні тенденції розвитку ринків праці в економічно розвинених країнах свідчать про існування розвитої системи формальних і неформальних норм і правил, що організують механізми перерозподілу доходів на цьому ринку, серед яких основним елементом є соціальне партнерство й державна політика в області доходів і оподаткування [129]. При цьому перерозподільні здатності системи оподаткування на ринку праці визначаються показником питомого податкового навантаження на грошову одиницю трудових доходів, виплачених в економіці.

Однак регулювання економіки, у тому числі й у трансформаційний період, неможливо без теоретичного й практичного оволодіння концепцією "ефективного попиту" Дж. М. Кейнса, що є однією з найбільш значимих концепцій світової економічної науки й важливим елементом макроекономічної теорії [63]. Сутність кейнсіанського принципу "ефективного попиту" зводиться до проголошення необхідності всілякого збільшення необмеженого попиту в сучасних умовах панування системи монопольних цін, що рівнозначно пошукам шляхів розширення ринку при неодмінній умові забезпечення монопольно високих прибутків бізнесменів, тобто того прибутку, що перевершує так званий нормальний прибуток за термінологією економістів країн з розвинутою економікою. Тільки при допущенні такої передумови попит стає ефективним для великого капіталу. Недолік "ефективного попиту" веде до скорочення виробництва, появи кризових явищ, безробіття, низьких темпів зростання виробництва.

Механізм формування й реалізації ефективного попиту загально-визнаний у функції потужного стимулятора економічного росту національної економіки; по динаміці його параметрів можна прогнозувати кон'юнктурні тенденції в економіці; аналіз взаємозв'язку ефективного попиту із сукупною пропозицією здатний розкрити об'єктивні характеристики макроекономічної рівноваги. Для практики й теорії ринково-транзитивної економіки особливо важлива відповідна "трансформаційна адаптація" концепції ефективного попиту.

Загальна економічна особливість трансформаційного періоду полягає в тому, що в його рамках змушені взаємодіяти альтернативні за характером (адміністративні й ринкові) принципи, форми й методи господарювання. Саме цю суперечливість безпосередньо й відображає господарський механізм економіки перехідного суспільства, що змушений реалізувати ту саму мету різними способами. Основний інструмент макроекономічного регулювання – економічна політика держави – продовжує виконувати регулюючі функції й в економіці трансформаційного періоду. Більш того, роль економічної політики держави в перехідній економіці значно зростає, оскільки ринкові інститути й форми в постадміністративній економіці мають на початковому етапі ринкових перетворень переважно інституціональне походження [129].

У свою чергу, економічна політика перехідного періоду – складний соціальний феномен, що відображає переплетення виробничих, соціологічних, політичних і ідеологічних факторів. Її пріоритети багато в чому обумовлені кон'юнктурними обміркуваннями, лобістським впливом, передвиборною тактикою. Носії факторів впливу – стейкхолдери (зацікавлені сторони, агенти впливу) [110] – існують на всіх рівнях соціально-політичного й економічного життя держави. У зв'язку з розмаїтістю стейкхолдерів представляє певний інтерес розглянути їх найбільш значимі групи залежно від рівня впливу (табл. 7).

Податкова політика держави на певному етапі економічного розвитку – завжди результат взаємодії держави й різних груп стейкхолдерів. Держава за допомогою податків, пільг, трансакцій і інших податкових інструментів впливає на бізнес із одного боку, і на соціум – з іншого. У свою чергу бізнес, або його окремі групи, прагнучи домогтися найбільш сприятливих умов і преференцій для свого функціонування, впливає на державні органи, що приймають рішення. На мегарівні в цей процес у різний час включаються інші держави, наднаціональні організації й ТНК, використовуючи свої можливості для зміни економічної політики окремих країн, а також соціум через свої канали. Такі взаємодії можуть бути спонтанними й організованими. В останньому випадку вони мають свої стратегії.

Класифікація стейкхолдерів за рівнем впливу

Рівень	Мета	Мега	Макро	Мезо	Мікро	
Характеристика	Наднаціональні політичні, фінансові й суспільні інститути	Політичні, фінансові й суспільні інститути інших держав	Політичні партії		Конкуренти, постачальники	
					Клієнти (конс'юмеризм)	
			Фінансово-промислові групи		Менеджери, працівники	
					Рівні керівництва, правління, акціонери, інвестори	
					Суспільні рухи й організації	
			Транснаціональні корпорації (ТНК)		Профспілки	
					Виробники товарів-субститутів	
Діаспори й національні угруповання						

Виходячи із загального підходу до взаємодії стратегій, та складу стейкхолдерів, можна укласти, що взаємодія держави й стейкхолдерів засновано на ринкових і неринкових стратегіях. М. Уоткінс і М. Едвардс розрізняють стратегії *участі в грі* й стратегії *створення правил гри*. В останніх держава може формувати, інтерпретувати й виконувати правила як суб'єкт створення законів і положень, а може й не робити цього. Інші учасники взаємодії можуть впливати на формування податкової політики тільки опосередковано. Можлива структура взаємодії стратегій стейкхолдерів та держави при формуванні податкової політики представлена на рис. 7.

Конвергентна теорія (лат. *convergentio* – зближення різного, аж до можливого злиття в єдине) затверджує, що в будь-якій суспільній системі економічне зростання об'єктивно спрямоване на досягнення певного оптимуму. Т. Джонс і А. Уикс [152] трансформували цю теорію стосовно до теорій стейкхолдерів. Автори монографії вважають, що конвергентну теорію стейкхолдерів можна застосувати до розуміння формування податкової політики держави.

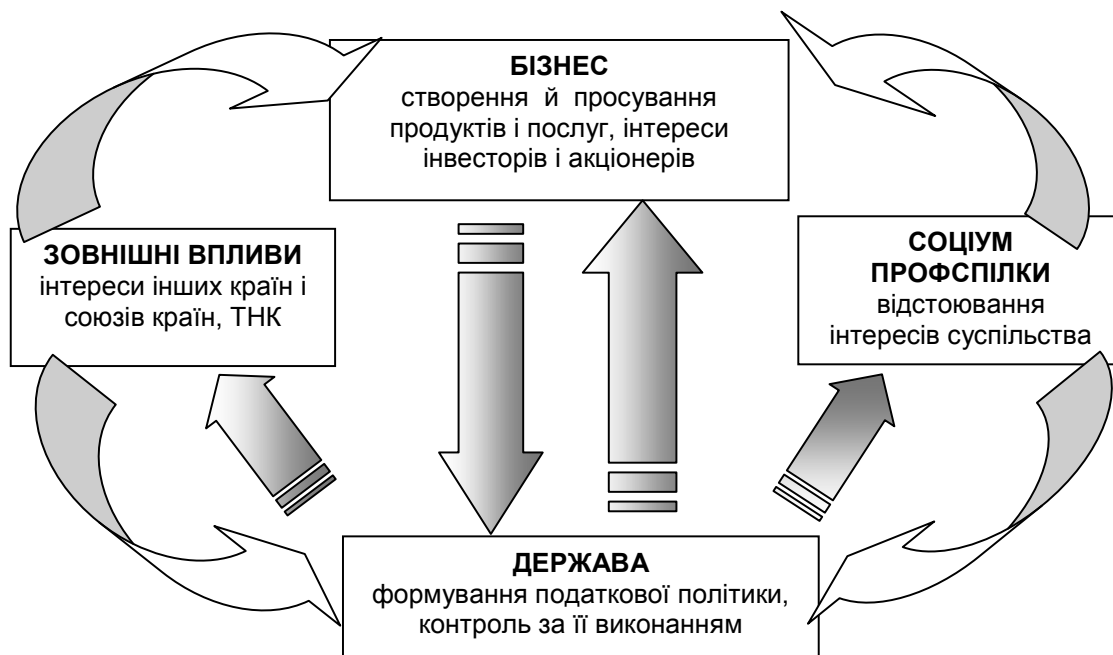


Рис. 7. Структура взаємодії стратегій стейкхолдерів та держави при формуванні податкової політики

Головні теоретико-методологічні підстави в цьому випадку й з урахуванням погляду Т. Джонса і А. Уикса наступні:

1. Обмежуючі умови побудови теорії – господарюючий суб'єкт має підтримку соціуму й діє в умовах конкурентного ринку; в наявності обов'язків професіоналізм осіб, що приймають рішення (ОПР).

2. Конвергентна теорія – це теорія зв'язків (договори, у тому числі міжнародні; контракти, угоди, трансакції та ін.).

3. Теорія одночасно нормативна й інструментальна, задаючи стандарти поведження й аргументи на користь їхнього дотримання.

4. Нормативна підстава теорії ("ядро") – емпірично (лат. *empirice* – явно, відкрите) і несуперечливо, і повинне захищатися моральними категоріями в інтересах соціуму.

5. Теорія орієнтована на ОПР і пропонує способи досягнення цілей, моральних обґрунтувань для цілеспрямованого структурування відносин і захисту цілей.

При дотриманні обмежуючих умов всіма зацікавленими сторонами, теоретичні підходи Т. Джонса і А. Уикса, а також М. Уоткінса і М. Едвардса сприяють визначенню завдань, поставлених перед ОПР на всіх рівнях із їхньою взаємодією зі стейкхолдерами також всіх рівнів. Рішення цих завдань повинне створювати баланс інтересів держави,

соціуму, бізнесу й агентів зовнішнього впливу. Однак за цими моментами криється вплив об'єктивних економічних факторів, до яких традиційно відносять рівень спеціалізації виробництва, ступінь модернізації технологій, рівень відкритості народногосподарської системи. В умовах ринкової економіки коло названих факторів постійно розширюється за рахунок включення компонентів ринкового походження, насамперед, механізму реалізації ефективного попиту, що окремі вчені пострадянського простору вважають особливим пріоритетом ринково-трансформаційної макроекономічної політики й специфічним фрагментом економічної практики [133].

З позиції концепції ефективного попиту транзитивна макроекономічна система – це особливе трактування механізму регулювання економіки, при якій вона з'являється не "системою народного господарства" або "сукупністю галузей", а величезним, гігантським ринком, що правомірно називати "макроринком". Для ринково-трансформаційного періоду фіскальна (податково-бюджетна) політика є одним з доступних та контрольованих, або не завжди передбачуваних по наслідках, заходів цілеспрямованого впливу на транзитивну економіку. А оскільки податково-бюджетна політика – це сукупність адміністративно-економічних методів регулювання макроринку, то формування й реалізація ефективного попиту в рамках транзитивної економіки також носить тут переважно адміністративний характер регулюючих заходів. У цьому полягає принципова відмінність ефективного попиту в рамках фіскальної політики (ринково-перехідної моделі макроекономіки) від ефективного попиту в рамках монетарної політики (ринково-розвитої моделі макроекономіки).

Основними адміністративно-економічними методами формування ефективного попиту в перехідній до ринку економіці, тобто основними методами фіскальної політики, є [130]:

- цілеспрямовані зміни джерел і величини податкових надходжень у бюджет держави;
- маневрування розмірами соціальних трансфертів (безоплатних виплат з бюджету держави різним категоріям населення);
- зміни в обсязі й структурі державних закупівель (у формі субсидій, дотацій, субвенцій).

Крім основних методів, у регулюванні обсягу ефективного попиту держава може використовувати й допоміжні методи, наприклад, пільгове кредитування, надання державних гарантій, реструктуризацію наданих

нею позик і т. п. Аналіз основних фіскальних методів формування ефективного попиту виявляє, що держава використовує для регулювання макроекономіки два основних способи: зміну у величині державних доходів (використовуючи податкові ставки й пільги); зміну у величині державних видатків (маневруючи розмірами соціальних трансфертів і державних закупівель).

Особливості механізму формування ефективного попиту в транзитивній макроекономіці показують, що складність реальної податково-бюджетної політики як інструмента регулювання розмірів ефективного попиту, не дозволяє втримувати його на суспільно-оптимальному рівні, як у період адміністративного виробництва. Таким чином, у рішенні проблеми ефективного попиту в транзитивній економіці беруть участь як фіскальна, так і монетарна політика, будучи пріоритетними на різних етапах перетворень [132]. Економічна система перехідного періоду характеризується масштабними потрясіннями, причому ці потрясіння охоплюють не тільки сферу виробництва матеріальних благ, але й бюджетно-фінансову сферу, у якій формується практичний механізм утворення й реалізації споживчого й інвестиційного ефективного попиту. Таким чином, у прикладному сенсі бюджетно-фінансова сфера держави виступає, по суті, центральною інфраструктурою всієї системи ефективного попиту, тим більше в транзитивній економіці. Основна макроекономічна проблема ефективного попиту в транзитивній економіці полягає в тім, що негативні економічні процеси, а також схована інфляція, властиві адміністративному виробництву до його ринкових реформ, об'єктивно визначають наростаючий дефіцит державного бюджету протягом усього ринково-трансформаційного періоду. А такий дефіцит не дозволяє активізувати державні зусилля по формуванню ефективного попиту. У цих умовах найважливішим інструментом зм'якшення соціальної ціни, що доводиться платити суспільству за ринкову трансформацію адміністративного виробництва, виступає розробка й здійснення такого бюджетного процесу, який би концентровано відображав пріоритетні потреби суспільного сектора економіки. А такою пріоритетною потребою є ефективний попит.

Можна стверджувати, що у трансформаційній економіці виявляється своєрідний парадокс: у міру зменшення розмірів державного сектора в економічній структурі народногосподарської системи його соціальна значимість зростає завдяки мультиплікативному ефекту

цілеспрямованої економічної політики держави (фіскальної й монетарної), а відповідна економічна концепція багато в чому повинна бути теорією ефективного попиту. Негативні для короткострокової політики ефективного попиту моменти в той же час означають, що в довгостроковому плані бюджетний процес потерпає воістину революційних змін. Суть цих змін у тім, що адміністративно-вольові методи його формування заміняються економічними, які мають теоретичну основу у вигляді сплаву окремих положень фіскальної й монетаристської концепцій.

Кризова специфіка ринково-трансформаційного періоду приділяє основну увагу економістів, насамперед, на бюджетний дефіцит, на виявлення механізму його виникнення й способи його мінімізації. Однак для політики ефективного попиту набагато більшої уваги заслуговує "альтернативний" феномен ринкової економіки, відомий як "бюджетний профіцит". Саме його формування є свідомством не тільки позитивних зрушень в економіці даної країни, але й основою проведення дійсної політики ефективного попиту.

Тотальний монетаризм як сутність сучасної змішаної економіки обумовлює ринкове трактування економічної природи ефективного попиту; у свою чергу, таке трактування адекватно відображає ринкову сутність макроекономічної системи як взаємодія "сукупного попиту" і "сукупної пропозиції". У транзитивній економічній політиці ефективний попит виступає як результат переважно середньострокової фінансової політики, тимчасові параметри якої мають бути достатніми для масового проникнення урядового курсу в ринкові процеси, умови діяльності приватного бізнесу, інвестиції в реальний сектор і вільне ціноутворення. Складність проведення політики ефективного попиту на початковому етапі ринкових перетворень визначається прискореним створенням відсутніх раніше форм ринкової організації економіки (у ході процесів приватизації значної частини державних підприємств, лібералізації цін, прийняття антимонопольного законодавства, реалізації процедури банкрутства і санації, виникнення комерційних банків, ринку цінних паперів, страхових компаній і інших інститутів загальної інфраструктури ринку). У процесі реального зміцнення зазначених інститутів ринкової економіки трансформації піддаються форми, інститути й інструменти державного управління економікою, включаючи й політику ефективного попиту. Для забезпечення політики ефективного попиту важлива ринкова реорганізація інститутів бюджетної сфери. Світова практика показує, що

для ринково-трансформаційної системи пріоритетною, як і раніше, залишається сфера формування й реалізації політики ефективного попиту, оскільки саме така політика зменшує величину соціальних втрат проведених ринкових реформ.

Обмеженість можливостей ефективного попиту в трансформаційній економіці пояснюється тим, що за роки реформ податкові доходи держави різко скоротилися внаслідок об'єктивного розладу народногосподарської системи виробництва на початковому етапі її ринкової перебудови. Очевидно, що таке скорочення сповільнює темпи приросту ефективного попиту, породжуючи умови, в яких падіння адміністративно-управлінського стимулу ефективності виробництва не компенсується підвищенням впливу його ринкового стимулу. Таким чином, економічні процеси, що відбуваються у трансформаційному механізмі ефективного попиту, мають не сууго фіскальний, а широкий загальносистемний характер.

Поширення протягом 2008 р. фінансової кризи, що розпочалась у США, на багато країн миру, виникнення кризових явищ у реальному секторі призвели до того, що багато країн почали застосовувати антикризові програми, спрямовані на пом'якшення несприятливого впливу кризи. При цьому найбільше часто застосовуються заходи податкової політики. Це скорочення податкових ставок і відмова від підвищення податкових ставок на податок з корпорацій (Канада, Угорщина); прискорена амортизація (Канада); податкові звільнення для цільових інвестицій і деяких видів доходів (Франція, Великобританія); знижки й кредити для цільових інвестицій і для створення робочих місць (Франція, Великобританія); розширення можливостей врахування збитків для цілей оподаткування (США); обмеження на прийняття з метою оподаткування видатків на винагороди керівництву компаній (США); скасування стимулів аутсорсингу (США). Що стосується ПДВ, використовуються два інструменти: прискорення бюджетного відшкодування (Франція, Росія); скорочення ставок податку (Китай, Великобританія).

Можна відзначити чотири типи змін в області податку на доходи малого й середнього бізнесу: зниження податкових ставок і / або відстрочка підвищення податкових ставок (Канада, Великобританія); податкові інвестиційні кредити: малі й середні підприємства можуть одержати спеціальні податкові кредити, такі як кредит для певних видів наукової діяльності; прискорена амортизація й разове списання на видатки амортизуємого майна (Канада, США); пом'якшення стандартів для

податкової заборгованості (США, Франція, Великобританія). Два основних типи змін стосуються ПДВ: фіксовані знижені ставки при спрощеному порядку сплати ПДВ (Китай, Великобританія); збільшення порогів, при перевищенні яких потрібне заповнення податкової декларації (звільнення малих й середніх підприємств від реєстрації платниками податків ПДВ (Індія).

Доцільність застосування податкових інструментів для стимулювання економіки має свої обмеження, наведені в роботах [55; 76]. Відомо, що стимулююча податкова політика по зниженню податкових ставок і введенню податкових пільг при деяких умовах повинна приводити до росту сукупного попиту, збільшення пропозиції праці, зниженню витрат підприємств на робочу силу, збільшення інвестиційного попиту. Однак зниження податків при незмінності видатків держави веде до збільшення бюджетного дефіциту й зростанню державного боргу. Для перехідної економіки, особливо в умовах нестабільності світової фінансової системи, значне нарощування державного боргу недоцільно, зниження податків може привести до необхідності фінансування дефіциту бюджету за рахунок емісії, що неминує викличе високу інфляцію й невизначеність динаміки валютного курсу, тобто руйнування передумов довгострокового економічного росту. Тому при розробці стимулюючих податкових заходів головною умовою має бути недопущення різкого зростання бюджетного дефіциту.

Стимулювання виробництва податковими заходами обґрунтовують механізмом кривої Лаффера, що припускає, що шляхом зниження податкових ставок можуть бути створені умови росту інвестицій і пропозиції праці. Однак ці припущення, як вказується в роботі [76], не завжди підтверджуються на практиці, що пояснюється не настільки високими розмірами податкових ставок, як передбачається моделлю Лаффера (тобто вони перебувають у діапазоні, де їхнє зниження не приводить до зростання податкових надходжень).

Стимулювання сукупного попиту шляхом зниження прибуткового податку припускає, що скорочення податку викликає збільшення особистого споживання, що, у свою чергу, викликає зростання виробництва слідом за збільшенням попиту. Однак зростання виробництва при збільшенні попиту може відбутися, якщо поряд з наявністю факторів виробництва ціни на них не занадто високі й їх застосування досить ефективно, а такі передумови не завжди виконуються. У силу цього

інвестори можуть песимістично оцінювати перспективи економічної кон'юнктури, і рівень інвестицій буде залишатися низьким. Тому збільшення сукупного попиту може не викликати розширення виробництва й зростання виробничих можливостей економіки.

Важливі причини, що обмежують дієвість заходів щодо підвищення попиту за рахунок зниження прибуткового податку, впливають із теоретичних міркувань про те, що розподіл доходу між споживанням і заощадженнями не визначається поточним рівнем доходу й короткостроковою схильністю до споживання. Величина споживання й заощадження може визначатися величиною постійного доходу, що представляє собою згладжений рівень доходу за ряд років або навіть за весь життєвий цикл людини. Тому податкові послаблення можуть не приводити до прогнозованих наслідків.

Тимчасове зниження непрямих податків для стимулювання сукупного попиту може мати більш сильний вплив на споживання, ніж тимчасове зниження прибуткового податку. Це пояснюється тим, що останнє викликає незначне збільшення постійного доходу. Тимчасове зниження непрямих податків викликає зміну відносної ціни сьогоденного й майбутнього споживання, у результаті чого виникає не тільки ефект доходу, але й ефект заміщення майбутнього споживання сьогоденним.

Зниження податку на прибуток підприємств також може привести до росту споживчого попиту в тій частині, в якій зростуть доходи власників (при розподілі прибутку) або їх багатство (за рахунок росту обсягу нерозподіленого прибутку) у результаті зниження податку. Однак для власників підприємств такий ефект не слід переоцінювати внаслідок існування ефекту "корпоративної вуалі", що перешкоджає реалістичній оцінці власниками підприємств змін у їхньому фінансовому стані [76]. Для працівників такий ефект можливий за умови перекладання податку на них, однак у сучасних умовах збільшення оплати праці при зниженні податку на прибуток мало ймовірно. Ефект зниження податку на прибуток швидше за все буде малий, тому що в умовах кризи прибуток підприємств сильно зменшується, але й втрати податкових надходжень також будуть помірними.

Стимулювання розвитку виробництва й скорочення безробіття засобами податкової політики може здійснюватися шляхом зниження витрат підприємств на робочу силу за рахунок зниження соціальних

внесків. Однак подібна міра може бути тільки тимчасовою, оскільки в перспективі потрібно вирішувати проблему незбалансованості пенсійної системи. Слід зазначити, що заходи щодо зниження соціальних нарахувань для працівників, які одержують низькі зарплати, що є засобом боротьби з безробіттям серед бідних верств населення. Проте, як і у випадку стимулювання податками підвищення попиту в економіці (тим самим на скорочення безробіття), при зниженні соціального податку немає впевненості, що підприємства скористаються зниженням податку для розширення виробництва й зайнятості, а не для виплати дивідендів або створення резервів.

Сказане вище говорить про те, що зі спектра інструментів стимулюючої податкової політики, які можуть бути реалізовані для зм'якшення кризових і регулювання соціальних процесів, доцільно здійснювати ті, які, по-перше, раціонально використовувати при будь-якому рівні економічної кон'юнктури, тобто їх не прийдеться скасовувати на етапі економічного підйому (це стосується введення податкових пільг і стимулів), і, по-друге, ті, які підвищують стабілізаційні властивості податкової системи.

2.2. Податкове регулювання як складова державної соціально-економічної політики

Оподаткування є невід'ємним елементом економічної політики будь-якої держави, адже забезпечує акумулювання коштів у бюджеті, що дозволяє державі виконувати свої функції. Крім того, воно є дієвим інструментом щодо регулювання господарювання. Та слід наголосити ще на одній ролі, що здатне виконувати оподаткування в державній політиці – регулювання соціальних процесів.

Економічна політика держави — це система соціально-економічних ідей та цілей розвитку країни, основні завдання, засоби їх досягнення, а також діяльність органів державної влади й управління щодо їх реалізації. Основні види економічної політики держави, з урахуванням підходу Л. Дідківської [48], наведені на рис. 8.



Рис. 8. Основні складові державної макрополітики

Однією з основних складових державної політики є бюджетно-податкове регулювання, що пов'язане з функціонуванням державних фінансів, формуванням державного бюджету та державними витратами і спрямоване на реалізацію цілей соціально-економічного розвитку країни [48].

Як зазначено в роботі [69], саме податкове регулювання є "однією найважливіших і найбільш ефективних складових державного регулювання економіки"; воно являє собою "цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики. Саме завдяки податковій політиці держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення потрібних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання". Сучасне податкове регулювання охоплює всі сфери національної економіки [58, с. 20–22; 77, с. 55–57; 160, с. 6–41], тобто здатне здійснювати вплив на умови діяльності юридичних та фізичних осіб, стан окремих галузей і сфер господарювання, економіку країни в цілому та соціальні процеси (рис. 9).

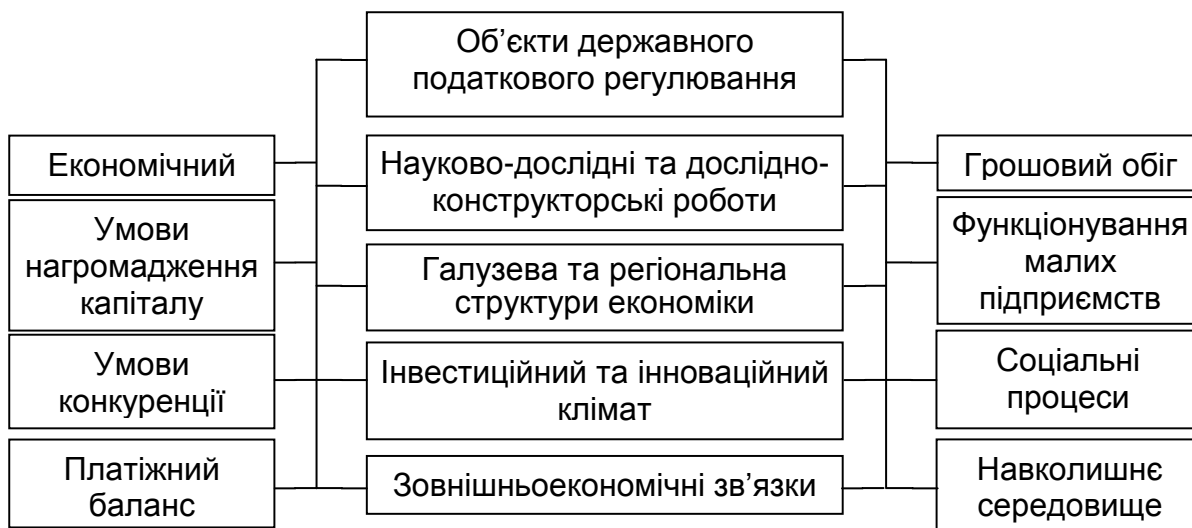


Рис. 9. **Об'єкти податкового регулювання**

З наведеної схеми видно, що об'єкти податкового регулювання водночас є об'єктами регулювання інших складових макрополітики (рис. 8). Саме в цьому проявляється взаємозв'язок податкового регулювання з іншими складовими державної соціально-економічної політики.

Податки є основним джерелом наповнення бюджету. Крім того, вони є дієвими регуляторами циклічних змін в економіці. Фіскальна політика може бути спрямована на активізацію господарського життя та подолання циклічного спаду економіки (фіскальна експансія) головними її важелями є збільшення державних витрат, зниження податків або комбінування цих заходів. У свою чергу, стримуюча бюджетно-податкова політика (фіскальна рестрикція) має на своїй меті обмеження циклічного підйому економіки, подолання зумовленої цим підйомом інфляції і припускає зниження державних витрат, збільшення податків або комбінування цих заходів. Це дозволяє знизити інфляцію за рахунок зменшення темпів економічного зростання та збільшення безробіття [25, с. 28–30].

Крім того, податки є вельми важливими інструментами щодо стримування або стимулювання експорту та імпорту продукції, тому є одними з основних інструментів зовнішньоекономічної політики, хоча в межах СОТ цей напрям державного регулювання є суттєво обмеженим.

Вплив оподаткування на окремі види структурних пропорцій в економіці проявляється наступним чином. Зниження податкового навантаження стимулює нагромадження. Тим самим досягається регулювання співвідношення між споживанням та нагромадженням. Вплив оподатку-

вання щодо співвідношення між виробництвом засобів виробництва і виробництвом предметів споживання здійснюється за допомогою введення спеціальних податків та зборів (різновиди специфічних акцизів), які стримують попит на певні групи товарів. Пропорції розвитку окремих галузей, сфер національного господарства забезпечуються таким інструментом податкового регулювання як галузеві податкові пільги, які сприяють зменшенню суми податкових зобов'язань, які підлягають сплаті до бюджету, у підприємств, які працюють у цих галузях, що обумовлює збільшення рентабельності, підвищення їх інвестиційної привабливості, прискорений розвиток.

Серед завдань, які вирішуються засобами податкового регулювання, слід назвати стимулювання підприємницької активності, а також підтримку вільної добросовісної конкуренції. Забезпечується сказане податковими пільгами, які поліпшують умови господарювання діючих суб'єктів підприємницької діяльності та заохочують вихід на ринок нових.

Вагому роль оподаткування відіграє у реалізації амортизаційної політики держави. Прискорене списання вартості устаткування протягом перших років його використання, завдяки чому інтенсифікується виробництво та інноваційна діяльність, зумовлюється підвищеними нормами амортизації та прискореною амортизацією основних фондів і нематеріальних активів [5; 69]. Тим самим досягається одна з цілей амортизаційної політики – нагромадження капіталу, що є основою розширення й оновлення виробництва.

Зменшення суми податкових зобов'язань та "збереження" обігових коштів на підприємстві є результатом дії податкових пільг, які стимулюють інвестиційну, інноваційну та науково-дослідну роботу. Серед них: податковий кредит, податкова знижка, пільгове оподаткування прибутку, отриманого від відповідної діяльності тощо.

Щодо ролі оподаткування у досягненні цілей цінової політики слід зазначити, що податки є засобом вилучення зайвої грошової маси. Крім того, зміна ставок призводить до зміни рівня цін. Тому даний інструмент державного регулювання є дієвим важелем у здійсненні антиінфляційної політики.

Податкове регулювання невідривно пов'язане і з регіональною політикою, що забезпечується такими інструментами як спеціальні режими оподаткування окремих територій (які обумовлюють розвиток депресивних регіонів шляхом економічного стимулювання залучення інвестицій та створення робочих місць) та регіональна податкова

політика (яка передбачає можливості територіальних громад щодо встановлення та скасування більшості місцевих податків і зборів, а також надання пільг щодо загальнодержавних податків і зборів, які надходять до місцевого бюджету) [63].

Оподаткування має значний потенціал і щодо регулювання стану навколишнього середовища. У даному аспекті слід розрізняти заходи примусового характеру (впровадження податкових платежів та посилення податкового тиску для суб'єктів господарювання, діяльність яких негативно впливає на екологічну ситуацію) та стимулюючого (надання податкових пільг суб'єктам, які здійснюють заходи щодо охорони навколишнього середовища та поліпшення екологічної ситуації) [43, с. 674, 686].

Обґрунтування зв'язку окремих напрямків макрополітики та податкового регулювання наведено в таблиці 8.

У контексті тематики дослідження більш детального розгляду потребує обґрунтування впливу оподаткування на соціальні процеси.

Податкове регулювання соціальних процесів в цілому можна визначити систему правових, організаційних, регулятивно-контрольних заходів, що забезпечують діяльність органів влади зі створення та регулювання умов життя населення з метою підвищення його добробуту, забезпечення соціальної справедливості та соціального розвитку.

Таблиця 8

Взаємозв'язок податкового регулювання з іншими складовими державної соціально-економічної політики

Напрями державної політики	Об'єкт регулювання	Інструмент податкового регулювання
1	2	3
Структурна політика	Співвідношення між споживанням та нагромадженням	Рівень податкового навантаження
		Структура системи оподаткування
	Співвідношення між виробництвом засобів виробництва і виробництвом предметів споживання	Співвідношення прямих і непрямих податків
	Пропорції розвитку окремих галузей, підгалузей, видів діяльності, виробництв, сфер національної економіки	Галузеві податкові пільги
Спеціальні податкові режими		

1	2	3
Амортизаційна політика	Нагромадження капіталу, яке у майбутньому стане основою розширення й оновлення виробництва	Норми та період амортизації
		Метод амортизації
		Прискорена амортизація
Інвестиційна політика	Капіталовкладення (з метою структурної перебудови виробництва, його технічного та технологічного оновлення і модернізації)	Податковий інвестиційний кредит
		Спеціальні механізми оподаткування дивідендів
		Прискорена амортизація основних фондів
		Податкова знижка
		Звільнення прибутку, отриманого від інвестиційної діяльності
		Зниження податкової ставки
		Відстрочення сплати податку у зв'язку з реалізацією інвестиційних проектів тощо
Інноваційна та науково-технічна політика	Наука й техніка, стратегічні наукові і технологічні прориви, впровадження результатів НТП у виробництво	Податкові канікули
		Пільгове оподаткування прибутку, отриманого в результаті використання нематеріальних активів, які входять до складу інтелектуальної власності
		Застосування знижених ставок оподаткування прибутку, отриманого від реалізації інноваційного проекту
		Податкова знижка
Інноваційна та науково-технічна політика	Наука й техніка, стратегічні наукові і технологічні прориви, впровадження результатів НТП у виробництво	Податковий кредит
		Пільгове оподаткування дивідендів юридичних та фізичних осіб, отриманих за акціями інноваційних організацій
		Зниження ставок податку на прибуток інноваційних підприємств та організацій, які виконують НДДКР інноваційного характеру
		Технопарки та наукові парки
Цінова політика	Інфляція	Структура системи оподаткування
		Рівень податкового навантаження
Регіональна політика	Комплексний розвиток окремих територій країни	Спеціальні режими оподаткування окремих територій
		Регіональна податкова політика
Конкурентна політика	Конкурентне середовище	Єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва

1	2	3
Екологічна політика	Екологічна рівновага, охорона навколишнього середовища, умови життя громадян; раціональне використання ресурсів	Екологічний податок
		Плата за землю
		Збір за забруднення навколишнього природного середовища
		Збір за спеціальне використання природних ресурсів
		Акцизний збір
		Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження тощо
		Податкова знижка щодо витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення та зберігання, переробки й захоронення відходів, очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем
	Податкова знижка щодо витрат зі страхування ризиків екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам	
Бюджетна політика	Джерела формування державного бюджету	Структура системи оподаткування
		Рівень податкового навантаження
Зовнішньоекономічна політика	Зовнішня торгівля; міграція капіталів і робочої сили; підтримка вітчизняного підприємництва за кордоном	Митні тарифи
		Податкові пільги (відстрочка, знижка, часткове або повне звільнення від податків тощо)
		Структура системи оподаткування
Антициклічна політика	Темпи економічного зростання (макроекономічна кон'юнктура)	Збільшення або зменшення податків (податкового навантаження)
		Співвідношення між податками на доходи та споживання

Серед напрямів податкового регулювання соціальних процесів можна виділити:

обмеження податкового тягара для громадян з низьким рівнем доходів;

активізація та підтримка виробництва соціально значимих товарів;

стимулювання розвитку людського капіталу;

податкова підтримка молодих сімей;

забезпечення ефективної зайнятості;
стимулювання працевлаштування та соціально-трудової адаптації інвалідів;

пожвавлення довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного соціального страхування;

підтримка функціонування неприбуткових організацій тощо.

Чинне оподаткування містить низку заходів, що мають на меті регулювання зазначених соціально-економічних процесів. Однак водночас щодо певних із наведених напрямків вони є недостатньо досконаліми. Зокрема, щодо обмеження податкового тягаря для громадян з низьким рівнем доходів слід зазначити, що передбачена чинним законодавством податкова соціальна пільга не відповідає вимогам соціальної справедливості (внаслідок того, що існує певна межа доходу, при перевищенні якої найманий працівник втрачає право на тримання цієї пільги). Порушенню соціальної справедливості сприяє також і пропорційна шкала оподаткування доходів фізичних осіб [5], хоча з введенням в дію Податкового кодексу пропорційне оподаткування змінено на помірну пропорцію.

Серед недоліків податкової політики, що стримують розвиток людського капіталу, слід назвати економічну необґрунтованість вартості навчання працівників за кошти суб'єкта господарювання, яку дозволено включати до податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб (не вище суми, яка дорівнює місячному прожитковому мінімуму, діючому для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень [5]); обмеженість кола закладів освіти, навчання в яких обумовлює право на податковий кредит (лише вищі та професійні навчальні заклади). Крім того, коло суб'єктів, що мають право на застосування відповідної податкової пільги не включає суб'єкти малого підприємництва (далі – СМП) (оскільки передбачений компенсаційний механізм (по суті – податкова знижка) пов'язаний лише з витратами [5], які платниками єдиного податку при його розрахунку не обчислюються), що є проявом дискримінації.

Щодо благодійних організацій недоліками порядку оподаткування є відсутність чітких критеріїв щодо визначенні доходів від основної діяльності; прив'язка мінімального та максимального розміру таких відрахувань до оподаткованого прибутку попереднього податкового року (що є проявом дискримінації до суб'єктів, які отримали збитки за наслідком податкового року) [5] тощо.

Майже відсутні заходи оподаткування, що обумовлюють підтримку молодих сімей, стимулювання недержавного пенсійного страхування та довгострокового страхування життя, соціально-трудової адаптації інвалідів та забезпечують ефективну зайнятість в цілому.

Систематизація інструментів податкового регулювання соціальних процесів наведена в таблиці 9.

Реалізація наведених напрямків поліпшення законодавчої бази податкового регулювання сприятиме реалізації принципу соціальної справедливості, підвищенню добробуту населення, а також підприємницького сектору (зокрема, в частині реалізації заходів щодо активізації розвитку людського капіталу).

Таблиця 9

Інструменти податкового регулювання соціальних процесів

Напрями податкового регулювання	Інструменти податкового регулювання
1	2
Обмеження податкового тягаря для громадян з низьким рівнем доходів	Економічно обґрунтований неоподатковуваний мінімум доходів громадян, розмір якого прив'язаний до прожиткового мінімуму та диференційований залежно від категорії населення
	Економічно обґрунтована та соціально справедлива податкова соціальна пільга
	Прогресивні акцизи на соціально значимі товари (чим вища соціальна значимість товару, тим нижчою має бути ставка податку)
	Диференційовані ставки ПДВ (чим вища соціальна значимість товару, тим нижчою має бути ставка податку)
	Прогресивна шкала оподаткування доходів фізичних осіб
Підтримка виробництва соціально значимих товарів	Стандартні податкові пільги (зниження податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих категорій платників, зменшення об'єкту оподаткування; застосування прискореної амортизації основних фондів; застосування спеціальних методів податкового обліку тощо)
	Податкова знижка
	Податковий кредит
Стимулювання розвитку людського капіталу	Включення до податкового кредиту з податку на доходи фізичних осіб всієї вартості освітніх послуг, отриманих від закладів освіти (вищих, провесно-технічних, шкільних та дошкільних)
	Компенсаційний механізм для малих підприємств, що дозволяє компенсувати витрати на навчання персоналу

1	2
	Звільнення на певний період від оподаткування додаткового прибутку підприємства, отриманого в результаті навчання працівників
Стимулювання розвитку людського капіталу	Податковий кредит, що дозволяє зменшити суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємства на суму витрат на навчання
	Включення до податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб витрат, сплачених на користь закладів охорони здоров'я
	Включення до витрат при обчисленні податку на прибуток підприємств сум, сплачених організаціям, які здійснюють медичне обслуговування та страхування життя й здоров'я працівників
Забезпечення молодих сімей та сімей з дітьми житлом	Включення до податкової знижки з податку на доходи фізичних осіб певного відсотку від вартості житла (одноразово)
	Надання податкових пільг будівельним організаціям, що здійснюють будівництво житла для молодих сімей (прискорена амортизація основних фондів та нематеріальних
Забезпечення молодих сімей та сімей з дітьми житлом	активів, зменшення ставки податку на прибуток підприємства та ПДВ, податковий кредит, податкова знижка, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого в результаті реалізації інвестиційного проекту з будівництва житла тощо)
	Право роботодавця-платника податку на прибуток підприємств на застосування податкових пільг при частковій оплаті вартості житла працівникам (за умови першого придбання житла таким найманим працівником та виходячи із загальноприйнятого нормативу щодо площі житла на одного члена сім'ї та вартості 1 м ² житла)
	Надання пільг з ПДВ щодо операцій з першої поставки житла кінцевим споживачам, яка надається відповідним будівельним організаціям
Підтримка функціонування неприбуткових організацій	Встановлення чітких критеріїв визнання доходів від основної діяльності благодійних організацій
	Встановлення вичерпного переліку видів доходів, які заборонено включати до складу основної діяльності благодійних організацій як альтернативи відкритому переліку дозволених видів такої діяльності
	Надання благодійним організаціям права на податковий кредит з ПДВ замість "звільнення" від податку та уточнення умов його надання

1	2
	Надання платникам, що здійснюють відрахування на користь благодійних організацій, права переносити ці витрати на наступні податкові періоди, а також включення їх до витрат (що обчислюються при розрахунку податку на прибуток підприємств) незалежно від наявності прибутку, якщо такі відрахування здійснюються стосовно захисту довкілля, підтримки наукових дослідів тощо
	Впровадження знижених ставок ПДВ на вартість благодійної допомоги у негрошовій формі відповідно до законодавства Європейського Союзу
Підтримка функціонування неприбуткових організацій	Надання податкових пільг підприємствам, що не є неприбутковими організаціями (наприклад, у вигляді включення певного відсотку прибутку до витрат), якщо благодійна діяльність здійснюється безпосередньо, а не лише через благодійні організації чи державні установи

Таким чином, податкове регулювання є невід'ємним елементом державної соціально-економічної політики і тісно пов'язане з іншими його складовими. Застосування інструментарію оподаткування дозволяє вирішувати окремі завдання антициклічної, структурної, антимонопольної, бюджетної, цінової, інвестиційної, інноваційної, екологічної, регіональної, зовнішньоекономічної та соціальної політики. Окрему роль заходи оподаткування відіграють у реалізації соціальної політики держави. Об'єктами впливу оподаткування в даному аспекті є податкове навантаження (щодо соціально незахищених верств населення, населення з низькими доходами, молоді сім'ї та сім'ї з дітьми), зайнятість населення, діяльність неприбуткових організацій, людський капітал, виробництво соціально значимої продукції тощо.

2.3. Механізми впливу податкової політики на соціальні процеси

На сучасному етапі розвитку України ключовим завданням є впровадження податкового механізму, адекватного цілям соціально орієнтованої економіки. Цільову спрямованість податкового механізму визначає податкова політика, яка реалізується через виконання фіскальної функції та посилення впливу на соціально-економічні процеси

при застосуванні бюджетно-податкових важелів. Для вирішення проблем соціального характеру головною метою податкової політики є досягнення раціонального співвідношення між фінансовими можливостями держави та видатковою частиною бюджету на реалізацію соціальних програм. Також важливим напрямом реалізації податкової політики є не тільки формування джерел фінансування цих програм, а й створення умов для платників податків, за яких вони самостійно змогли б вирішувати соціально значущі проблеми.

З точки зору механізму впливу податкової політики на соціальний розвиток доцільно окремо розглянути такі напрями:

забезпечення ефективної зайнятості населення;

стимулювання розвитку інвестиційної діяльності в соціальній сфері;

вирішення проблем житлової політики;

поліпшення якості соціальних послуг у сфері охорони здоров'я, освіти, науки, культури.

Згідно із ст. 13 Закону України [13] з метою створення умов для повного здійснення громадянами права на працю держава передбачає заходи інвестиційної та податкової політики, спрямовані на раціональне розміщення продуктивних сил, підвищення мобільності трудящих, створення нових технологій, заохочення підприємництва, створення малих підприємств і застосування гнучких режимів праці та праці вдома, інші заходи, які сприяють збереженню і розвитку системи робочих місць.

В Україні в умовах появи значної кількості тимчасово незайнятих працівників, які звільняються в основному з виробничої сфери внаслідок структурної перебудови економіки, ліквідації збиткових підприємств, розширення приватних форм власності, виникає потреба в стимулюванні попиту на робочу силу. Останнє передбачає стимулювання створення робочих місць і розвиток продуктивних сил, прямі інвестиції в створення та реконструкцію робочих місць, створення тимчасових робочих місць, встановлення системи пільгового оподаткування та кредитування для галузей і регіонів, де бажано збільшити попит на робочу силу [197] (рис. 10).

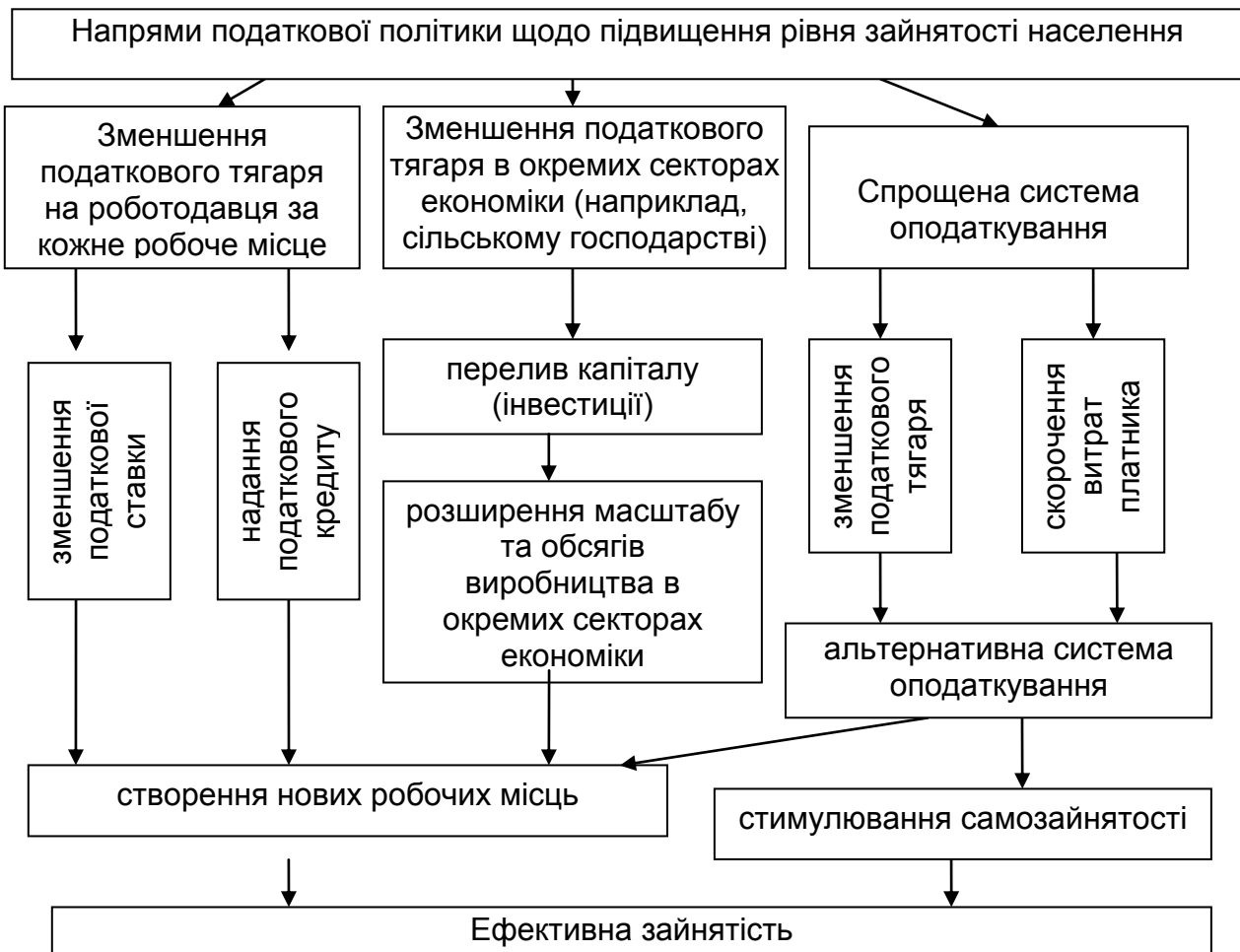


Рис. 10. Заходи впливу податкової політики на ефективну зайнятість

Значну увагу при вирішенні соціальних питань необхідно приділити також заходам податкової політики, що впливають на розвиток інвестиційної діяльності як на рівні підприємств, так і в окремих галузях економіки. У більшості випадків суб'єкти господарювання здійснюють інвестиції в розвиток людського капіталу та інтелектуального продукту – "це витрати на освіту, наукові дослідження, підготовку кадрів.

На макроекономічному рівні це інвестиції в соціальну сферу та соціальну інфраструктуру, а також покращення демографічних показників. Інвестиції у виробничу та соціальну інфраструктуру, пов'язані з виробництвом матеріальних послуг (транспорт, зв'язок, торгівля, комунальні послуги, побутові послуги) та виробництвом нематеріальних благ (освіта, медицина, культура)" [114, с. 207] (рис. 11).



Рис. 11. Напрями податкового стимулювання інвестицій в соціальну сферу суб'єктів господарювання

Слід зауважити, що "привабливість соціального інвестування обумовлена тим, що в перспективі соціальні інвестиції завжди взаємовигідні" [28, с. 202], як для інвестора, так і для того, на чю користь здійснюються такі інвестиції. Тобто інвестор очікує отримати прибуток від здійснення своєї діяльності, з одного боку, та досягнення певного соціального ефекту, з іншого.

Виходячи з вище наведеного, стає очевидним, що соціальні потреби працівників підприємства охоплюють широке коло питань: поліпшення умов праці та охорони здоров'я, побуту працівників і членів їх сімей, соціально-культурного обслуговування. Забезпечення таких потреб тру-

дових колективів здійснюється сукупністю певних підрозділів соціальної інфраструктури підприємства, до складу яких можуть входити:

- 1) їдальні, кафе, буфети;
- 2) лікарні, поліклініки, медпункти;
- 3) власні житлові будинки, заклади побутового обслуговування;
- 4) школи, професійно-технічні училища, факультети та курси підвищення кваліфікації;
- 5) дитячі дошкільні заклади, бібліотеки, клуби (палаці культури);
- 6) бази та будинки відпочинку, спортивні споруди тощо.

На всі зазначені об'єкти соціальної інфраструктури, які утримуються та перебувають в експлуатації підприємств поширюється податкові пільги щодо зменшення суми податкових зобов'язань згідно із пп. 140.1.8 п. 140.1 ст. 140 Податкового кодексу України [5].

Поряд із зазначеними раніше напрямками активізації інвестиційної діяльності слід більш детально зупинитися на питанні щодо сприяння розвитку житлової політики в Україні.

Суттєву роль у вирішенні житлових проблем може відіграти політика стимулювання будівництва житла підприємствами і надання цього житла їх співробітникам на умовах соціального найму. Зацікавленість у будівництві і утриманні такого житла з боку власників диктується необхідністю залучення на підприємства трудових ресурсів, чиї результати діяльності виступають основним джерелом прибутку виробництва. З боку держави така діяльність може стимулюватися шляхом надання податкових преференцій для соціально відповідального бізнесу [166]. Окрім стимулювання пропозиції на іпотечному ринку житла необхідним є також стимулювання і його попиту. У даному випадку йдеться мова не про потреби населення в житлі (бо вони на сьогодні є достатньо високими), а про створення належних умов для його придбання. Найбільш поширеним методом заохочення населення до придбання власного житла є надання права на застосування податкового кредиту (рис. 12).



Рис. 12. Механізм податкового регулювання реалізації ефективною житлової політики

Що ж стосується ефективною реалізації системи охорони здоров'я, то деякі заходи податковою політики щодо врегулювання цього питання мають стримуючий характер. Переважно це стосується споживання тютюнових та алкогольних виробів, а також викидів забруднюючих речовин (рис. 13). На сьогодні основним гальмом в забезпеченні належного рівня охорони здоров'я населення є відсутність законодавчого закріплення цього питання, через що немає чітко встановлених меж щодо встановлення та регулювання цін на медичні послуги, немає можливості у населення зменшити свої податкові зобов'язання внаслідок лікування або медичного обслуговування. З іншого боку, відсутність належної системи оплати праці лікарів сприяє розвитку корупції в цій сфері.

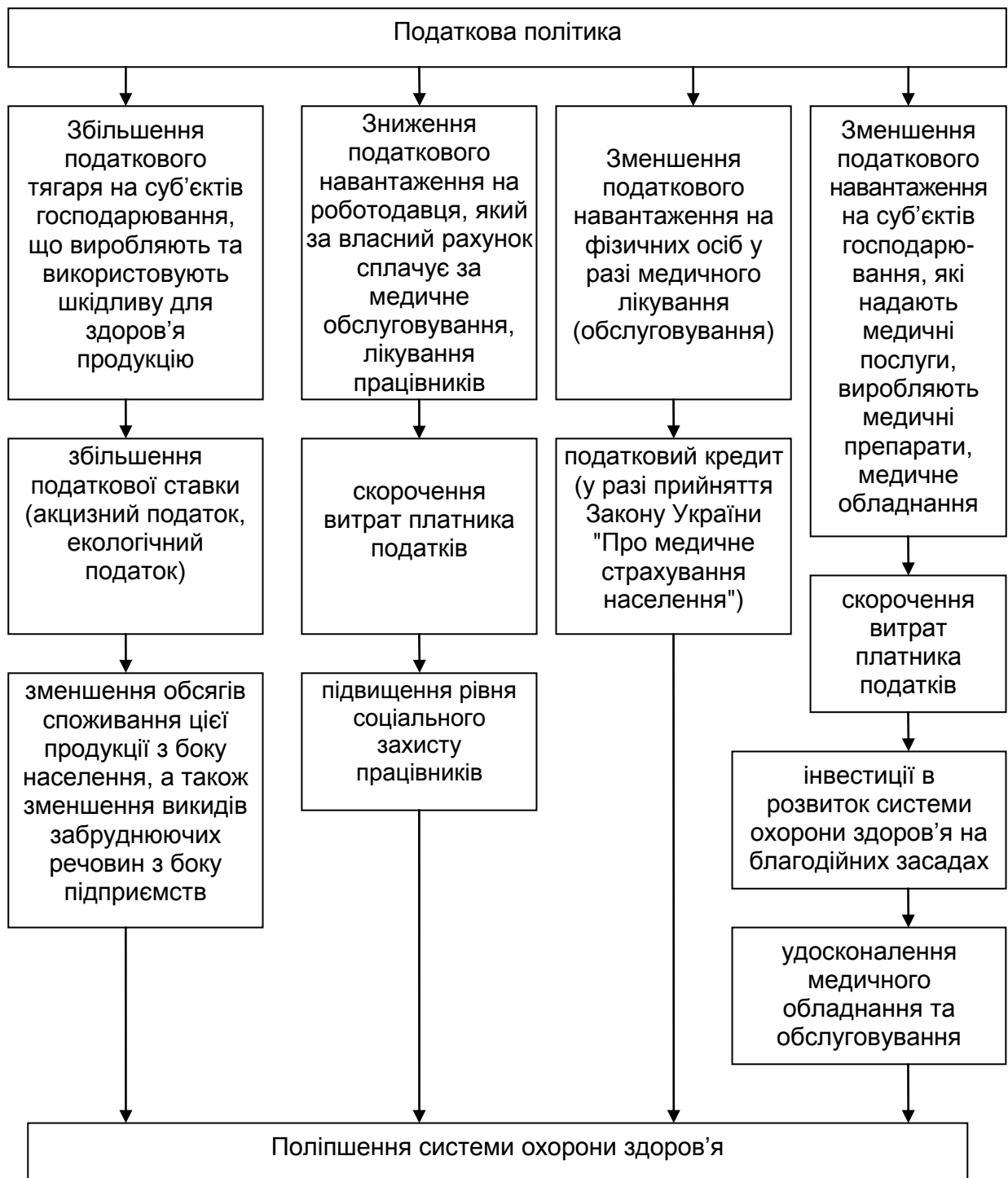


Рис. 13. Вплив податкової політики на систему охорони здоров'я

Важливе значення в підвищенні ефективності забезпечення відповідного рівня охорони здоров'я має вдосконалення обладнання, необхідного для медичного обслуговування і лікування пацієнтів, реконструкція, ремонт та побудова нових лікарняних закладів. Основним джерелом фінансування цих заходів можуть бути інвестиції, як вітчизняні, так і іноземні, в розвиток системи охорони здоров'я.

Аналогічні негативні тенденції спостерігаються в розвитку системи освіти, науки та культури в Україні. Через відсутність належних умов оплати праці відбувається зменшення кадрів у цій сфері. Якщо держава не в змозі забезпечити розвиток системи освіти, науки і культури на належному рівні, то окрім фінансування цих напрямів за рахунок державного і місцевих бюджетів, необхідним є залучення коштів окремих суб'єктів господарювання та галузей економіки (рис. 14).

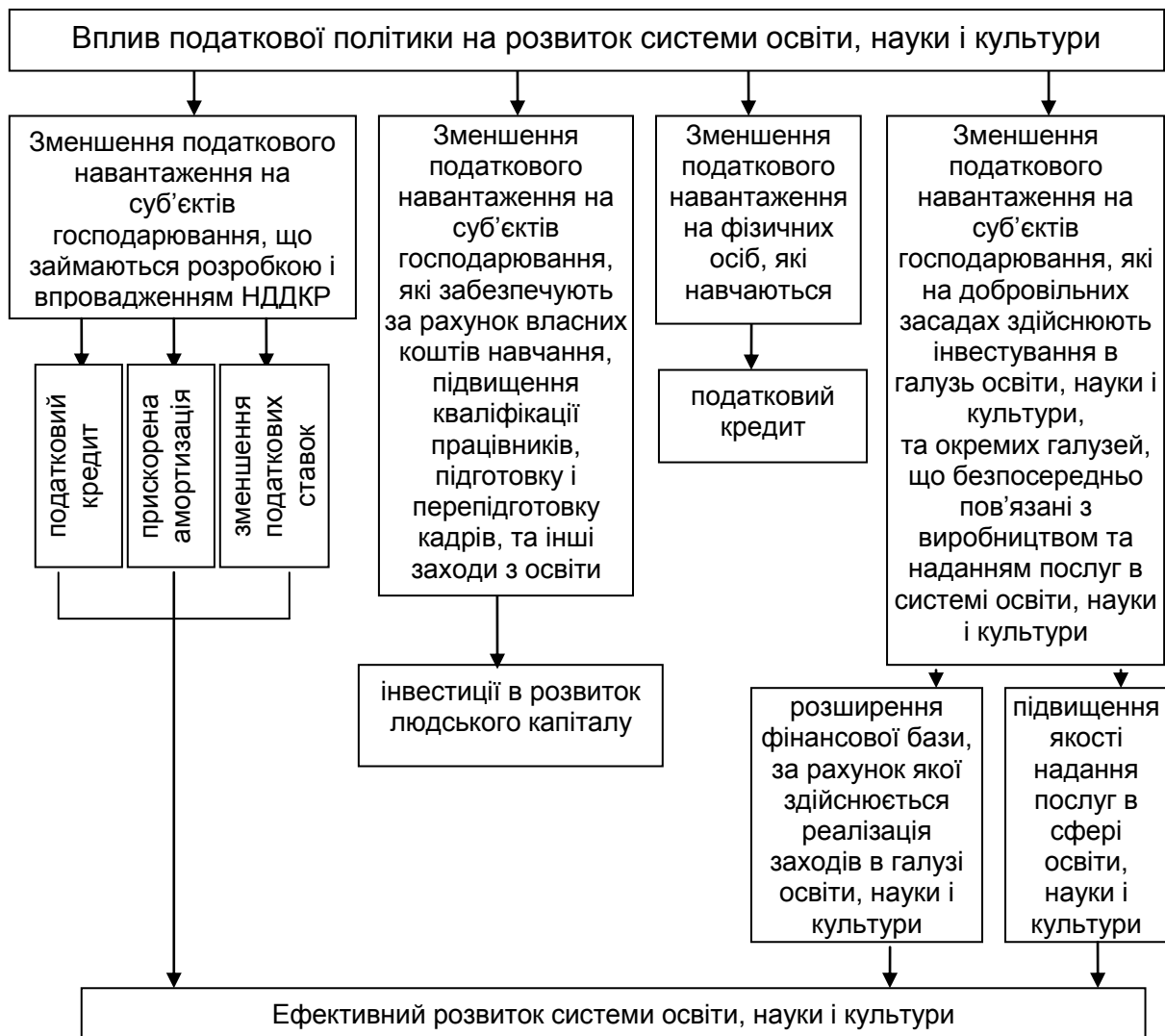


Рис. 14. Вплив податкової політики на розвиток системи освіти, науки і культури

На рис. 15 наведена узагальнююча схема впливу податкової політики на соціальний розвиток країни.

Отже, виходячи з вище наведеного, слід зауважити, що "податки є не просто одним із економічних важелів, за допомогою яких держава

впливає на ринкову економіку ззовні, реалізуючи функції соціального балансування, забезпечуючи певний перерозподільний мінімум і підтримуючи діяльність суспільних інститутів. Податкова система в сукупності інструментів та регулятивно-владних інститутів є потужним механізмом управління економікою в умовах ринку й забезпечення обраних пріоритетів розвитку" [93, с. 61].

А тому соціально-орієнтована економіка не повинна обмежуватися лише принципом соціальної справедливості. "До таких принципів також відносяться солідарність суспільства, що розуміє під собою спільну відповідальність громадян, що базується на особистій відповідальності громадян, а також узгодженні інтересів, та соціальне партнерство, під яким розуміється узгодження та захист інтересів працівників, роботодавців, органів державної влади і місцевого самоврядування на основі угод, договорів, а також досягнення компромісів стосовно вирішення політичних, економічних та соціальних проблем, що існують в суспільстві" [114, с. 158].

Однак і ці принципи забезпечуються також не на відповідному рівні. Причиною цьому є те, що при розпаді Радянського Союзу український уряд не зміг швидко відреагувати на всі зміни, що відбулися. Тому при формуванні нової політики держави просто не знайшлося місце для ефективного реформування соціальної сфери.

Такі проблеми властиві не тільки соціальній, але й економічній сфері. За допомогою тільки одних податків вирішити ці проблеми дуже важко. А отже, не слід розглядати податкову політику як єдину альтернативу забезпечення ефективного зростання економіки держави, бо це тільки одна з основних складових державного регулювання, яку мають доповнювати інші інструменти економічної політики, що мають призвести до бажаних результатів.

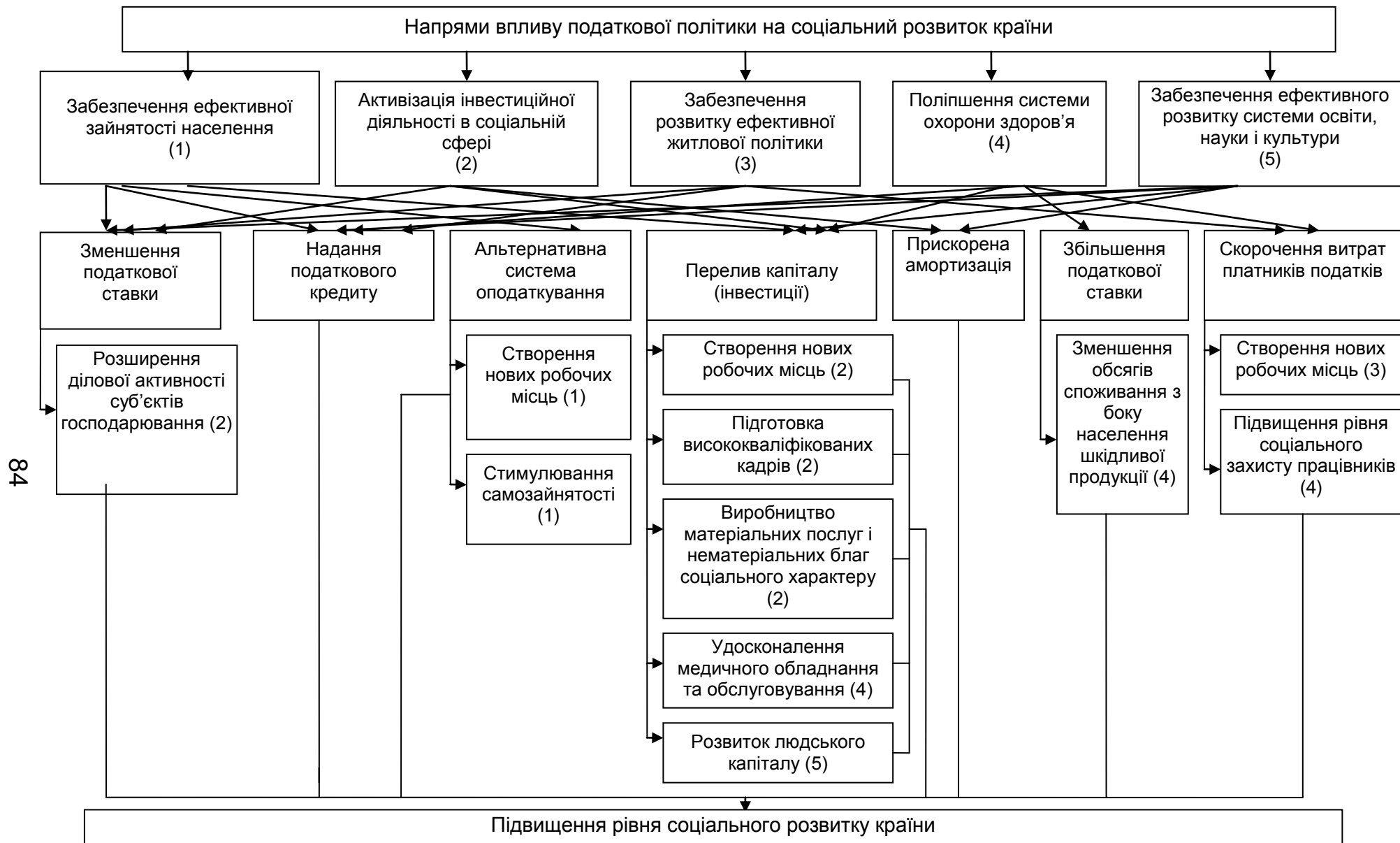


Рис. 15. Напрями впливу податкової політики на соціальний розвиток країни

3. Аналіз основних тенденцій соціального розвитку та податкової політики України

3.1. Стан та тенденції розвитку соціальної сфери

Розвиток економіки України пов'язаний з реалізацією соціальних програм в країні та перспективою подальшого входження в європейські структури, а для цього потрібно дотримуватися відповідних європейських стандартів у соціальній сфері.

По даним Євростату до 30 % ВВП Європейського Союзу витрачається на соціальний захист населення. В окремих країнах ще більше, наприклад, у Швеції – 59 % [177].

На жаль, Україна не є державою, в якій у повному обсязі й вчасно вирішуються соціальні проблеми. Тому необхідно підняти на якісно новий рівень роль держави в регулюванні соціальних процесів. Головним важелем такого поступального підйому є активна соціальна політика, що повинна бути спрямована на забезпечення зайнятості, доходів, розвиток галузей соціально-культурної сфери, регулювання відносин між працею й капіталом, гарантування соціального захисту прав громадян.

Соціальна сфера як підсистема національної економіки, характеризує процеси, види діяльності та об'єкти, які пов'язані з забезпеченням життєдіяльності суспільства, людини, задоволенням їхніх потреб, інтересів. Соціальна сфера є специфічною галуззю людської діяльності (сукупністю відповідних її видів, функцій та організаційних форм), предметом котрої є громадяни країни з їх потребами. Ця сфера охоплює охорону здоров'я, освіту, науку, культуру, мистецтво, засоби масової інформації (ЗМІ), спорт та туризм, побутове обслуговування, торгівлю та громадське харчування, житлово-комунальне господарство, пасажирський транспорт, соціальну допомогу й соціальне страхування, пенсійне забезпечення, охорону праці та забезпечення безпеки і суспільного порядку (заходи оборонного та правоохоронного характеру).

Як доводить Т. Стеценко [123], розвиток соціальної сфери в науковій практиці пов'язують, як правило, з іншими економічними показниками розвитку країни. Існує кілька моделей які узагальнюють закономірності розвитку соціальної сфери будь-якого регіону. Розглянемо основні з них.

Модель Г. Мюрдаля, яка відображає залежність між розвитком бізнесу, обсягами доходів фірм і населення, місцевими бюджетами і регіональною інфраструктурою. Чим більш розвинутою є економіка регіону, тим більші доходи отримують населення і фірми, що через податкову систему приводить до зростання відрахувань у місцеві бюджети. В результаті органи місцевого самоврядування мають ширші можливості для розвитку соціальної інфраструктури регіону. Тим самим на наступному етапі забезпечуються привабливіші умови для ведення економічної діяльності і створюються стимули для припливу капіталів у даний регіон.

Аналогічний мультиплікативний процес має місце і стосовно доходів населення. Розвинута економіка потребує кваліфікованої робочої сили (такі робітники отримують високі доходи), впорядкована і забезпечена соціальними благами територія приваблює забезпечені верстви населення для проживання, що в свою чергу приводить до подальшого зростання податкових надходжень у місцеві бюджети і т. д.

Модель Херрода-Домара виходить з того, що райони, які швидко розвиваються, мають високий рівень доходів, внаслідок чого відбувається приплив робочої сили і капіталу. Зростає обсяг податків до місцевих бюджетів, що зумовлює розвиток соціальної сфери регіону.

Неокласична модель, навпаки, виходить з того, що нові райони, які розвиваються, хоча і мають чистий приплив капіталу, однак рівень доходів у них невисокий і робоча сила має тенденцію до відтоку, що, в свою чергу, призводить до низьких надходжень у місцеві бюджети і як результат – до зменшення відрахувань на розвиток соціальної сфери, а, отже, і до її скорочення.

Неокласична модель підходить для районів, які стали розвиватися на базі використання місцевої робочої сили в добре забезпечених трудовими ресурсами регіонах з відносно низьким рівнем доходів населення та якістю його життя, що склалися традиційно.

Таким чином, розвиток соціальної сфери регіонів залежить від рівня доходів населення. Регулювання соціальної сфери є одним із найважливіших напрямів державного управління, особливо в умовах перехідної економіки, коли вплив держави на економічні процеси зменшується, а потреба в державному втручанні зберігається через кризовий стан економіки і особливо соціальної сфери. Тому необхідна ефективна соціальна політика, що спроможна реалізувати та сконцентрувати зусилля

державних органів на розв'язанні найгостріших соціальних проблем. Головним є формування надійної системи соціального захисту. Це, насамперед, захист від безробіття, забезпечення допомоги для непрацездатних та найбільш вразливих прошарків населення, поєднання страхової та державної систем соціального захисту, розвиток системи охорони здоров'я, освіти та інших галузей соціальної сфери.

Рішення проблем, пов'язаних з функціонуванням соціальної сфери, є прерогативою будь-якої держави в ринковій економіці. Соціальна сфера часто розглядається як підсистема національної економіки, що містить явища, процеси, види діяльності й об'єкти, які пов'язані із забезпеченням життєдіяльності суспільства, людини, задоволенням їхніх потреб і інтересів.

Існують певні показники, що дозволяють оцінювати рівень розвитку соціальної сфери у країні (рис. 16) [48, с. 161–166].

В Україні у 2000 р. був прийнятий Закон "Про державні соціальні стандарти й державні соціальні гарантії" [10], де зазначено, що основні державні соціальні гарантії встановлюються з метою забезпечення конституційного права громадян на достатній життєвий рівень.

Основні соціальні гарантії в Україні [21]:

мінімальний розмір заробітної плати;

мінімальний розмір пенсій за віком;

мінімальний розмір заробітної плати робітників різної кваліфікації в установах і організаціях, які фінансуються з бюджетів всіх рівнів;

стипендії учням професійно-технічних і вищих навчальних закладів;

індексація доходів населення з метою підтримки достатнього життєвого рівня громадян і купівельної спроможності їхніх доходів під час росту цін;

забезпечення пільгових умов задоволення потреб у товарах і послугах окремим категоріям громадян, які потребують соціальної підтримки.

Мінімальна зарплата (МЗП) є гарантованим державою соціальним мінімумом нетарифікованої праці, який повинен відповідати прожитковому мінімуму як складовою державних соціальних гарантій. Розглянемо серед українських показників соціальних гарантій зміни мінімальної заробітної плати протягом певного періоду, яка повинна забезпечувати рівень життя не нижче прожиткового мінімуму. Значення показників бралися на початок року (табл. 10) [306].

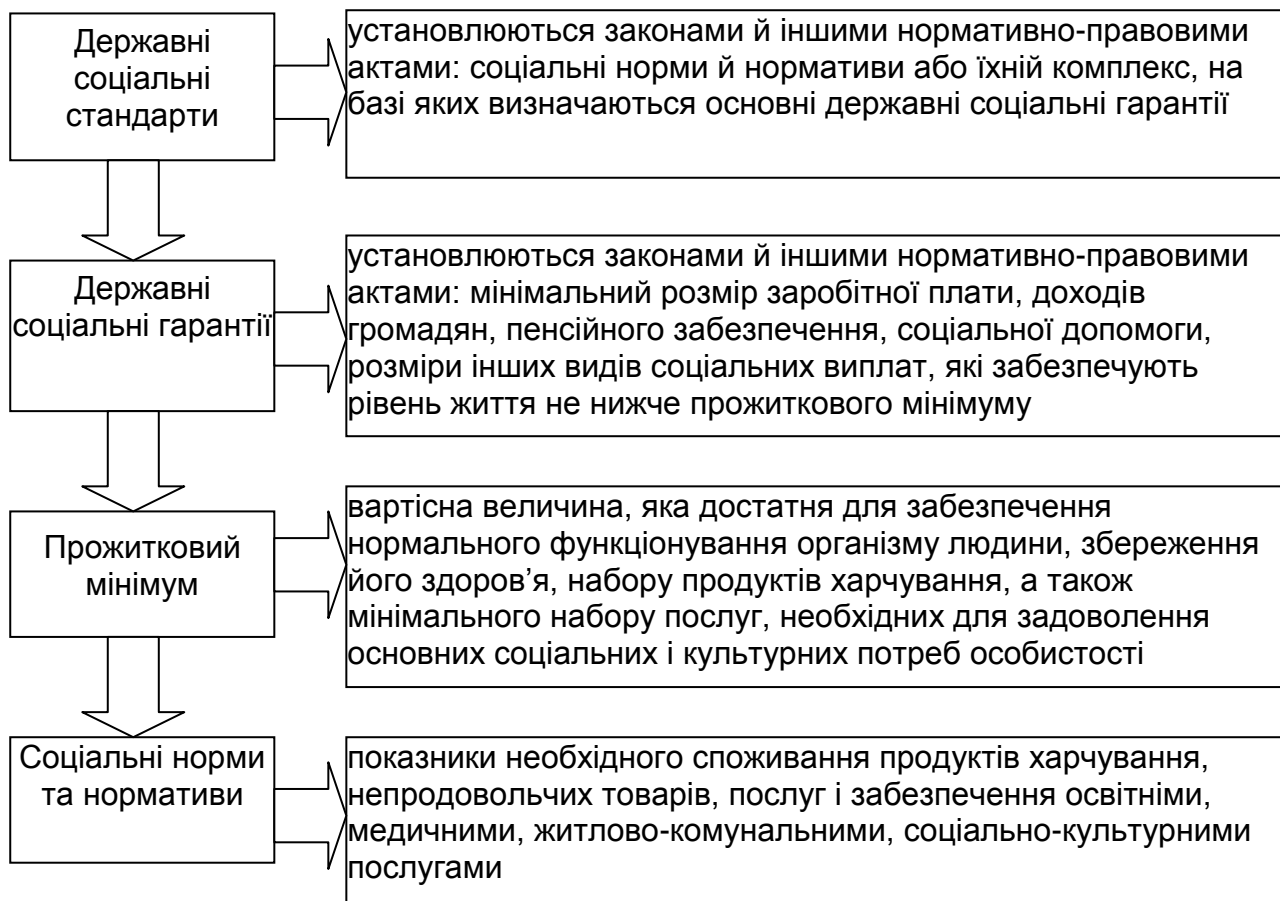


Рис. 15. Характеристика показників державних соціальних стандартів

Як видно з даних табл. 10, протягом 2001 – 2010 років відзначається вирівнювання цих показників між собою, і тільки починаючи з 2010 року мінімальна заробітна плата та прожитковий мінімум для працездатного населення зрівнялися. Але, нажаль, величина прожиткового мінімуму не дає можливість сучасній людині задовольняти свої потреби.

Таблиця 10

Динаміка мінімальної заробітної плати й прожиткового мінімуму

Роки	Мінімальна заробітна плата, грн	Прожитковий мінімум для працездатного населення, грн	Відношення мінімальної зарплати до прожиткового мінімуму, %
1	2	3	4
2001	118	331,05	35,64
2002	140	365	38,36
2003	185	365	50,58

1	2	3	4
2004	205	386,73	53,01
2005	262	453	57,84
2006	350	483	72,46
2007	400	525	76,19
2008	515	633	81,36
2009	605	669	90,43
2010	869	869	100
2011	941	941	100

Відповідно міжнародних індикаторів (критеріїв) соціальної безпеки рівень бідності складає \$2 добових витрат на одну особу або \$60 на місяць; рівень злиденності – \$1 добових витрат на одну особу або \$30 на місяць [187].

Мінімальна заробітна плата у жовтні 2008 року (545,0 грн) у доларовому еквіваленті дозволяє витратити у середньому на одну особу \$3,5 на добу, на кінець 2009 року (650 грн) – майже \$2,6, на початок 2010 року, з прийняттям Закону [7] величина мінімальної заробітної плати склала 869 грн, що у доларовому еквіваленті дорівнювала в середньому на одну особу майже \$3,6 на добу – не набагато більше міжнародного критерію бідності (\$2 на добу). Що стосується пенсій, то на початок 2010 року в середньому пенсіонер витрачав близько \$3 на добу.

Розвиток соціальної сфери можливо здійснювати шляхом збільшення доходів населення. Одним із таких способів – це зменшення податкового навантаження на заробітну плату працівників. Таке можливо при застосуванні податкової соціальної пільги (ПСП) до місячного доходу фізичних осіб. Причому, сума податкової соціальної пільги враховується при обчисленні податку з доходів фізичних осіб шляхом зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу (якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень), отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги у розмірах, встановлених законодавством.

Зміни сум податкової соціальної пільги по роках наведено в табл. 11.

Динаміка податкової соціальної пільги 2004 – 2010 рр.

Роки	Граничний розмір доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги, грн	Мінімальна зарплата, грн	Розмір пільги, % до мінімальної зарплати	Сума податкової соціальної пільги, грн		
				100 % для будь-якого платника податку	150 % від ПСП для осіб, визначених у пп. 6.1.2 Закону [5]	200 % від ПСП для осіб, визначених у пп. 6.1.3 Закону [5]
2004	540,00	205	30	61,50	92,25	123,00
2005	630,00	262	50	131,00	196,50	262,00
2006	680,00	350	50	175,00	262,50	350,00
2007	740,00	400	50	200,00	300,00	400,00
2008	890,00	515	50	257,50	386,25	515,00
2009	940,00	605	50	302,50	453,75	605,00
2010	1220,00	869	50	434,50	651,75	869,00

Як видно з табл. 11, величина мінімальної заробітної плати з кожним роком зростала, що приводило до збільшення сум ПСП. Також збільшувався і граничний розмір доходу, який давав право на застосування податкової соціальної пільги, тому що зростала величина прожиткового мінімуму (рис. 17).

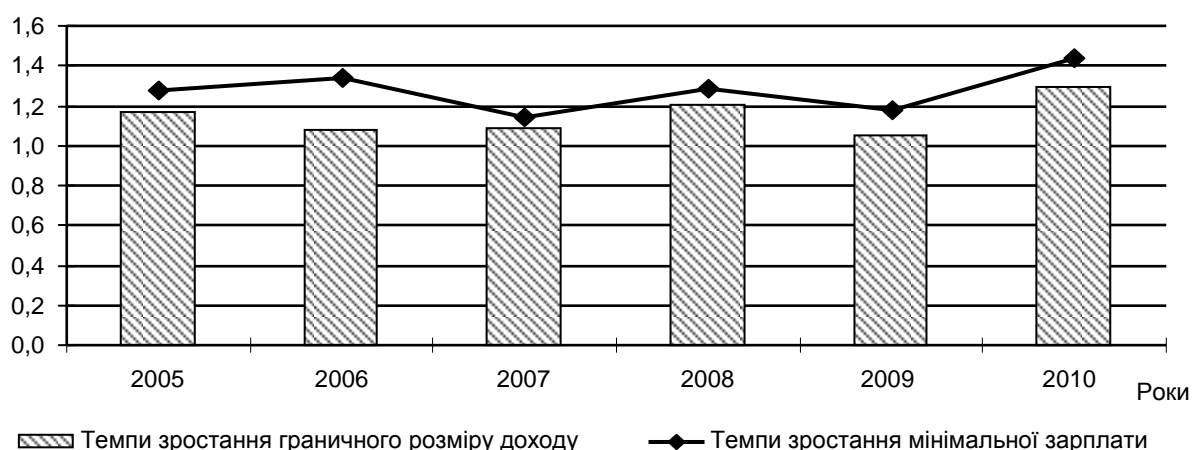


Рис. 17. Темпи зростання величини мінімальної заробітної плати та величини граничного розміру доходу, який давав право на застосування ПСП

Розгляд темпів зростання на рис. 17 дає можливість зробити висновки, що величина мінімальної заробітної плати в порівнянні з величиною граничного розміру доходу, який давав право на застосування ПСП, має вищі темпи зростання. Причому загальна картина змін цих показників має слабо проявлений циклічний характер.

З прийняттям ПКУ [5] змінився порядок розрахунку податкової соціальної пільги. Для її обчислення застосовується не розмір мінімальної заробітної плати, а показник прожиткового мінімуму для працездатної особи. Причому починаючи з 1 січня 2015 року її величина дорівнюватиме 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому на 1 січня звітного податкового року. Хоча до 31 грудня 2014 року податкова соціальна пільга надаватиметься в розмірі, що дорівнює 50 відсоткам такого показника (у 2011 році – 470,5 грн).

Що стосується динаміки номінальної й реальної заробітної плати, відповідно статистичних даних [200], величина номінальної заробітної плати протягом 1995 – 2009 років вище ніж реальної. Також нижчими є показники темпів змін реальної заробітної плати (рис. 18).

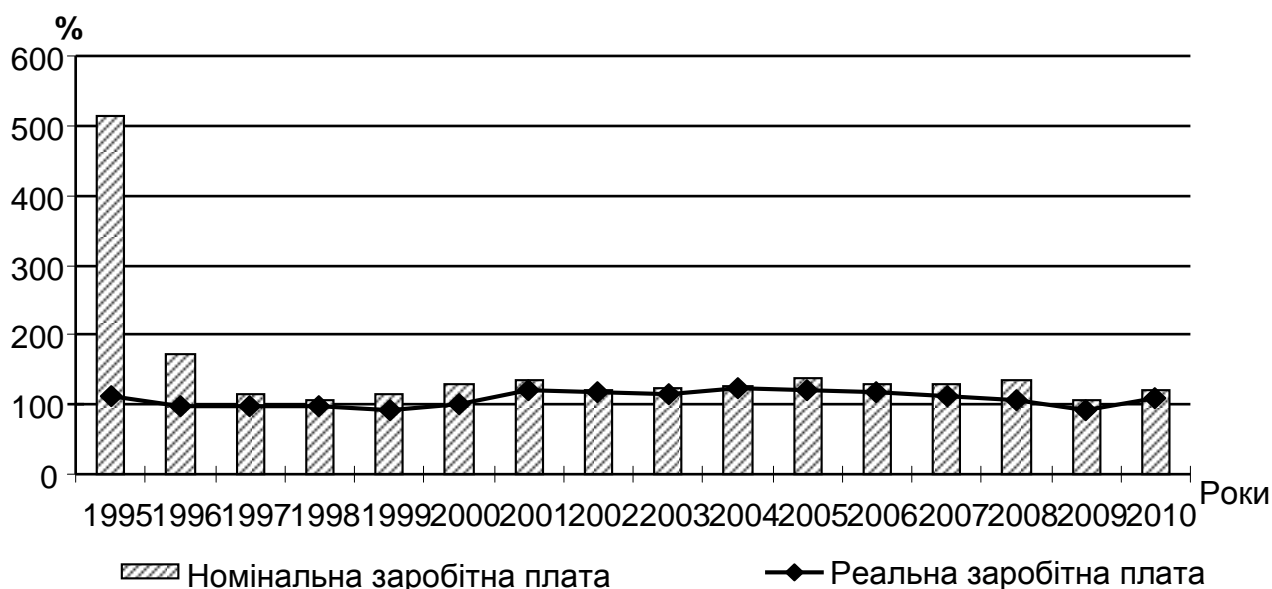


Рис. 18. Динаміка темпів змін номінальної та реальної заробітної плати (1995 – 2009 рр.)

Темпи зміни реальної заробітної плати протягом 2005 – 2009 років поступово зменшуються, незважаючи на те, що середньомісячна заробітна плата по Україні збільшується з кожним роком (табл. 12).

Динаміка середньомісячної заробітної плати по регіонах у 1995 – 2009 роках (у розрахунку на одного штатного працівника, грн)

Регіони	Роки									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Україна	230	311	376	462	590	806	1041	1351	1806	1906
Автономна Республіка Крим	225	301	358	433	543	730	952	1220	1609	1707
Вінницька	159	215	265	334	435	597	793	1028	1404	1511
Волинська	150	201	253	319	412	591	773	1013	1380	1427
Дніпропетровська	273	370	438	526	667	913	1139	1455	1876	1963
Донецька	292	383	452	550	712	962	1202	1535	2015	2116
Житомирська	164	220	268	334	434	602	793	1033	1404	1493
Закарпатська	172	238	295	379	479	665	868	1091	1453	1562
Запорізька	289	379	445	541	671	860	1091	1394	1812	1843
Івано-Франківська	188	259	318	402	510	718	923	1180	1543	1627
Київська	241	317	378	470	592	811	1058	1362	1852	1987
Кіровоградська	170	231	282	353	455	624	819	1054	1428	1537
Луганська	232	320	393	474	596	805	1022	1323	1769	1873
Львівська	196	272	339	419	523	713	923	1183	1570	1667
Миколаївська	227	327	398	470	565	744	955	1202	1621	1806
Одеська	236	306	379	454	566	768	966	1226	1633	1787
Полтавська	220	292	354	437	560	758	961	1243	1661	1733
Рівненська	173	245	312	390	506	685	888	1133	1523	1614
Сумська	194	259	307	379	473	663	857	1098	1472	1593
Тернопільська	135	190	237	304	388	553	727	943	1313	1412
Харківська	230	310	370	455	569	759	974	1251	1679	1804
Херсонська	173	233	289	356	451	625	800	1017	1375	1482
Хмельницька	156	211	258	323	419	584	792	1045	1429	1521
Черкаська	175	229	276	350	465	642	846	1085	1459	1532
Чернівецька	157	218	271	344	441	621	819	1051	1402	1523
Чернігівська	177	235	277	342	438	602	790	1016	1370	1465
м. Київ	405	549	643	761	967	1314	1729	2300	3074	3161
м. Севастополь	251	325	391	486	594	803	1005	1302	1726	1882

Як видно з табл. 12, середньомісячна заробітна плата по більшості регіонах у розрахунку на одного штатного працівника має нижче значення, чим середня заробітна плата по країні. Жирним шрифтом

виділено заробітну плату в регіонах у періоди, коли вона перевищувала середнє значення по країні. Можна виділити лише такі області як Дніпропетровська, Донецька, Київська та Запорізька (до 2009 р.), в яких стабільно середньомісячна заробітна плата по регіону вище, ніж по країні.

Таким чином, можна зробити висновок, що величина заробітної плати по регіонах України вказує на їх загальний низький рівень, що потребує більш глибокого аналізу цього показника та збільшення його значення.

Одним із інструментів для визначення рівня добробуту суспільства є доходи населення. На формування доходів населення, їх використання та систему розподілу впливають стан ринкових відносин і відповідні структурні зміни в економіці країни.

Ринкова економіка, орієнтуючи населення на підвищення свого добробуту, передусім за рахунок трудової активності, ініціативи і підприємництва, поряд з підтриманням соціально-незахищених груп населення потребує державних гарантій забезпечення споживання для всіх громадян.

Доходи населення можна також розглядати як сукупність коштів і витрат у натуральному виразі для підтримання фізичного, морального, економічного й інтелектуального стану людини.

Розрізняють грошові і натуральні доходи. Формування грошових доходів здійснюється за рахунок оплати праці працівників, виплат із соціальних фондів (соціальних трансфертів), підприємницьких доходів, доходів від власності, доходів від особистого підсобного господарства та індивідуальної трудової діяльності, інших доходів (аліментів, гонорарів, благодійної допомоги тощо)

Розгляд динаміки доходів і витрат населення (табл. 13) дає можливість порівняти значення показників, що характеризують доходи та витрати населення України протягом 2002 – 2009 рр.

Як видно з табл. 13, наявний дохід у розрахунку на одну особу протягом років збільшується, але щодо відповідного періоду попереднього року, його частка змінюється циклічно. Так, у 2005 році зафіксовано збільшення доходу на 39,1 % відповідно 2004 року, а у 2009 році таке збільшення становило лише 6,1 %.

Доходи та витрати населення України, млн грн

Показники	Роки							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Доходи – всього	185073	215672	274241	381404	472061	623289	845641	897669
у тому числі:								
заробітна плата	78950	94608	117227	160621	205120	278968	366387	376088
прибуток та змішаний дохід	33540	36330	43828	58404	69186	95203	131139	131288
доходи від власності (одержані)	5297	6706	8337	11072	13855	20078	28432	34868
соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти	67286	78028	104849	151307	183900	229040	319683	355425
в тому числі:								
соціальні допомоги	31601	35318	52035	84617	103092	124472	180455	-
інші одержані поточні трансферти	6656	8281	11500	12545	14510	18209	26092	-
соціальні трансферти в натурі	29029	34429	41314	54145	66298	86359	113136	-
Витрати та заощадження – всього	185073	215672	274241	381404	472061	623289	845641	897669
у тому числі:								
придбання товарів та послуг	153589	180730	221713	306769	385681	509533	695618	712679
доходи від власності (сплачені)	334	902	1864	3523	8374	16924	30406	36496
поточні податки на доходи, майно та інші сплачені поточні трансферти	14092	17763	19030	25461	33803	49053	67606	66028
у тому числі:								
поточні податки на доходи, майно тощо	11054	13789	13553	17774	23396	35598	46926	-
внески на соціальне страхування	2080	2584	3647	5064	7134	8326	11987	-
інші поточні трансферти	958	1390	1830	2623	3273	5129	8693	-
нагромадження нефінансових активів	2464	1680	3254	4444	7159	9939	29515	11678
приріст фінансових активів	14594	14597	28380	41207	37044	37840	22496	70788
з них:								
приріст грошових вкладів та заощаджень у цінних паперах	10184	21592	20475	53297	54880	94526	91212	-
заощадження в іноземній валюті	-825	-3881	13288	7200	17961	19908	32561	-
позики, одержані за виключенням погашених (-)	-2103	6236	6256	19355	45766	77043	116629	-
Наявний дохід	141618	162578	212033	298275	363586	470953	634493	672662
Наявний дохід у розрахунку на одну особу, грн	2938,0	3400,3	4468,4	6332,1	7771,0	10126,0	13716,3	14623,1
Реальний наявний дохід до відповідного періоду попереднього року, %	118,0	109,1	119,6	123,9	111,8	114,8	107,6	91,5

Соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти в складі доходів населення все ще займають велику частку, що не може оцінюватися позитивно. Оскільки в світовій практиці основну частину доходу (до 90 %) мають становити заробітна плата і доходи від власності (прибуток), а соціальні виплати з бюджету повинні становити максимум до 20 % всіх доходів.

Незважаючи на те, що пройшло більше десяти років з періоду прийняття Указу Президента України "Про основні напрями політики щодо грошових доходів населення України" [19], де були прописані основні напрями політики щодо грошових доходів населення, вони залишаються актуальними по теперішній час. Серед таких напрямів можна виділити наступні:

- посилення державного впливу на зростання доходів та платоспроможності населення;

- забезпечення соціальної орієнтації під час розподілу валового внутрішнього продукту;

- уповільнення процесів розшарування населення за рівнем доходів і майновим станом шляхом податкового регулювання грошових доходів та удосконалення адресної системи соціальних виплат;

- забезпечення реалізації конституційних прав громадян шляхом впровадження державних соціальних стандартів;

 - підвищення частки оплати праці в грошових доходах населення;

 - стимулювання продуктивної праці, підприємницької та ділової активності населення;

 - запобігання зниженню реальних доходів населення;

 - створення системи моніторингу рівня життя різних груп населення;

 - створення умов для формування стабільного середнього класу.

Доходи населення формуються також за рахунок видатків з державного бюджету України, які є економічними відносинами, що виникають у зв'язку з розподілом централізованого фонду грошових коштів держави і його використання за цільовим призначенням.

Значна кількість певних видів бюджетних видатків обумовлена низкою факторів: природою і функціями держави, рівнем соціально-економічного розвитку країни, адміністративно-територіальним устроєм держави, формами надання бюджетних коштів тощо.

Розглянемо динаміку видатків Зведеного бюджету країни протягом 2002 – 2009 рр., які спрямовані на соціальний розвиток в країні (табл. 14).

**Зміна видатків Зведеного бюджету України за 2002 – 2009 рр.
(млн грн)**

Видатки	Роки					
	2002	2004	2005	2006	2007	2008
Загальні видатки	60318,9	102538,4	141989,5	175512,2	227638,3	312017,5
Охорона здоров'я	7537,9	12159,4	15476,5	19737,7	26717,6	33559,9
Духовний та фізичний розвиток	1417,9	2695,9	3449,8	4328,4	5687,8	7916,1
Освіта	12269,0	18333,2	26801,8	33785,0	44333,6	60959,4
Соціальний захист та соціальне забезпечення	12643,9	19310,5	39940,2	41419,9	48517,3	74069,7

Як видно з табл. 14, видатки на охорону здоров'я, духовний та фізичний розвиток населення, освіту, соціальний захист та соціальне забезпечення з кожним роком зростають. Але, при розрахунку частки видатків на соціальне забезпечення в частині загальних видатків Зведеного бюджету, починаючи з 2005 року, починається значне збільшення таких витрат (рис. 19).

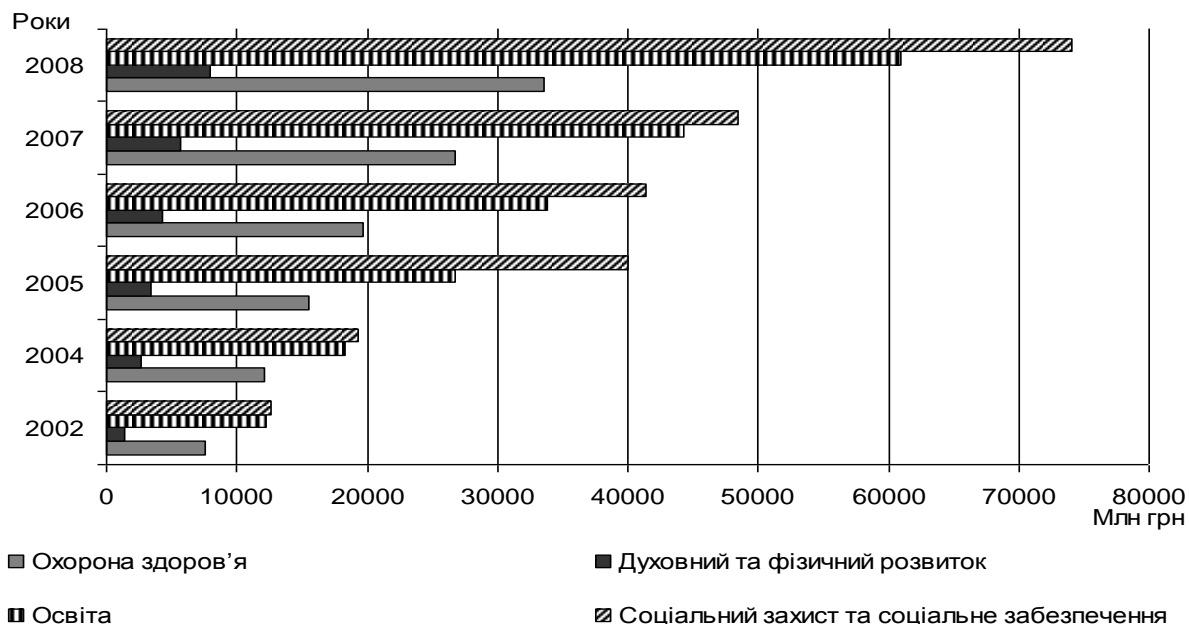


Рис. 19. Частка видатків на соціальне забезпечення у 2002 – 2008 рр.

Також на рис. 19 видно, що при майже незмінних частинах виділення коштів на охорону здоров'я, освіту, духовний та фізичний розвиток

витрати на соціальний захист та соціальне забезпечення значно зменшуються відповідно загальних видатків Зведеного бюджету України, що говорить про негативні тенденції щодо соціального розвитку у країні.

Важним показником державних соціальних стандартів є розмір пенсій за віком. Середній розмір призначеної місячної пенсії пенсіонерам, які перебувають на обліку в органах Пенсійного фонду, представлено в табл. 15.

Таблиця 15

**Середній розмір місячної пенсії та кількість пенсіонерів
(на початок року)**

Роки	Середній розмір призначеної місячної пенсії пенсіонерам, які перебувають на обліку в органах Пенсійного фонду, грн				Кількість пенсіонерів (млн)
	Усього	у тому числі:			
		за віком	за інвалідністю	у разі втрати годувальника	
1996	38,7	38,8	45,6	33,2	14,5
1997	51,9	50,8	67,3	43,6	14,5
1998	52,2	50,9	68,6	43,5	14,5
1999	60,7	60,1	75,9	47,8	14,5
2000	68,9	69,3	82,3	52,0	14,5
2001	83,7	85,2	94,5	61,0	14,4
2002	122,5	127,1	129,7	85,5	14,4
2003	136,6	141,8	142,4	95,9	14,4
2004	182,2	194,2	170,9	120,2	14,3
2005	316,2	323,8	305,2	262,9	14,1
2006	406,8	417,7	393,2	302,8	14,0
2007	478,4	497,0	435,8	339,3	13,9
2008	751,4	798,9	598,2	474,3	13,8
2009	898,4	942,7	742,7	647,0	13,7

Дані про середній розмір призначених місячних пенсій наводяться в табл. 15 з урахуванням компенсаційних виплат і цільової допомоги, передбачених законодавством.

Якщо порівняти середній розмір призначеної місячної пенсії пенсіонерам за віком з показниками мінімальної заробітної плати та величиною прожиткового мінімуму для працездатного населення, то

видно, що величина пенсій до 2004 року була нижче не тільки прожиткового мінімуму, а й мінімальної заробітної плати (рис. 20).

Починаючи з 2004 року по 2007 рік (включно) пенсії стали вище мінімальної зарплати, але нижче прожиткового мінімуму, і лише з 2008 року середній розмір призначеної місячної пенсії пенсіонерам за віком має величину більш ніж прожитковий мінімум для працездатного населення.

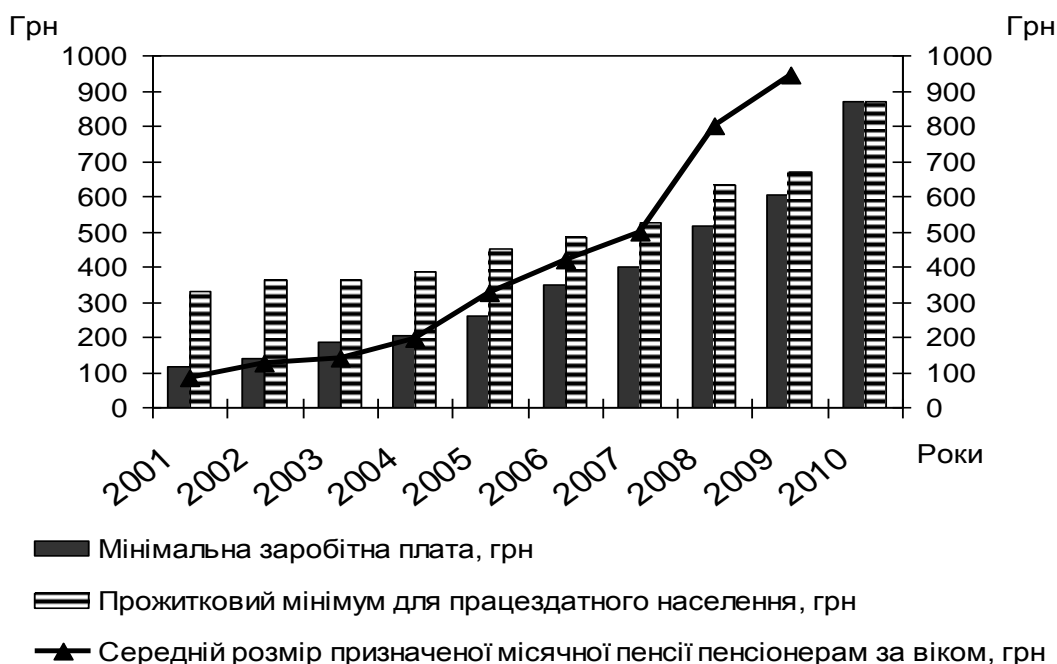


Рис. 20. Динаміка показників середнього розміру пенсії за віком, мінімальної заробітної плати та величини прожиткового мінімуму для працездатного населення

Таким чином, серед розглянутих показників, які характеризують рівень соціального розвитку в країні можна виділити наступне:

незважаючи на підвищення величини номінальної заробітної плати в 1995 – 2009 років темпи зростання реальної заробітної плати мали тенденцію до зменшення;

середньомісячна заробітна плата по більшості регіонах у розрахунку на одного штатного працівника має нижче значення, чим середня заробітна плата по країні;

наявний дохід у розрахунку на одну особу протягом років збільшується, але щодо відповідного періоду попереднього року, його частка змінюється циклічно і у 2009 році має незначний результат;

незважаючи на те, що видатки на охорону здоров'я, духовний та фізичний розвиток населення, освіту, соціальний захист та соціальне забезпечення з кожним роком зростають, їх доля у загальних видатках Зведеного бюджету України зменшується;

протягом певного періоду середній розмір пенсії за віком був меншим ніж величина прожиткового мінімуму, і лише у 2008 – 2009 роках пенсії зросли, але це можна зв'язати з тим, що зменшилась кількість пенсіонерів.

У результаті дослідження можна зробити висновки, що стан і тенденції розвитку соціальної сфери в країні свідчать про необхідність корінної перебудови системи державного регулювання та посилення ролі податкової політики в цій сфері.

3.2. Динаміка основних індикаторів податкової політики

3.2.1. Податкове навантаження та податкові пільги

Розвиток соціально орієнтованої економіки потребує встановлення раціонального рівня оподаткування. Основним показником, завдяки якому можна визначити цей рівень є податкове навантаження. Раціональний рівень податкового навантаження забезпечує виконання державою покладених на неї функцій за умови стабільного розвитку діяльності суб'єктів господарювання, що формують податкову базу.

Головною перешкодою на шляху встановлення раціонального рівня податкового навантаження є розмаїття тлумачень даної категорії. Відсутність єдиного, загальновизнаного трактування призводить до ситуації, коли важко встановити об'єкт розрахунків. В залежності від того, що розуміти під поняттям "податкове навантаження", можна розглядати різні методики його визначення, а відповідно й фактори, які впливатимуть на його значення.

Під час дослідження рівня регіонального оподаткування у роботі [65], автори дійшли до висновку, що податкове навантаження є узагальнюючим показником, яке можна оцінити як "...співвідношення загальної суми податкових платежів та валової доданої вартості (ВДВ), а також сума податкових платежів, що приходить на одну особу".

Згідно з методикою, представленою у роботі [160], для визначення податкового навантаження на макrorівні слід використовувати податко-

вий коефіцієнт, що розраховується як відношення суми сплачених податків (податкових надходжень зведеного бюджету), включаючи обов'язкові відрахування в державні цільові фонди, до ВВП. Використання такої схеми розрахунку зумовлено можливістю порівняння отриманого значення з коефіцієнтом, який використовується у міжнародній статистиці для вимірювання загального рівня податкового навантаження на економіку.

На думку А. Соколовської, поняття "податкове навантаження" та "податковий тягар" є тотожними за змістом, причому останнє слід розуміти як "викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), некомпенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) платника" [120].

Враховуючи це, доцільно більш детально проаналізувати систему показників рівня оподаткування, що використовуються в міжнародних статистичних системах. Така потреба зумовлена необхідністю уточнення наведених підходів оцінки для можливості порівняння рівня податкового навантаження в Україні з відповідними показниками інших країн.

Для визначення рівня оподаткування в Європейській статистиці використовується коефіцієнт податкових надходжень до ВВП (*tax-to-GDP ratio*). Передбачено також можливість розрахунку цього показника стосовно різних категорій податків (прямі, непрямі, енергетичні, екологічні та ін.). В Україні співвідношення суми податкових надходжень до ВВП протягом 2004 – 2009 рр. коливалося в межах від 0,183 до 0,24 (табл. 16). Варто відзначити відсутність стійкої тенденції зростання коефіцієнта.

Однак, цей показник не дає інформації щодо реального економічного виміру оподаткування і навантаження на окремі сфери економіки та групи платників податків. Його використовують як один з індикаторів рівня податкового навантаження при порівнянні з іншими країнами. При чому, країна з високим коефіцієнтом податкових надходжень до ВВП, як правило, має більший податковий тягар, ніж країна з низьким рівнем коефіцієнта [172].

Коефіцієнт податкових надходжень до ВВП в Україні, 2004 – 2009 рр.

Показники	Роки					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Податкові надходження, млн грн [47]	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2
ВВП (у фактичних цінах), млн грн [47]	345113	441452	544153	720731	948056	914720
Коефіцієнт податкових надходжень до ВВП	0,183	0,222	0,231	0,224	0,24	0,227

Окрім цього в зарубіжних країнах також розраховують ефективні (імпліцитні) ставки оподаткування. Їх використання дає можливість класифікації надходжень відповідно до бази оподаткування за трьома економічними категоріями: споживання, праця і капітал. Імпліцитна ставка дозволяє оцінити середній рівень ефективного податкового навантаження за кожною з категорій. Додатково також виділяють показник імпліцитної ставки екологічних податків. При цьому використання умов навколишнього природного середовища (природних ресурсів) розглядається як додатковий фактор виробництва. Доцільність застосування імпліцитної ставки екологічних податків при аналізі соціальних аспектів державної податкової політики пояснюється тим, що стан довкілля може впливати на рівень добробуту населення.

Методологія розрахунку імпліцитних ставок, тобто диференціація податкового навантаження за категоріями, була запропонована в 1994 році [155]. Визначення фактичного рівня податкового навантаження, згідно з методикою Мендози Є. Г., здійснюється шляхом порівняння надходжень від оподаткування певного фактору з відповідною податковою базою. Надалі порядок розрахунку податкового навантаження дещо змінювався шляхом вдосконалення цієї методики. Так у роботі [170] відзначено, що недоліком запропонованого Є. Мендозою підходу є припущення, що однакові середні ставки оподаткування застосовуються до всіх категорій доходу. Це припущення не є коректним, оскільки окремі складові сукупних доходів можуть підлягати оподаткуванню за різними ставками, а інколи навіть звільнитись від оподаткування.

Інше бачення розподілу податків за категоріями представлено у роботі Д. Кері, Г. Чилінгіріан та Дж. Рабесона [169]. Зокрема, доходи самозайнятих осіб, що віднесені згідно з методикою Є. Мендози виключно до доходів від капіталу, мають бути розподілені між працею і капіталом. Такий розподіл надасть більш об'єктивну інформацію про рівень оподаткування праці.

Серед показників, які сьогодні використовуються для аналізу тенденцій оподаткування в Європейському Союзі, імпліцитні ставки займають провідне місце. Статистика співвідношення податкових надходжень до ВВП досліджується, але, як правило, лише для визначення динаміки податкового тягаря. Цей показник надає обмежену інформацію, оскільки висока частка надходжень з певного податку може бути наслідком як високих ставок так і великої бази оподаткування. Ці проблеми вирішуються шляхом розрахунку імпліцитних ставок, які позбавлені подібних недоліків.

Обчислення ефективної ставки оподаткування споживання, праці та капіталу в Україні за 2008 р. здійснюється на основі методики розрахунку імпліцитних ставок представлених у роботах [119; 141]. Вихідні дані для обчислення імпліцитних податкових ставок в Україні за 2008 р. представлені в табл. 17 [47; 181; 203].

Таблиця 17

Вихідні дані для обчислення ефективної ставки оподаткування споживання, праці та капіталу в Україні за 2008 р.

№	Показники		млн грн
1	2	3	4
Вихідні дані для обчислення імпліцитної податкової ставки на споживання			
1	Вид податку на споживання	Податок на додану вартість	92082,6
		Ввізне мито	11932,8
		Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	124,0
		Митні збори	660,0
		Акцизний збір	12783,2
		Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	3607,403
		Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	658,892

1	2	3	4
1	Вид податку на споживання	Державне мито	0,329
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями купівлі-продажу іноземної валюти)	1623,141
		Збір за проведення гастрольних заходів	1,5
		Збір на державне пенсійне страхування (за послуги стільникового зв'язку)	1534,0331
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з придбання автомобілів)	1871,039
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з торгівлі ювелірними виробами)	34,9974
		Збір на державне пенсійне страхування (за операціями з придбання нерухомості)	723,3624
		Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	412,0
		Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується фізичними особами	779,221
2	База податків на споживання	Стаття національних рахунків "Кінцеві споживчі витрати"	752489
Вихідні дані для обчислення імпліцитної податкової ставки на працю			
1	Вид податку на працю	Податок з доходів фізичних осіб, що сплачується на доходи від праці (податок з доходів найманих працівників)	45895,759
		Внески працедавців і найманих працівників до фондів обов'язкового соціального страхування:	121061,07
		1) Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України;	3926,899
		2) Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття;	4727,910
		3) Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності";	6239,270
4) Пенсійний фонд України	106166,99		
		Комунальний податок	172,345
	База податків на працю	Стаття національних рахунків "Оплата праці найманих працівників"	470464
		Податки на фонд заробітної плати (комунальний податок)	172,345

1	2	3	4
Вихідні дані для обчислення імпліцитної податкової ставки на капітал			
1	Вид податку на капітал	Податок на прибуток підприємств	47856,8
		Плата за торговий патент на деякі види господарської діяльності	976,808
		Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, що сплачується юридичними особами	779,221
		Плата за землю	6681,355
		Фіксований сільськогосподарський податок	128,865
		Збори за спеціальне використання природних ресурсів	9292,0
		Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	801,477
		Єдиний податок на підприємницьку діяльність	1854,397
	Вид податку на капітал	Місцеві податки і збори (без комунального податку)	647,616
		Збір за користування радіочастотним ресурсом	90,0
		Відрахування від коштів, витрачених на рекламу тютюнових виробів та алкогольних напоїв	4,5
		Вивізні мито	360,05
2	База податків на капітал	Стаття національних рахунків "Чистий прибуток, змішаний дохід"	272896,0

Отримані результати розрахунку показали, що 2008 року в Україні ефективні ставки оподаткування споживання, праці та капіталу склали відповідно 17,2 %, 35,5 % і 25 %. Розрив між фактичним рівнем оподаткування доходів отриманих від праці та капіталу в Україні 2008 року перевищив 10 %, хоча й скоротився в порівнянні з 2007 роком. Ефективні ставки оподаткування в Україні 2007 року склали: споживання – 21,25 %, праця – 40,1 %, капітал – 24,7 % [141].

При порівнянні показників податкового навантаження в Україні та країнах ЄС [206] (табл. 18) варто відзначити приблизно однаковий характер розподілу податкового навантаження за категоріями, хоча коефіцієнт податкових надходжень до ВВП має менше значення. При цьому структура розподілу податкового навантаження в Україні найбільш подібна до структури країн Єврозони (EA-16).

**Показники податкового навантаження в Україні та країнах ЄС,
2008 р.**

Показники \ Регіон	Україна	ЄС-27 (EU-27)	ЄС-25 (EU-25)	Країни Єврозони (EA-16)
Коефіцієнт податкових надходжень до ВВП (без урахування соціальних внесків)	0,24	0,268	0,268	0,256
Ефективні ставки оподаткування, %				
споживання	17,2	21,5	21,4	20,8
праця	35,5	34,2	34,6	34,4
капітал	25	23,2	24	25,7

Значно нижчий рівень оподаткування споживання в Україні порівняно з країнами ЄС, може бути наслідком споживання товарів (робіт, послуг) переважно з меншою доданою вартістю. Порівнюючи ефективні ставки оподаткування праці в Україні та європейських країнах враховувати рівень оплати праці робітників. Зважаючи на низький рівень останнього показника ефективна ставка оподаткування доходів отриманих від праці в Україні є занадто великою. Високий рівень оподаткування капіталу є негативним проявом соціально-економічної політики, адже держави з високим рівнем оподаткування капіталу характеризуються низьким рівнем заощаджень та інвестицій. Податки на капітал, можуть чинити негативний вплив на ринок, особливо в районах з високим ступенем інтеграції. Вони також можуть вплинути на оподаткування доходів громадян, оскільки податки на капітал скорочують накопичення капіталу і можуть негативно позначитись на рівні продуктивності, що, у свою чергу, може призвести до зниження заробітної плати.

Для оцінки соціально-економічного розвитку країни, окрім податкового навантаження, варто також дослідити ефективність використання податкових надходжень. Ефективність податкових відносин між державою та її суб'єктами доцільно досліджувати через коефіцієнт співвідношення вартості профінансованих державою суспільних благ та трансфертів до суми сплачених податків. Високий рівень податкового навантаження є виправданим у разі, коли значення коефіцієнта не опускається нижче 80 %.

При цьому зберігається гранична корисність вилученої у платників на користь держави коштів [67, с. 108–109].

За період з 2006 р. по 2009 р. показник ефективності використання податкових надходжень на соціальний розвиток, розрахований на основі даних загального фонду Зведеного бюджету України [183], коливався в межах 71,41 – 87,86 % (рис. 21). До витрат соціального спрямування було віднесено витрати на охорону здоров'я, духовний та фізичний розвиток, освіту, соціальний захист та соціальне забезпечення.

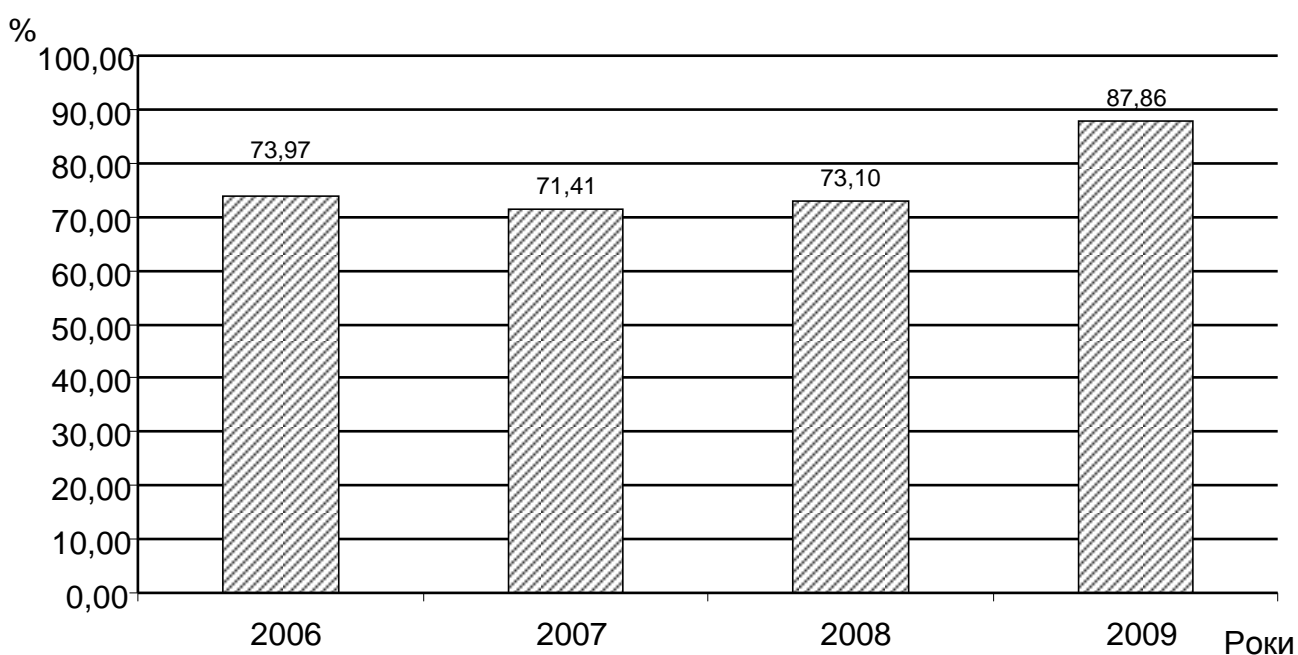


Рис. 21. Показник ефективності використання податкових надходжень на соціальний розвиток

Зростання ефективності використання податкових надходжень на соціальний розвиток на 14,76 % у 2009 р. пояснюється тим, що порівняно з 2008 р. обсяг податкових надходжень скоротився на 10,2 %, а сума витрат соціального спрямування збільшилась на 7,95 %. Варто зазначити, що у попередні роки показник ефективності був значно менший ніж 80 %, тобто сплата податків суттєво зменшувала соціальний добробут громадян.

Забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку вимагає зниження загального податкового навантаження на економіку. Використання імпліцитних ставок оподаткування дає можливість диференціювати рівень податкового навантаження за окремими категоріями (праця, капітал, споживання). Натомість, сьогодні в Україні диференціація подат-

кового навантаження відбувається за видами діяльності суб'єктів господарювання. Зниження податкового навантаження шляхом надання пільг окремим платникам робить неможливим скорочення загального рівня оподаткування в країні. Безсистемне використання податкових пільг може призвести до викривлень економічних пропорцій, втрат бюджету, що спричинить недостатнє фінансування соціальних потреб суспільства.

Податкові пільги є одним із найбільш поширених механізмів сучасного податкового регулювання (станом на 1 січня 2010 року за даними ДПАУ в Україні застосовувалося 315 видів податкових пільг). Негативне ставлення до пільг підсилюється відсутністю достовірної інформації щодо обсягу їх надання. Згідно з аналізом, проведеним у роботі [118], довідник пільг містить норми, які за своєю економічною сутністю не можна відносити до податкових пільг. Встановлення пільг має відповідати принципам надання податкових пільг [88]: принципи справедливості (рівності, доступності, узгодження інтересів, соціальної справедливості); організаційно-правові принципи (незворотності, стабільності, компетенції, єдиного підходу, правового врегулювання, пріоритетності податкового законодавства); принципи обґрунтованості податкових пільг (переваги інноваційної та інвестиційної спрямованості, економічної обґрунтованості, наукової обґрунтованості, економічної ефективності, відповідності пріоритетам соціально-економічної політики держави).

Аналіз динаміки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування за період з 2000 по 2008 роки виявив різкий спад показника у 2004 році та подальше поступове його збільшення (рис. 22).

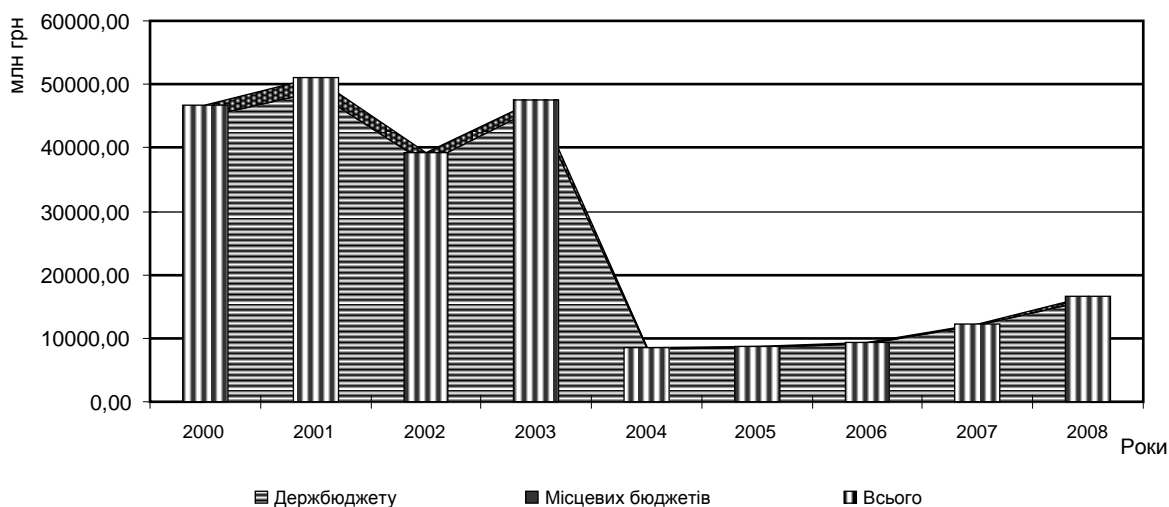


Рис. 22. Динаміка втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування

У 2004 році порівняно з 2003 роком загальна кількість отриманих пільг зменшилась на 59,84 % (абс.), а у вартісному виразі – на 81,93 %. При цьому втрати податкових надходжень зменшились за такими видами податків та зборів як: податок на прибуток підприємств – 74,26 %, податок на додану вартість – 81,96 %, акцизний збір із вироблених в Україні товарів – 89,41 %, плата за землю – 81,45 %, збір за забруднення навколишнього природного середовища – 29,42 %; а збільшились за рахунок податку з власників транспортних засобів – 5,12 %, збору за спеціальне водокористування – 56,5 %, місцевих податків та зборів – 30,15 %. При цьому загальна структура податкових втрат майже не змінилась (рис. 23).

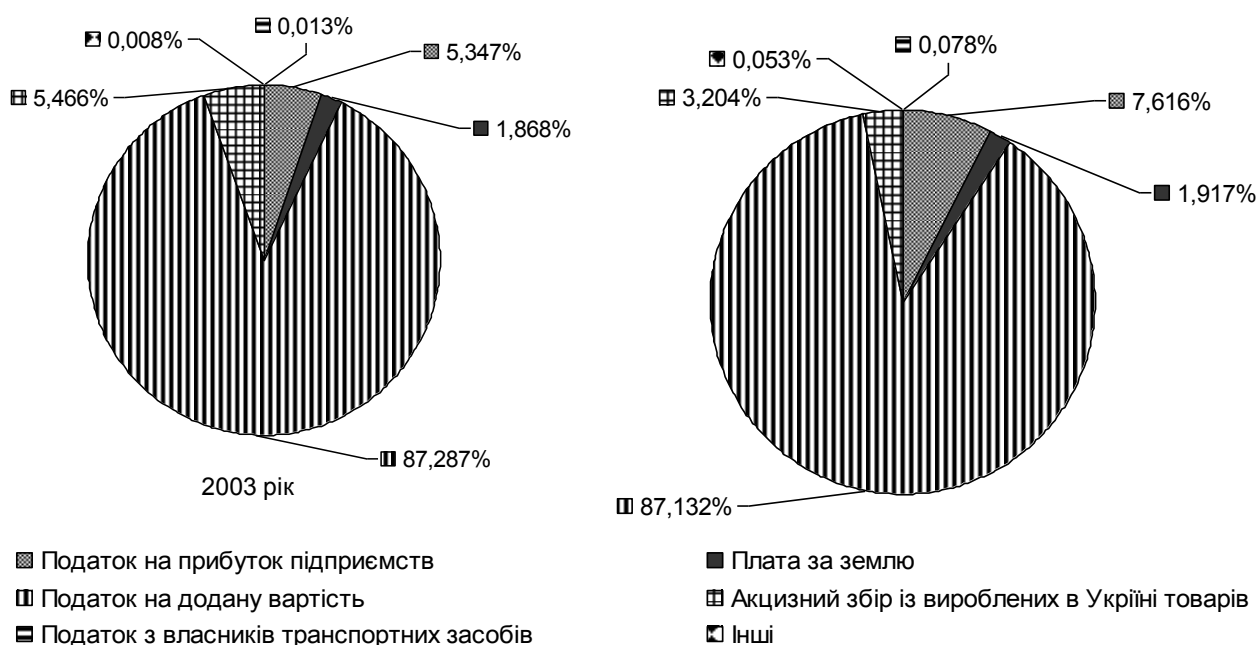


Рис. 23. Структура податкових втрат зведеного бюджету України (2003 – 2004 роки)

Простежується зростання частки недоотриманих коштів від податку на прибуток підприємств (2,27 %) та скорочення відповідного показника акцизного збору із вироблених в Україні товарів (2,26 %).

За період з 2004 по 2008 роки загальна кількість отриманих пільг збільшилась на 9,55 % (абс.), а у вартісному виразі – на 92,50 %, тобто сума недоотриманих коштів зросла майже вдвічі. За цей період втрати від використання пільг збільшились: з податку на прибуток підприємств на 70,76 %, податку на додану вартість – 100,3 %, податку з власників транспортних засобів на 807,9 %, плати за землю – 116,51 %, місцевих

податків та зборів – 199,02 %. Зменшення обсягу втрат простежується стосовно збору за спеціальне водокористування – 22,64 %, акцизного збору із вироблених в Україні товарів – 99,79 % та збору за забруднення навколишнього природного середовища – 52,96 %.

Структура втрат бюджету України за 2008 рік змінилась за окремими податками (рис. 24).

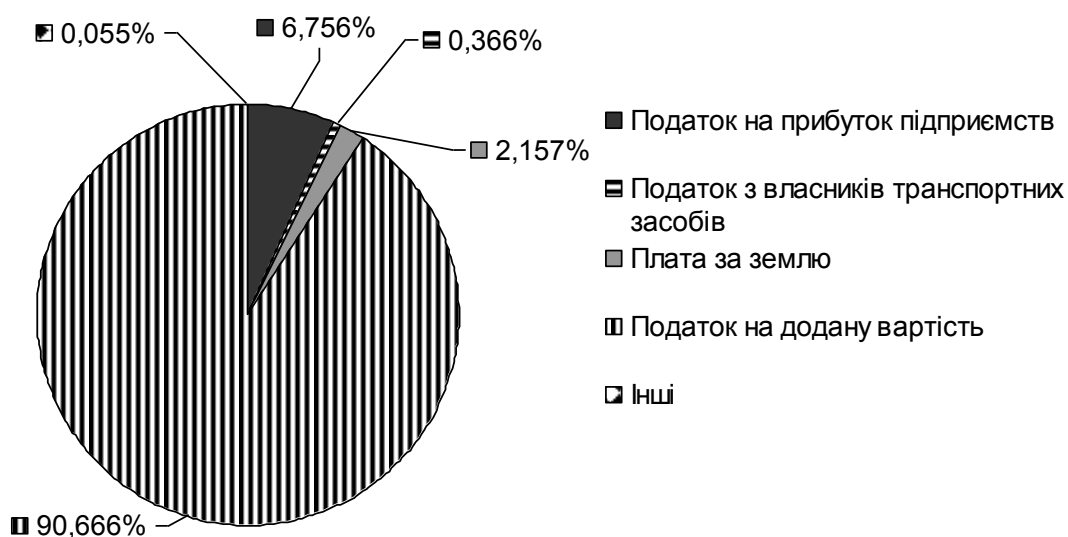


Рис. 24. Структура податкових втрат зведеного бюджету України, 2008 рік

Поряд зі скороченням кількості отриманих пільг з ПДВ в кількісному виразі (14,37 % за період з 2004 по 2008 роки) слід відзначити зростання частки відповідних витрат у вартісному виразі. Обсяг втрат внаслідок пільгового оподаткування з ПДВ збільшився на 3,53 % і становив 90,67 % загальної суми недоотриманих коштів. Порівнюючи дані 2008 та 2004 років, слід відзначити збільшення вартісної складової пільг отриманих з податку з власників транспортних засобів та плати за землю (на 0,29 та 0,24 % відповідно) та скорочення цього показника стосовно податку на прибуток підприємств (на 0,86 %) та акцизного збору із вироблених в Україні товарів (3,2 %).

Різноманітність податкових пільг дозволяє ефективно впливати на податкове навантаження окремих платників податків, корегуючи їх господарську поведінку для досягнення економічних і соціальних цілей держави. Отримані в результаті аналізу динаміки втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування дані свідчать про необхідність перегляду обсягу

податкових пільг, що надаються за галузевою та професійною ознаками, з метою вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання у різних сферах економічної діяльності. Упорядкування системи податкових пільг поряд з розширенням бази оподаткування дозволить скоротити загальний рівень податкового навантаження в Україні.

3.2.2. Структура податкової системи

Податкова система України представляє собою сукупність взаємопов'язаних елементів (податків, зборів та платежів). Включає в себе 18 загальнодержавних податків та 5 місцевих (2 податки та 3 збори). Основними бюджетоутворюючими податками вважаються: ПДВ, податок на прибуток підприємств (ППП), податок з доходів фізичних осіб та акцизний збір (з 2011 р. – акцизний податок). Динаміка їх надходжень до бюджету представлена на рис. 25.

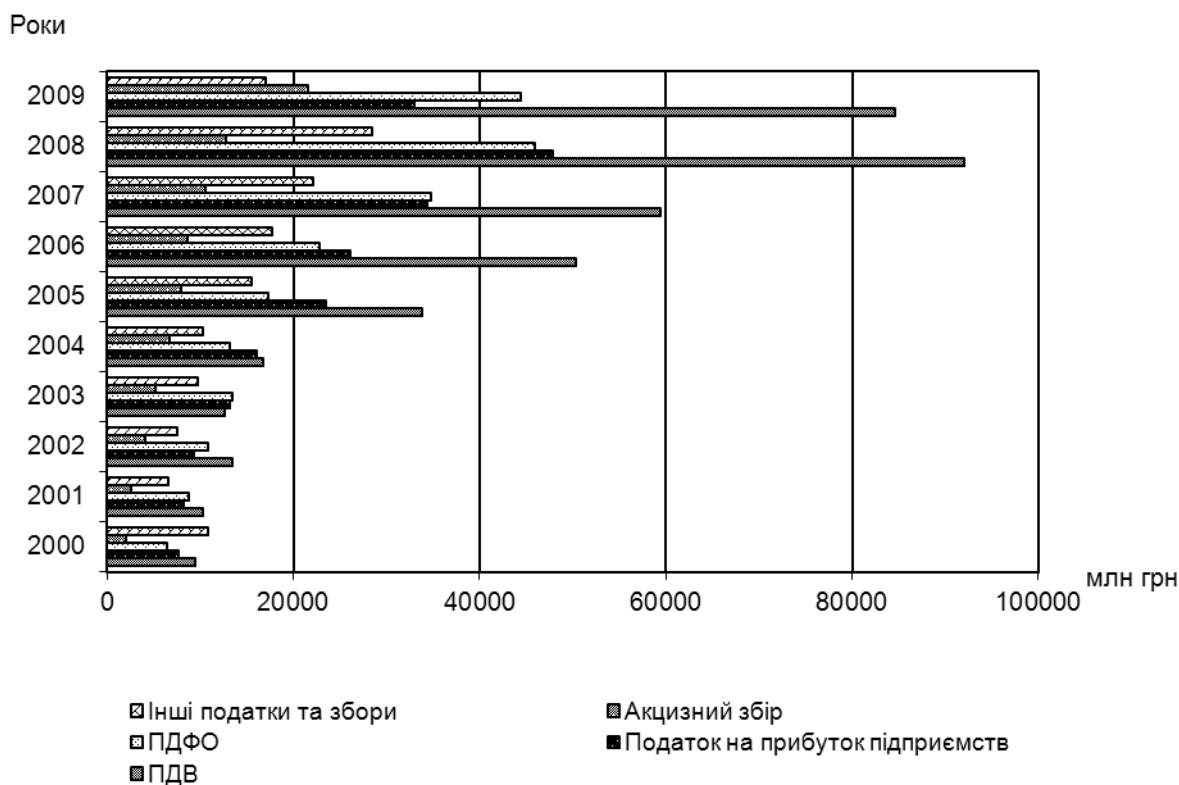


Рис. 25. Податкові надходження до Зведеного бюджету України (млн грн)

Згідно з табл. В.1 додатку В податкові надходження у 2000 – 2009 рр. характеризується зміною структури основних податків: якщо у 2000 р. найбільші надходження до зведеного бюджету забезпечував податок на

додану вартість (9 441,4 млн грн), друге місце займав податок на прибуток підприємств (7 698,4 млн грн), третє податок з доходів фізичних осіб (6 377,7 млн грн) і останнє акцизний збір, то вже через три роки у 2003 р. найбільші надходження поступили від податку з доходів фізичних осіб (13 521,3 млн грн), які порівняно з 2000 р. збільшились на 7 143,6 млн грн або на 53 %.

Друге місце за обсягом податкових надходжень у 2003 р. зайняв податок на прибуток підприємств 13 237,2 млн грн, який збільшився порівняно з 2000 р. на 42 %. ПДВ перемістився з першого місця у 2000 р. на третє у 2003 р. за обсягом надходжень та склав 12 598,1 млн грн, відносний приріст склав лише 25 %. Акцизний збір відрізнявся стабільністю та у загальних надходженнях до бюджету займав четверте місце.

У 2004 р. найбільші надходження до бюджету знов були забезпечені ПДВ (16 733, 5 млн грн), на другому місці залишився податок на прибуток підприємств (16 161,7 млн грн), а податок з доходів фізичних осіб перемістився на третє місце та склав 13 213,3 млн грн. Акцизний збір характеризувався найменшими показниками – 6 704,4 млн грн.

Таке різке зменшення надходжень від ПДФО може бути пов'язано із введенням пропорційної ставки. До 2003 р. в Україні існувала прогресивна шкала податку, тобто ставки податку були встановлені за прогресивною шкалою. Прогресія шкали була ступенева: весь сукупний дохід розкладався на частини і до кожної з них застосовувалась встановлена для цього інтервалу ставка. Максимальна ставка дорівнювала 40 %. Таким чином вирішувалась проблема наповнювання бюджетів усіх рівнів у сполученні з реалізацією принципу соціальної справедливості.

Після переходу до "плоскої шкали", тобто встановлення єдиної пропорційної ставки податку незалежно від рівня доходу, надходження до бюджету звичайно зменшились.

У 2005 – 2006 рр. значних змін у структурі надходжень не відбулось – найбільші показники давав ПДВ, на другому місці за обсягом сплати знаходився податок на прибуток підприємств, на третьому ПДФО і на четвертому акцизний збір.

У 2007 р. ситуація дещо змінилась. Надходження з ПДФО збільшились порівняно з 2006 р. на 34,4 % до 34 782,1 млн грн та перевищили надходження з податку на прибуток підприємств, які склали 34 407,2 млн грн, проте все ж були меншими, ніж показники ПДВ, обсяг якого у 2007 р. дорівнював 59 382,8 млн грн.

Збільшення надходжень від ПДФО у 2007 р. може бути пов'язано із закінченням періоду застосування 13 % ставки та переходом до справляння ПДФО за ставкою 15 %. З підвищенням ставки податку, а також збільшенням рівня заробітної плати відбувся приріст надходжень до бюджету на 34,4 % порівняно з попереднім періодом. Це пояснюється підвищенням номінальних доходів населення, інфляційними процесами та як наслідок – індексацією заробітної плати, що у сукупності сприяло зростанню податкових надходжень до бюджету.

У 2008 р. ПДВ знов забезпечив найбільші податкові надходження (92 082,6 млн грн), показники податку на прибуток підприємств трохи менші – 47 856,8 млн грн, на третьому місці ПДФО 45 895,8 млн грн.

Різне збільшення ПДВ у 2008 р. порівняно з 2007 р. (на 35,5 %), серед інших причин, пов'язано з підвищенням ціни російського газу для України з 130 дол. США за тис. м³ на кінець 2007 р. до 179,5 дол. США на 2008 рік. Збільшення ціни на імпортований газ означає відповідне збільшення бази оподаткування податком на додану вартість операцій з ввезення природного газу на територію України на 38,1 % [176].

Причиною збільшення надходжень ПДВ із ввезених на Україну товарів також стало скасування вексельної форми оплати товарів при імпорті на митну територію України та понадплановий імпорт протягом перших трьох кварталів, який за 8 міс. 2008 р. склав 18,6 млрд дол. США.

Збільшення надходжень податку на прибуток підприємств у 2008 р. на 39,08 % порівняно з 2007 р. зумовлено стрімким ростом номінального ВВП (зростання склало 35,9 % порівняно з показниками попереднього року), а також значним збільшенням прибутку банків, страхових та приватних компаній протягом перших трьох кварталів року [33].

Досить нестандартна ситуація склалася із структурою податкових надходжень у 2009 р. – відбулось суттєве зменшення надходжень від таких основних податків, як: ПДВ, від якого до зведеного бюджету надійшло лише 84 596,7 млн грн (-8,1 % порівняно з 2008 р.); податку на прибуток підприємств, який склав 33 048 млн грн (-30,9 % порівняно з базовим періодом); скорочення ПДФО відносно невелике – надходження зменшились до 44 485,3 млн грн (-3,07 %). При цьому єдиним податковим джерелом, що продемонструвало приріст порівняно з 2008 р. став акцизний збір, надходження від якого збільшились на 69,16 % та склали 21 624,5 млн грн.

Такі зміни спостерігаються вперше за більш як 4 роки та зумовлені дією таких факторів: зростання акцизного збору забезпечено збільшенням

ставок на тютюн та тютюнові вироби (що відбулося тричі протягом року), також зросли ціни на алкогольну продукцію, паливо та мастила. Збільшення ставок акцизного збору на тютюнові вироби є соціально виправданим та відповідає стимулюючій податковій політиці.

Щодо ситуації, яка склалась із податком на прибуток підприємств, то причинами зменшення надходжень до бюджету може бути:

безпосередній вплив подорожчання російського газу для України, що проявився у зростанні витрат виробництва основних споживачів цього ресурсу, передусім підприємств хімічної та металургійної промисловості, що призвело до скорочення обсягів промислового виробництва, і, відповідно до скорочення надходжень податку на прибуток підприємств до державного бюджету. Причому рентабельність підприємств металургійної галузі скоротилась до 2 – 4 %;

вплив світової фінансової кризи на діяльність підприємств (зменшення обсягу виробництва, масштабів фінансової діяльності). Початок кризи припав на кінець 2008 р., а проявився в повній мірі вже у 2009 р. Сплата податкових зобов'язань, розрахованих згідно зниженого фінансового результату, відбулася з деяким часовим інтервалом після виникнення кризових явищ. Саме тому для 2009 р. характерні такі низькі надходження від цього податку.

На дестабілізацію надходжень ПДВ вплинуло зниження платоспроможного попиту населення на продукцію на внутрішньому ринку. Зменшення обігу роздрібної торгівлі є підтвердженням зниження внутрішнього попиту та подальшого скорочення реальних доходів населення [34].

Із загального обсягу кінцевих споживчих витрат інституційних секторів економіки істотно знизилися (на 13,9 %) витрати домашніх господарств на придбання товарів і оплату послуг для особистого споживання, які склали 61,1 % у структурі ВВП за категоріями кінцевого споживання. Разом з тим скоротилися обсяги кінцевих споживчих витрат сектору загального державного управління (на 12,3 %) і некомерційних організацій, які обслуговують домашні господарства (на 13 %).

Зменшення кінцевих споживчих витрат населення може бути викликано рядом причин. Однією з них є зниження реального доходу населення, хоча номінальний дохід і показує позитивну динаміку. При низьких доходах і високих цінах на продукцію попит зменшується.

У 2009 р. індекс споживчих цін (ІСЦ) дорівнював 112,3 % та зменшився на 10 % у порівнянні з 2008 р., а індекс реальної зарплати

збільшився лише на 2,1 % та склав 99,1 %. Різниця між цими двома індексами (112,3 % та 99,1 %) становить лише 13,2 %, причому ІСЦ значно перевищує індекс реальної зарплати. А з урахуванням того, що основну частину витрат населення України складають витрати на продукти харчування (52,8 % у 2009 р.), суспільний добробут населення залишається на досить низькому рівні.

Частка громадян із середніми загальними доходами на душу населення в місяць нижче прожиткового мінімуму в 2009 р. склала 18 % (у 2007 р. – 29 %). Майже 40 % осіб, рівень життя яких нижче прожиткового мінімуму, – це працюючі (загалом – 14 % всіх осіб цієї групи), кожна восьма особа – непрацюючий пенсіонер (відповідно 10 %), кожна третя особа – дитина до 18 років (32 %) [195].

Усі ці негативні явища – заборгованість із виплати заробітної плати, зростання індексу інфляції, значні відносні витрати на споживання, збільшення межі бідності свідчать про низький рівень життя громадян України.

В умовах такого соціально-економічного стану виникає необхідність удосконалення податкової політики держави.

Якщо подивитись на питому вагу основних бюджетоутворюючих податків у загальних надходженнях зведеного бюджету (табл. 19), то видно, що в динаміці ПДВ займає найбільшу питому вагу, який з 25,94 % у 2000 р. збільшився до 40,54 % у 2008 р., а у 2009 р. вже досягнув 40,66 %; податок на прибуток підприємств формує 21,07 % податкових надходжень у 2008 р., у 2009 р. лише 15,88 % – питома вага цього податку вперше за 9 років знизилася до такого рівня. Максимальну питому вагу податок на прибуток підприємств склав у 2004 р. – 25,59 %.

Таблиця 19

Питома вага основних податків у податкових надходженнях, %

Показники	Роки									
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ПДВ	25,94	28,18	29,68	23,19	26,49	34,47	40,08	36,82	40,54	40,66
Частка ПДВ у ВВП, %	5,55	5,06	5,97	4,71	4,85	7,66	9,26	8,24	9,69	10,4
Податок на прибуток підприємств	21,15	22,55	20,7	24,37	25,59	23,93	20,81	21,34	21,07	15,88

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Частка ППП у ВВП, %	4,52	4,05	4,16	4,95	4,68	5,32	4,81	4,77	5,03	4,06
ПДФО	17,52	23,9	23,85	24,89	20,92	17,67	18,13	21,57	20,2	21,38
Частка ПДФО у ВВП, %	3,74	4,29	4,79	5,06	3,83	3,92	4,19	4,83	4,83	5,46
Акцизний збір (АЗ)	5,54	7,23	9,03	9,66	10,61	8,1	6,85	6,55	5,63	10,39
Частка АЗ у ВВП, %	1,18	1,29	1,82	1,96	1,95	1,80	1,58	1,47	1,35	2,65
ВВП за ринковими цінами	170,07	204,19	225,81	267,34	345,11	441,45	544,15	720,73	950,50	813,40

Частка ПДФО коливається від 17,52 % (2000 р.) до максимального значення 24,89 % (2003 р.), та в 2008 р. питома вага склала 20,2 %, у 2009 р. збільшилась до 21,38 %. Щодо акцизного збору, то його питома вага у надходженнях коливається від мінімального 5,54 % у 2000 р. до 10,61 % у 2004 р., та у 2008 р. знову зменшилась до 5,63 %, а у 2009 р. склала максимальний (з 2005 р.) рівень 10,39 %.

Податки як частка ВВП держави відображають ступінь втручання держави в процес перерозподілу нової вартості. Частка окремих податків в ВВП є також показником фіскальної ефективності податкової системи.

Частка ПДВ у ВВП з 2002 по 2004 рр. зменшувалася, з 2005 по 2006 рр. значно зросла до 9,26 %, в 2007 р. знизилась до 8,24 % в 2009 рр. збільшилась до 10,4 %. При цьому в 2006 по 2008 рр. спостерігається тенденція до збільшення частини надходжень ПДВ з імпортованих товарів. Щодо частки податку на прибуток підприємств у ВВП, то вона достатньо мінлива – з 2005 р. по 2007 р. зменшувалася, в 2008 р. збільшилась, а у 2009 р. знову зменшилась майже до рівня 2001 р. Частка ПДФО до 2003 р. постійно зростала, а з 2004 р. після проведення реформи зменшилась і лише у 2009 р. перевищила дореформений рівень. Частка акцизного збору до 2004 р. зростала, а потім пішла на спад аж до 2008 р. і лише у 2009 р. збільшилась.

Різкі та систематичні зміни в частках податків у ВВП є негативним явищем, що свідчить про повільне економічне зростання.

Структура основних податків у загальних податкових надходженнях 2000 р. (рис. 26) характеризувалася високою часткою ПДВ (25,94 %), податком на прибуток підприємств (21,15 %) та ПДФО (17,52 %). ПДВ за питомою вагою переважає представників прямих податків, тобто акцент робиться на непрямі податки, які сплачують кінцеві споживачі, що свідчить про низький рівень соціально-економічного розвитку країни.

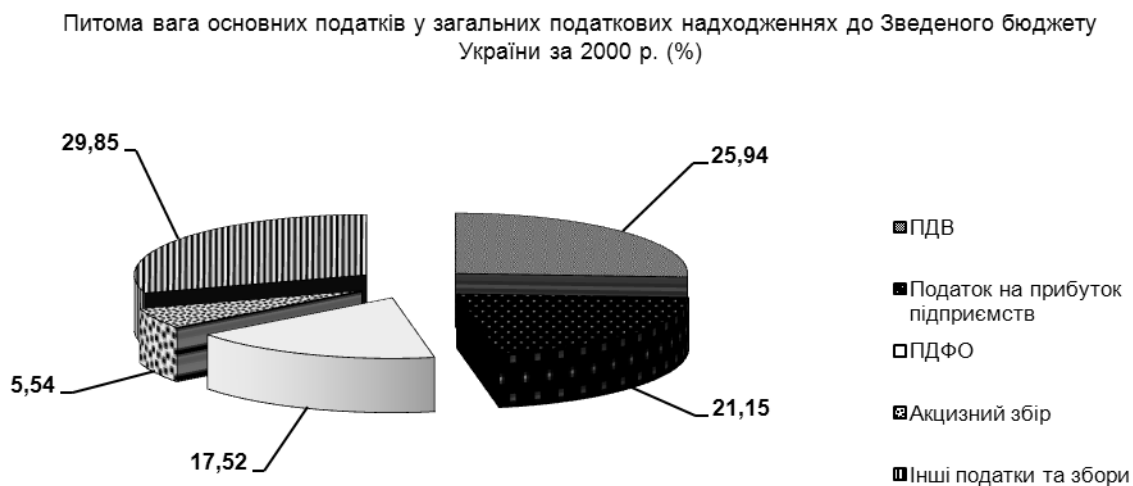


Рис. 26. Питома вага основних податків у загальних податкових надходженнях до Зведеного бюджету України за 2000 р. (%)

Через п'ять років структура основних бюджетоутворюючих податків не змінилась (рис. 27) – основну частку у податкових надходженнях до бюджету складає ПДВ (34,47 %), податок на прибуток підприємств складає 23,93 % загальних надходжень, третє місце посідає ПДФО 17,67 % та останнє місце посідає акцизний збір з часткою 8,1 %. Тобто податкова політика держави продовжує здійснюватися без врахування її наслідків для соціальної та економічної сфери.

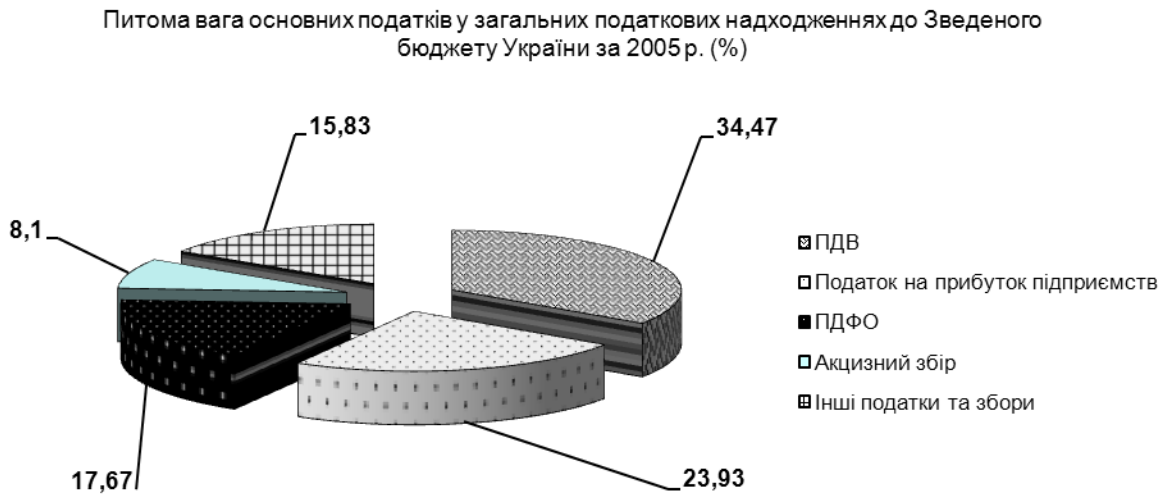


Рис. 27. Питома вага основних податків у загальних податкових надходженнях до Зведеного бюджету України за 2005 р. (%)

Структура податків у 2009 р. (рис. 28) зберігається незмінною порівняно з 2000 р. та 2005 р., а саме: перше місце займає ПДВ, друге – податок на прибуток підприємств, третє ПДФО, та четверте акцизний збір, який сягнув максимального розміру за 9 років.

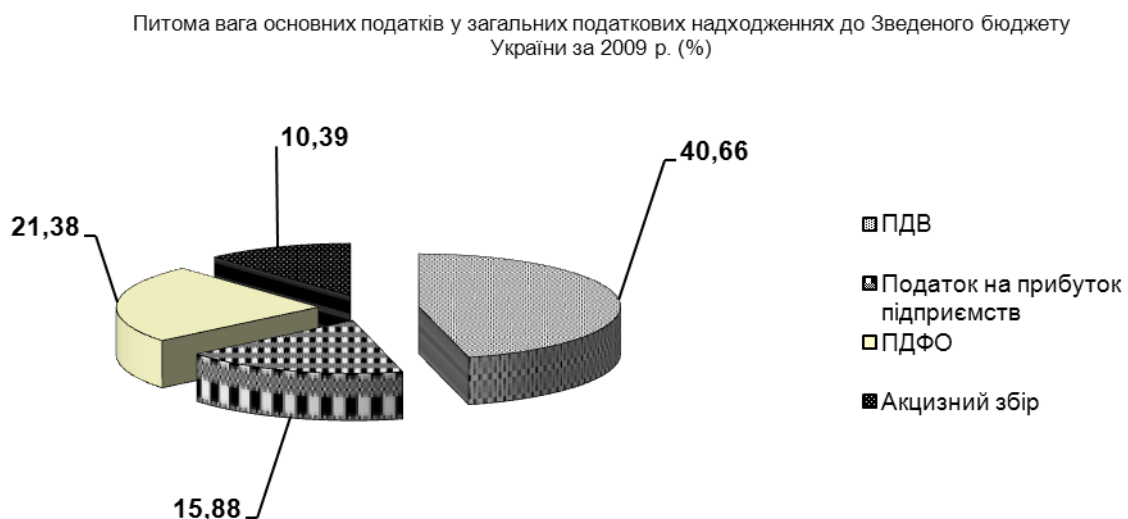


Рис. 28. Питома вага основних податків у загальних податкових надходженнях до Зведеного бюджету України за 2009 р. (%)

Тобто непрямі податки складають основну частину податкових надходжень, зокрема у 2009 р. (рис. 28) ПДВ склав 40,66 % та акцизний збір продемонстрував різке зростання до 10,39 %, що свідчить про те, що в Україні віддається перевага непрямим податкам. Це говорить про

фіскальну спрямованість податкової політики замість використання її регулюючої функції, яка повинна сприяти соціально-економічному розвитку країни.

Непрямі податки є несправедливими з соціальної позиції. Вони є надбавкою до споживчих цін та штучно збільшують вартість національного продукту змушуючи споживачів сплачувати їх, причому ця надбавка поступає в дохідну частину бюджету не збільшуючи при цьому доходів учасників виробництва. Непрямі податки здатні істотно знизити споживацький попит та стримати пропозицію товарів.

Щодо ресурсних платежів, то надходження останніх до зведеного бюджету має тенденцію до збільшення в абсолютному значенні (табл. 20).

Однак динаміка відносного значення ресурсних платежів у загальних податкових надходженнях носить нестійкий характер. У 2007 р. частка ресурсних платежів значно збільшилась до 11,9 %, а в 2008 р. трохи зменшилась до 11,08 %.

Таблиця 20

Надходження ресурсних платежів до бюджету

Найменування показників	Роки					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Збори за спеціальне використання природних ресурсів, млн грн	2507,09	3342,03	3981,01	4746,68	5948,2	9292,0
Рентна плата, млн грн	3313,19	3479,06	4668,48	6804,65	8314,40	10329,13
Рентна плата за нафту, що видобувається в Україні, млн грн	269,49	404,83	1204,09	2349,65	3615,67	4412,8
Рентна плата за природний газ, що видобувається в Україні, млн грн	555,56	528,29	575,95	567,98	729,94	1127
Ресурсні платежі всього, млн грн	5820,28	6821,09	8649,49	11551,3	19278,28	25160,91
Частка у загальних податкових надходженнях, %	10,71	10,8	8,82	9,19	11,90	11,08

Проте сплата ресурсних платежів до бюджету у 2008 р. збільшилась порівняно з 2007 р. на 23,38 % та склала 25 160,91 млн грн.

В основному збільшення відбулося за рахунок рентних платежів, які у 2008 р. склали 9,4 млрд грн., що майже на 1,6 млрд грн, або на 20,1 % перевищує надходження аналогічного періоду 2007 року (рис. 29).



Рис. 29. Сплата до державного бюджету рентних платежів, млн грн

Зокрема збільшення відбулося за рахунок: рентної плати за нафту, яка у 2008 р. склала 4 412,8 млн грн та збільшилась порівняно з 2007 р. на 18,06 %; рентної плати за транзит природного газу, яка у 2008 р. склала 1 127 млн грн (збільшилась на 35,23 %); рентної плати за газовий конденсат (збільшилась на 40,3 %) та дорівнювала у 2008 р. 1 462,8 млн грн. [122].

Збільшення платежів за транзит газу у 2008 р. зумовлено передоплатою російською компанією Газпром за транзит газу територією України у розмірі 1,7 млрд дол. США.

Зростання рентної плати за газовий конденсат пов'язано насамперед зі сплатою розстрочених податкових зобов'язань НАК "Нафтогаз України" з рентної плати за газовий конденсат, що видобувається в Україні [33].

Такі зміни можуть бути спричинені значним підвищенням цін на транзит російського газу у 2008 – 2009 рр. У зв'язку з підвищенням цін на газ у 2008 році серйозного деструктивного впливу зазнала українська економіка через підвищення загального рівня цін, спричиненого як об'єктивними чинниками інфляції витрат, так й адаптивними сподіваннями економічних агентів. Підвищення ціни вітчизняного газу для населення майже вдвічі, значно збільшило вартість житлово-комунальних послуг для населення. Враховуючи сучасний низький рівень добробуту насе-

лення України такі дії суттєво відображаються на рівні життя. Номінальні доходи населення за III квартал 2009 р. порівняно з відповідним періодом 2008 р. зросли на 3,2 %. Номінальній наявний дохід, який може бути використаний населенням на придбання товарів і послуг, збільшився на 3,8 %, а реальний, визначений з урахуванням цінового фактору, – зменшився на 9,9 % [195]. Заборгованість з виплати заробітної плати на 1 січня 2010 року становила 1 473 329 тис грн [182].

Основними представниками місцевих податків і зборів, що забезпечували найбільші надходження за досліджуваний період є: комунальний податок, ринковий збір, податок з реклами, збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі. Найменші надходження від збору з власників собак, видачу ордера на квартиру, курортного збору.

Щодо місцевих податків і зборів, то їх частка у загальних податкових надходженнях найменша (у 2003 р. складала 1,09 %) та спостерігається тенденція до зменшення відносних показників (рис. 30).



Рис. 30. Частка місцевих податків у загальних податкових надходженнях, %

Проте абсолютні показники надходжень місцевих податків до Зведеного бюджету України показують стійкий приріст (рис. 31).

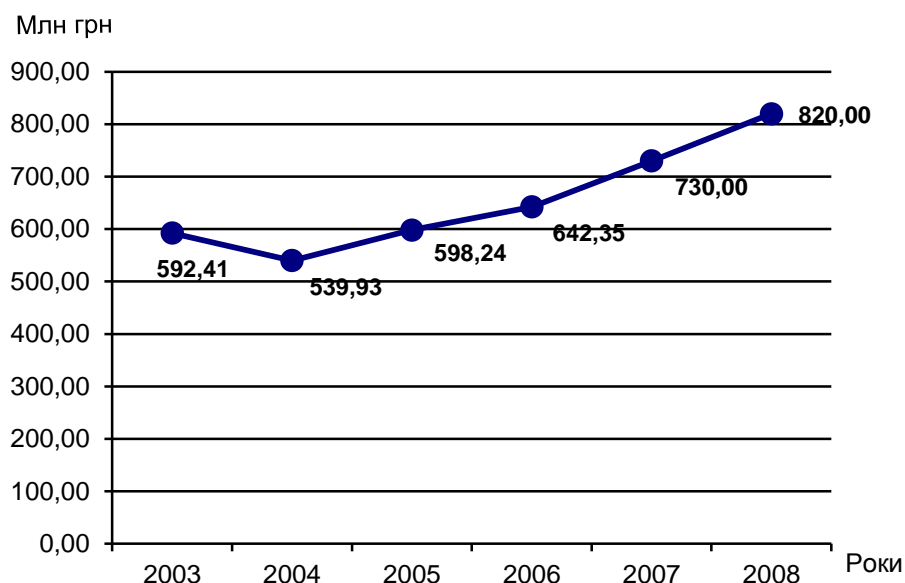


Рис. 31. Надходження місцевих податків і зборів до Зведеного бюджету України, млн грн

У 2008 р. надійшло 820, 00 млн грн з місцевих податків і зборів, що на 90 млн грн більше порівняно з 2007 р. Збільшення відбулося за всіма основними видами податків, зокрема: з ринкового збору – на 57,9 млн грн, з податку з реклами – на 13,7 млн грн, збору за паркування автомобілю – на 6,9 млн грн, з комунального податку на 4,8 млн грн, із збору за право використання місцевої символіки – на 4,9 млн грн [122].

Доходи місцевих бюджетів у 2008 р. склали майже 73,9 млрд грн.

При цьому в 2008 р. у структурі доходів місцевих бюджетів спостерігалось зростання частки податкових надходжень (на 3,8 відсоткових пункти до 80,2 % усіх доходів місцевих бюджетів) та зменшення питомої ваги доходів від операцій з капіталом (на 1,7 відсоткових пункти), цільових фондів (на 1,4 відсоткових пункти), неподаткових надходжень (на 0,6 відсоткових пункти).

Якщо розглянути співвідношення між прямими і непрямими податками, представлене на рис. 32, то видно, що частка непрямих податків у загальних податкових надходженнях до бюджету в динаміці зростає, що відповідає загальноєвропейським тенденціям. Тільки у 2007 р. частка непрямих податків зменшилась порівняно з 2006 р. до 49,3 %, проте у 2008 р. знов збільшилась до 51,4 %.



Рис. 32. Питома вага прямих і непрямих податків у загальних податкових надходженнях, %

А у 2009 р. частка непрямих податків склала 54,09 %. Таку високу частку забезпечили в основному акцизний збір з вироблених в Україні товарів та ПДВ. Причиною є підвищення ставок акцизного збору на підакцизну продукцію протягом року. Акцизний збір з ввезених в Україну товарів з 2006 р. стабільно зростає. ПДВ хоч і займає високу питому вагу, проте у 2009 р. надходження в абсолютному значенні зменшились порівняно з базовим періодом (табл. 21). Окрім того занепокоєння викликає те, що надходження ПДВ формуються з 2006 р. в основному за рахунок ПДВ з імпорту, а не з вироблених в Україні товарів.

Таблица 21

Динаміка надходжень від непрямих податків, млн грн

Непрямі податки	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8
ПДВ (з урахуванням відшкодування)	12598,10	16733,50	33803,80	50396,7	59382,8	92082,6	84596,7
Поставки на території України	13447,17	16695,54	23778,80	30648,76	36548,47	45015,91	15927,2
Імпорт	9440,84	11993,19	23003,17	31890,73	41682,42	79397,20	68500,3
Акцизний збір(з вироблених в Україні товарів)	4659,13	6091,55	7346,54	7557,30	9072,21	10230,15	17934,50
% від загальної суми акцизного збору	88,81	90,86	92,46	87,79	85,85	80,03	82,94

1	2	3	4	5	6	7	8
Акцизний збір(з ввезених в Україну товарів)	43,51	612,80	598,90	1050,80	1495,50	2553,00	3690,00
% від загальної суми акцизного збору	0,83	9,14	7,54	12,21	14,15	19,97	17,06
Акцизний збір	5246,10	6704,40	7945,40	8608,10	10567,70	12783,10	21624,50
Мито	260,11	4015,30	6006,50	6972,70	9588,90	11932,80	6328,80

Надходження від мита з 2003 р. до 2008 р. постійно зростали, а у 2009 р. зменшились порівняно з 2008 р. на 5 604,0 млн грн внаслідок згортання імпорту. Зменшення надходжень від податків і зборів у 2009 р. може бути пов'язане з кризовими явищами в економіці.

Що ж стосується прямих податків, то їх частка у загальних податкових надходженнях хоча у 2003 р. та 2004 р. перевищувала відповідний показник непрямих податків, проте має тенденцію до скорочення (див. рис. 32). З 2003 р. до 2006 р. частка прямих податків йшла на спад. У 2007 р. показник дещо покращився, а у 2008 р. знову зменшився та склав 44,9 %.

Надходження від плати за землю та податок з власників транспортних засобів мають тенденцію до збільшення протягом 2003 – 2008 рр. (табл. 22). А надходження від податку на прибуток та ПДФО поперемінно давали найбільші надходження серед прямих податків.

Таблиця 22

Динаміка надходжень від прямих податків, млн грн

Прямі податки	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Податок на прибуток підприємств	13237,2	16161,7	23464,0	26172,7	34407,2	47856,8	33048,0
ПДФО	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485,3
Плата за землю	1792,54	2293,20	2718,20	3122,30	3889,30	6681,40	8362,74
Податок з власників транспортних засобів	372,70	658,73	833,36	1084,84	1353,50	1558,44	1538,35

У 2003 р. ПДФО переважав за надходженнями податок на прибуток, проте вже у 2004 р. податок на прибуток значно перевищив надходження від ПДФО та тримав таку позицію до 2006 р. А в 2007 р.

надходження від ПДФО знов перевищили податок на прибуток на 374,9 млн грн, що спричинено зміною ставки ПДФО з 13 % до 15 %. Проте в 2008 р. податок на прибуток перевищив надходження від ПДФО та зайняв перше місце серед прямих податків. А в 2009 р. надходження від податку на прибуток підприємств зменшились порівняно з базовим періодом на 14 808,8 млн грн або на 30,94 %. Таке різке зменшення надходжень зумовлено кризовим станом економіки.

Частка непрямих податків перевищує частку прямих податків у загальних податкових надходженнях, це означає, що більший податковий тягар лягає на кінцевих споживачів, тобто населення. Рівень життя населення України низький рівно як і рівень суспільного добробуту. Якщо говорити про соціальні аспекти податкової політики, то ці фактори дуже важливо враховувати при здійсненні регулювання економіки за допомогою податкових механізмів.

Отже, податкова система України характеризується різкими коливаннями фіскальної ефективності, що ускладнює проведення бюджетної політики загалом та податкової зокрема. Це відбивається на соціально-економічному розвитку країни. Спад обсягу виробництва, збільшення безробіття, зниження реальних доходів населення позначається на податкових надходженнях. Стабілізація соціально-економічного розвитку вимагає від держави проведення стимулюючої податкової та бюджетної політики, спрямованої на стимулювання споживчого попиту. Тому спрямування макроекономічної політики держави на соціально-орієнтовану економіку можливо лише після подолання недоліків податкової системи України.

3.3. Соціальний розвиток та оподаткування: регіональний аспект

Сьогодні соціально та економічно значущі проблеми вирішуються в Україні в основному на загальнодержавному рівні. Через брак достатніх можливостей держава не може повністю враховувати інтереси всіх областей та регіонів, а значить деякі заходи державного регулювання, в тому числі і податкового, є недостатньо ефективними, а в деяких випадках, навіть недієвими. Вирішенням даної проблеми є перехід від загального до часткового, тобто раціональним є впровадження певних заходів податкового регулювання соціальними та економічними про-

цесами на рівні регіонів з урахуванням властивих їм особливостей розвитку. Проведення регіональної політики забезпечить швидке втілення більш ефективних розробок у цій сфері.

Підвищення ролі регіонів у соціально-економічному житті країни – один із основоположних принципів функціонування країн Європейського Союзу [52, с. 7–8]. Взявши курс на послідовну євроінтеграцію, наша держава повинна розробити і реалізувати систему заходів, яка б привела її регіональну політику у відповідність з вимогами ЄС. Вирішення проблем розроблення стратегічного планування регіонального розвитку в Україні забезпечить зростання рівня соціально-економічного розвитку регіонів, підвищення рівня життя населення. Велику увагу при цьому слід приділити активізації інвестиційної та інноваційної діяльності, що дозволить здійснити прогресивні структурні зрушення в економіці, інноваційне оновлення її реального сектора, підвищити конкурентоспроможність і забезпечити соціально-економічний розвиток як регіонів, так і держави в цілому.

Зрозуміло, що податкоспроможність як одна з найбільш інтегративних соціально-економічних характеристик регіону має подвійне "підпорядкування" і фактично входить до складу як зовнішньої функції, яка забезпечує фінансовими ресурсами державний розвиток, так і внутрішньої, яка фінансово забезпечує усі відтворювальні процеси в регіоні [124].

При вирішенні соціально значущих проблем доцільним є аналіз впливу бюджетно-податкових важелів на соціальний розвиток регіонів, оскільки саме за рахунок цих важелів формується дохідна частина бюджету різних рівнів. Для проведення аналізу впливу бюджетно-податкових важелів на рівень соціального розвитку за регіонами пропонується послідовність дій, що наведена на рис. 33.

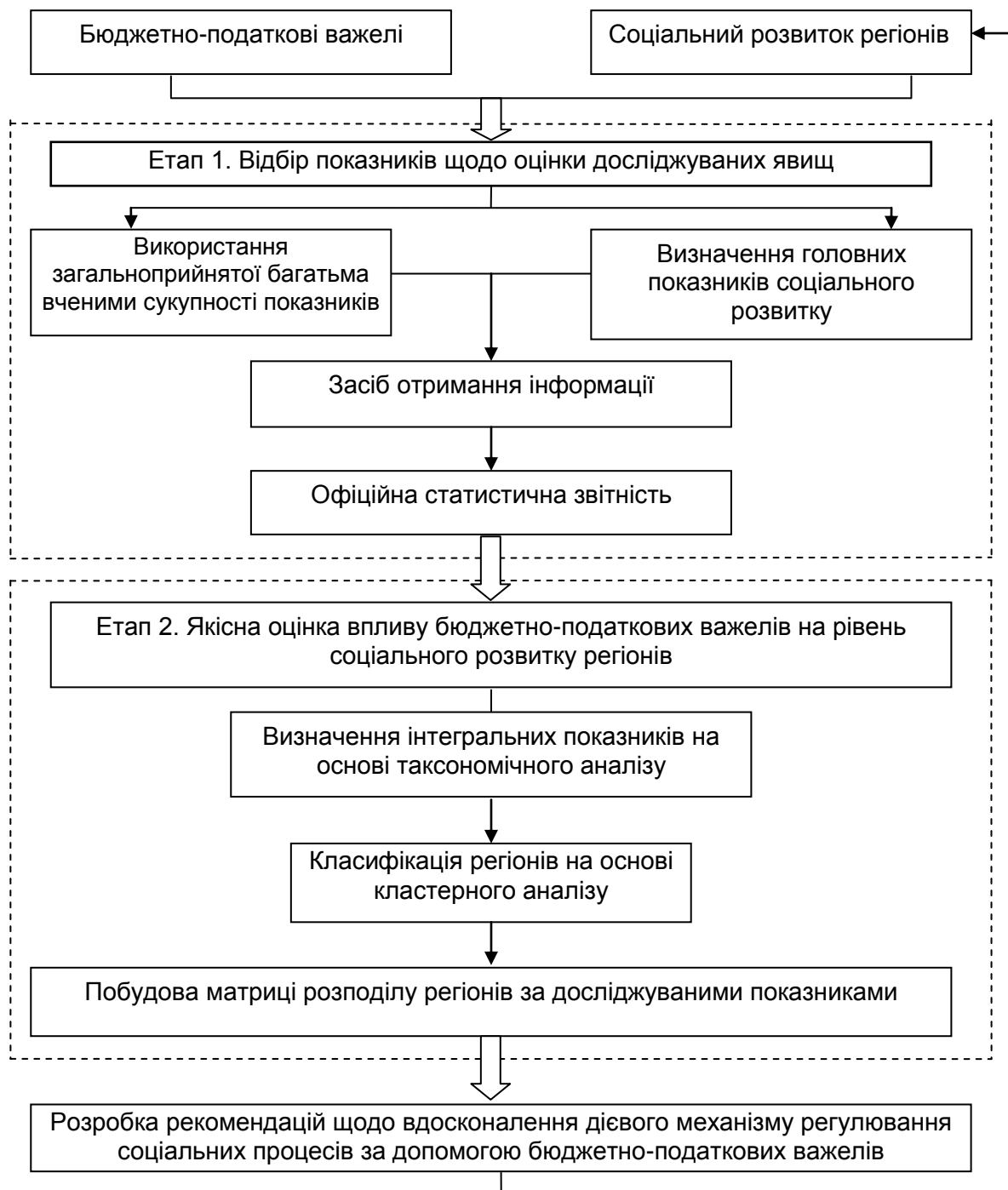


Рис. 33. Послідовність заходів щодо здійснення аналізу впливу бюджетно-податкових важелів на рівень соціального розвитку регіонів

Однак, перш ніж здійснювати відбір показників щодо проведення оцінки рівня соціального розвитку регіонів із застосуванням бюджетно-податкових важелів необхідно здійснити групування регіонів за тими податковими і неподатковими надходженнями, частка яких є найбільшою в загальному обсязі надходжень того чи іншого регіону. Це в подаль-

шому дасть змогу розробити відповідні заходи для кожної окремої групи регіонів щодо поліпшення їх соціального стану переважно через механізм податкового регулювання соціальної сфери саме через ці превалюючі податки і інші надходження до бюджетів відповідного рівня.

У табл. 23 наведена питома вага основних податків, зборів і інших неподаткових платежів в загальному обсязі цих платежів за регіонами, які були мобілізовані до відповідних бюджетів за 2008 р. У більшості регіонів основним податком є податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств та в поодиноких випадках акцизний збір (табл. 24).

Таблиця 24

Розподіл регіонів за податковими надходженнями та зборами, які мають найбільшу частку в загальному обсязі податкових і неподаткових надходжень

Податок (збір)	Регіон
Податок з доходів фізичних осіб	АР Крим, Вінницький, Волинський, Житомирський, Закарпатський, Івано-Франківський, Кіровоградський, Луганський, Львівський, Миколаївський, Одеський, Рівненський, Сумський, Тернопільський, Харківський, Херсонський, Хмельницький, Чернівецький, Чернігівський, Київський, Полтавський
Податок на прибуток підприємств	Дніпропетровський, Запорізький, Донецький
Акцизний збір	Черкаський

У цілому треба відзначити, що основна частка формування дохідної частини бюджету припадає на загальнодержавні податки і збори, тоді як "місцеві податки і збори відіграють побічну роль" [32, с. 48], і їх частка є незначною в формуванні місцевих бюджетів.

**Питома вага основних податків, зборів і інших обов'язкових платежів у загальному обсязі
відповідних надходжень за регіонами, які були мобілізовані за 2008 рік**

Показники	Податок з доходів фізичних осіб, %	Податок на прибуток підприємств, %	Податок з власників транспортних засобів, %	Збори за спец. використання природних ресурсів, %	ПДВ, %	Акцизний збір з вироблених на території України товарів, %	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності, %	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, %	Місцеві податки і збори, %	Фіксований сільського сподарський податок, %	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, %
Регіон											
АР Крим	37,38	15,93	1,51	8,75	25,09	2,56	1,21	1,04	0,85	0,18	4,96
Вінницький	38,49	12,56	1,88	6,43	20,09	13,74	0,73	0,60	0,68	0,29	4,42
Волинський	39,46	19,56	3,09	4,43	21,48	4,22	1,00	0,95	0,83	0,09	4,35
Дніпропетровський	21,16	49,69	0,68	8,17	16,64	0,49	0,33	0,42	0,30	0,05	1,62
Донецький	27,80	34,52	0,66	5,34	26,55	1,87	0,40	0,33	0,30	0,03	1,98
Житомирський	39,50	15,55	1,95	8,33	22,23	4,76	0,71	0,94	0,89	0,13	4,65
Закарпатський	37,47	16,74	2,46	4,56	25,78	2,27	1,33	1,59	0,73	0,02	6,32
Запорізький	28,52	32,48	0,88	5,90	16,73	11,21	0,48	0,56	0,49	0,12	2,38
Івано-Франківський	36,23	15,88	1,99	8,26	20,65	8,98	0,93	1,02	0,80	0,03	4,58
Київський	36,96	22,14	1,38	5,58	27,34	0,39	0,56	0,82	0,43	0,13	3,86
Кіровоградський	45,95	13,69	1,69	8,85	17,89	4,30	0,97	0,86	0,69	0,53	4,18
Луганський	32,61	24,56	0,93	5,38	19,57	12,76	0,50	0,52	0,55	0,08	2,33
Львівський	32,31	24,17	1,36	4,35	25,60	5,65	0,78	0,89	0,52	0,02	3,88
Миколаївський	34,43	25,22	1,17	6,14	21,95	4,27	0,77	0,83	0,72	0,20	3,97
Одеський	31,09	29,20	1,37	5,40	20,59	5,10	0,78	0,87	0,94	0,12	3,74
Полтавський	25,29	22,94	0,89	6,91	19,05	20,91	0,40	0,57	0,37	0,16	2,36
Рівненський	37,67	22,04	2,58	6,73	23,06	0,22	0,69	0,91	0,75	0,10	4,83
Сумський	39,80	16,44	1,36	14,15	19,40	2,23	0,70	0,91	0,56	0,22	3,92
Тернопільський	41,14	12,33	2,60	4,41	25,61	3,71	1,02	1,01	0,83	0,25	6,62
Харківський	23,90	22,51	0,72	5,85	22,53	19,07	0,41	0,50	0,68	0,08	3,01
Херсонський	44,95	14,52	2,16	6,87	19,06	1,91	1,18	1,43	1,11	0,51	5,91
Хмельницький	37,92	20,36	2,03	5,76	23,18	1,21	0,81	0,99	2,11	0,21	5,06
Черкаський	25,11	16,43	1,05	5,38	15,44	31,58	0,58	0,76	0,36	0,20	2,92
Чернівецький	37,19	16,02	2,35	7,15	24,12	1,42	1,04	1,67	1,60	0,16	6,81
Чернігівський	29,70	11,81	1,16	6,21	21,36	21,80	0,56	0,55	0,55	0,15	3,61

Окрім цього, виходячи з наведених в табл. 24 даних, можна зробити висновок, що при формуванні бюджетно-податкових надходжень до бюджету значна роль відведена здійсненню ефективної політики доходів, кінцевим результатом якої є отримання прибутку для підприємств і зарплати, яка є основним джерелом доходів більшості громадян України. А тому при оцінці рівня соціального розвитку регіонів необхідно враховувати такі показники, які пов'язані з доходами населення та їхньою трудовою діяльністю:

річні доходи населення в розрахунку на душу населення з урахуванням соціальних виплат і поточних трансфертів, грн / чол.;

середньомісячна заробітна плата на душу населення, грн / чол.;

темп зростання (зменшення) заборгованості із виплати заробітної плати, % до 1 січня попереднього року;

частка працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму для працездатної особи, % до кількості штатних працівників, які відпрацювали 50 % і більше робочого часу, встановленого на місяць;

коефіцієнт зареєстрованого безробіття, % до населення працездатного віку;

коефіцієнт зайнятого населення, % до населення віком 15 – 70 років;

міграційний рух населення (приріст або зменшення населення за регіонами в розрахунку на 1 000 осіб) (табл. В.2 додатку В).

Узагальнюючи показники і чинники, що використовуються більшістю вчених при проведенні аналізу впливу бюджетно-податкових важелів на соціальний розвиток регіонів, пропонується наступна сукупність показників [61; 125]:

податкові надходження до бюджетів різних рівнів на душу населення, грн /чол.;

неподаткові надходження до бюджетів на душу населення, грн./чол.;

надходження до цільових фондів на душу населення, грн /чол. (табл. В.3 додатку В).

Другим етапом проведення аналізу є якісна оцінка впливу бюджетно-податкових важелів на рівень соціального розвитку регіонів, що полягає у визначенні відповідних інтегральних показників. Для оцінки інтегрального рівня бюджетно-податкових надходжень і рівня соціального розвитку в регіонах пропонується методика інтегральної оцінки цих

рівнів з урахуванням впливу складових його елементів, що базується на застосуванні методів таксономічного аналізу [98, с. 89].

Доцільність застосування методів таксономії при оцінці досліджуваних явищ обумовлена наступним. Таксономічні методи є найбільш відповідними, з точки зору групування різнорідних за сутністю показників, для розрахунку єдиного узагальнюючого значення необхідних ознак, що всебічно відображають об'єкт дослідження. Крім того, застосування підходів таксономічного аналізу при оцінці зазначених показників дозволяє враховувати всю сукупність їх складових елементів. Здійснення таксономічного аналізу досліджуваних явищ дасть змогу визначити якісний вплив бюджетно-податкових важелів на рівень соціального розвитку регіонів та побудувати в результаті матрицю взаємозв'язку цих показників, внаслідок чого можна визначити депресивні регіони та розробити заходи щодо поліпшення їх соціального розвитку.

На рис. 34 наведені результати інтегральної оцінки рівня бюджетно-податкових надходжень за регіонами за 2008 рік.

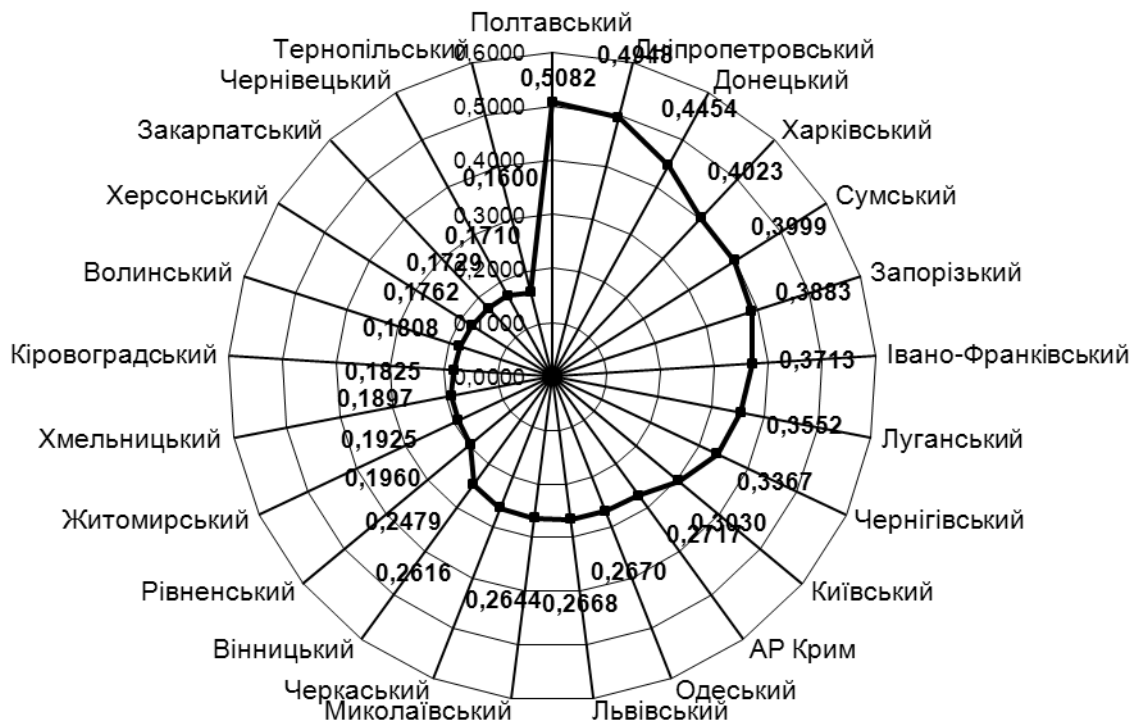


Рис. 34. Інтегральна оцінка рівня бюджетно-податкових надходжень за регіонами України за 2008 рік

Таким чином, виходячи з даних, наведених на рис. 34, можна побачити, що найвищим рівнем бюджетно-податкових надходжень характеризується Полтавський регіон (0,5082 частки одиниці), а найменшим – Тернопільський регіон (0,1600 частки одиниці).

Подальшим етапом пропонується класифікація регіонів України щодо досліджуваного показника на підставі методу кластерного аналізу, який полягає в розбивці сукупності на певну кількість кластерів. Кластеризація регіонів була проведена із використанням прикладної програми STATISTICA 6.0.

За основу класифікації регіонів за рівнем бюджетно-податкових надходжень були взяті ті ж самі показники, що і для проведення інтегральної оцінки.

Результати кластеризації регіонів за показниками бюджетно-податкових надходжень за рахунок використання ієрархічних кластер-процедур наведені на рис. 35.

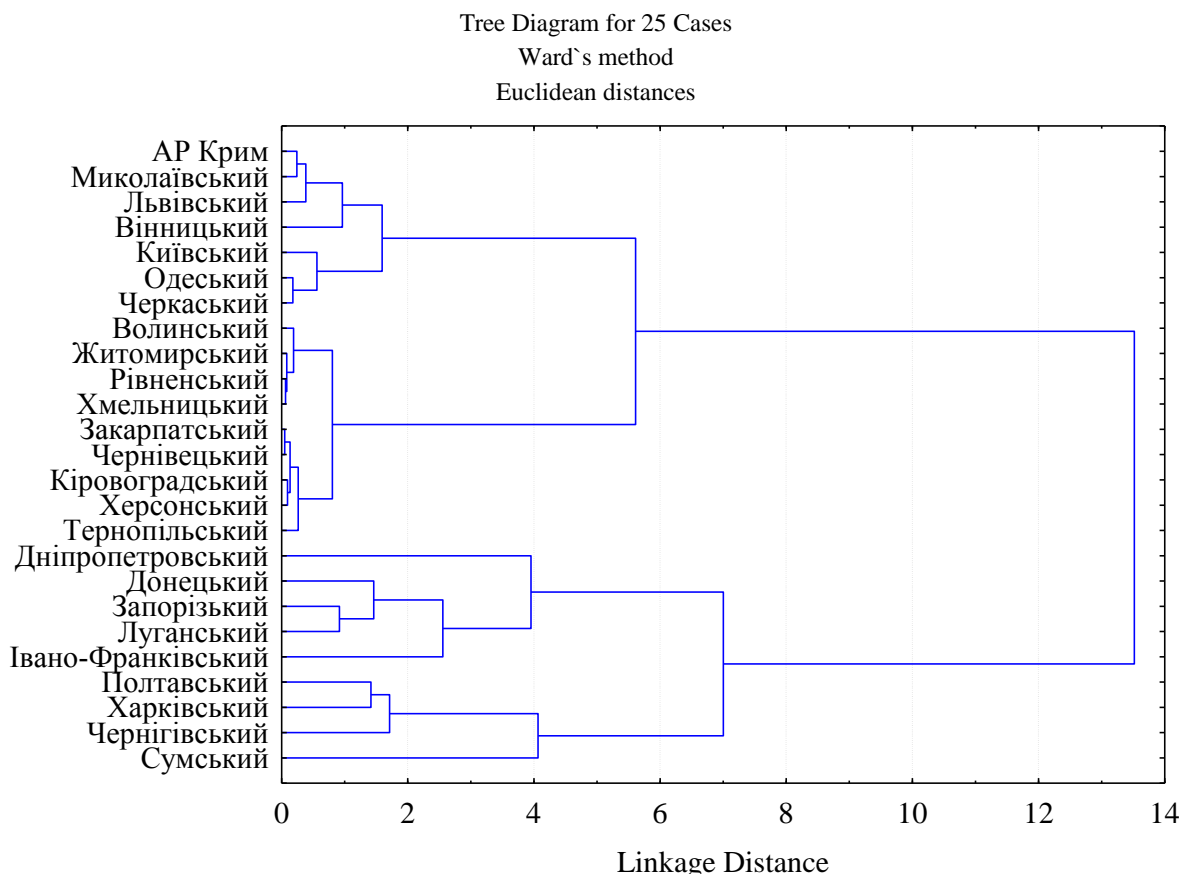


Рис. 35. Кластеризація регіонів за показниками бюджетно-податкових надходжень за 2008 р.

Аналізуючи дані, наведені на рис. 35, можна припустити, що доцільним є розбивка досліджуваної сукупності на три кластери.

Так, при розбивці аналізованої сукупності на три кластери отримано наступні результати: до першого кластеру належать три регіони-донори (Дніпропетровський, Донецький та Харківський), а також Полтавський, Запорізький, Луганський, Сумський, Івано-Франківський та Чернігівський регіони. До другого кластеру – АР Крим, Миколаївський, Одеський, Вінницький, Львівський, Київський та Черкаський регіони. Інші дев'ять регіонів характеризуються досить низькими показниками бюджетно-податкових надходжень та належать до третього кластеру. Слід зауважити, що така розбивка повністю відповідає сучасним тенденціям щодо бюджетно-податкових надходжень, а отже, можна говорити про наявність природного розбиття аналізованої сукупності.

Результати проведення інтегральної оцінки рівня соціального розвитку регіонів наведені на рис. 36.



Рис. 36. Інтегральна оцінка рівня соціального розвитку регіонів України за 2008 рік

Виходячи з результатів, наведених на рис. 36, можна зробити висновок про те, що найвищим рівнем соціального розвитку характеризується Донецький регіон (0,6745 частки одиниці), а мінімальним – Волинський регіон (0,2273 частки одиниці).

Аналізуючи дані, наведені на рис. 37 можна припустити, що найбільш раціональною є розбивка досліджуваної сукупності за показниками соціального розвитку на два кластери.

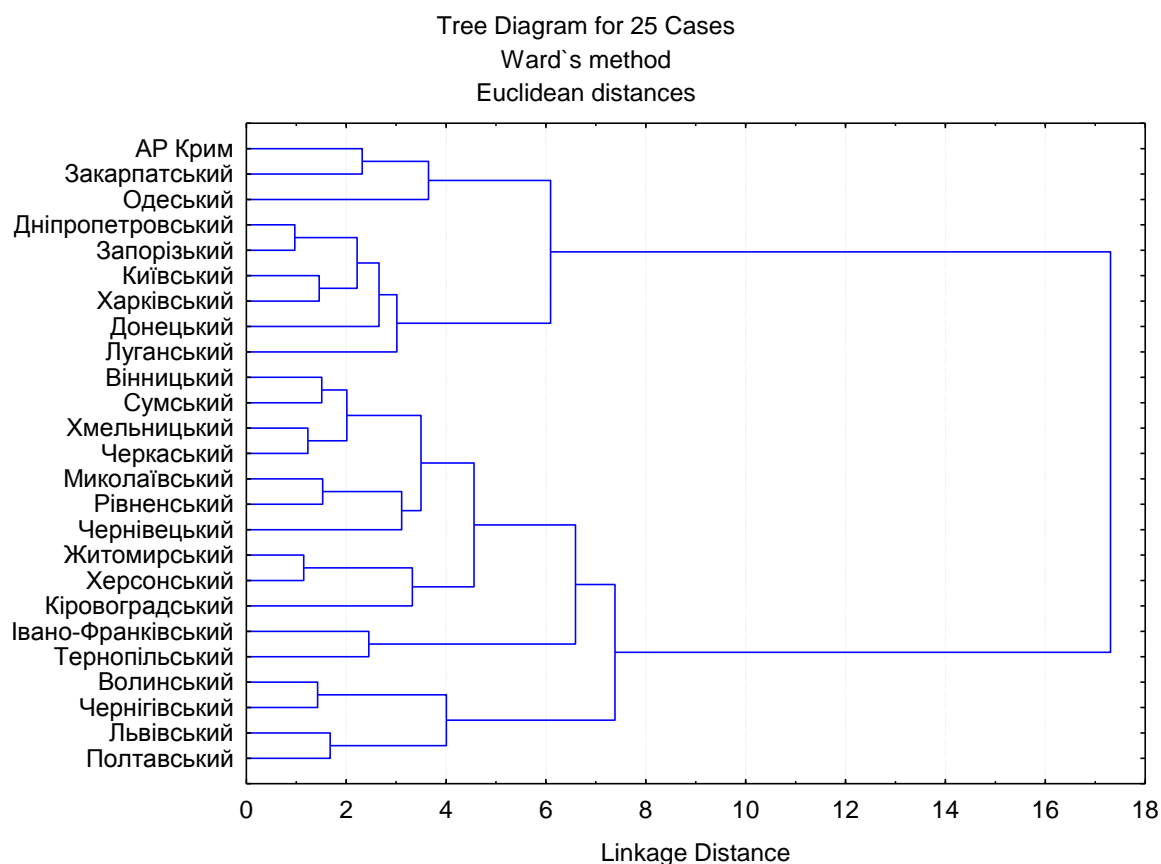


Рис. 37. Кластеризація регіонів за показниками соціального розвитку за 2008 р.

Така класифікація регіонів повністю відповідає історичним умовам, що склалися за часи становлення і розвитку економіки країни. Так, до першого кластеру, що характеризується відносно високими показниками соціального розвитку належить більшість східних і південних регіонів: АР Крим, Дніпропетровський, Донецький, Запорізький, Луганський, Одеський, Харківський регіони. Серед західних регіонів, які потрапили до першого кластеру, слід зазначити Київський та Закарпатський регіони.

Більша ж кількість регіонів (16 з 25) характеризується низькими показниками соціального розвитку: Вінницький, Волинський, Житомирський, Івано-Франківський, Кіровоградський, Львівський, Миколаївський, Рівненський, Сумський, Тернопільський, Херсонський, Полтавський, Хмельницький, Черкаський, Чернівецький та Чернігівський регіони.

Для оцінки впливу рівня бюджетно-податкових надходжень на рівень соціального розвитку регіонів в 2008 р. побудована матриця досліджуваних інтегральних показників (табл. 25). Для ранжирування отриманих результатів щодо досліджуваних показників використана скоригована шкала Харрінгтона, що характеризує ступінь вираженості критеріальної властивості і що має універсальний характер [78, с. 154].

Таблиця 25

Матриця розподілу регіонів України за рівнем бюджетно-податкових надходжень та рівнем соціального розвитку станом на 2008 р.

Рівень бюджетно-податкових надходжень	Рівень соціального розвитку регіонів		
	найвищий (0,65 – 0,80)	високий (0,38 – 0,64)	середній (0,21 – 0,37)
високий (0,38 – 0,64)	Донецький Дніпропетровський	Полтавський Харківський Сумський Запорізький	Івано-Франківський
середній (0,21 – 0,37)	-	Луганський АР Крим Київський Львівський Миколаївський Черкаський Вінницький	Одеський Чернігівський
низький (0,0 – 0,20)	-	Закарпатський Кіровоградський Рівненський Хмельницький Житомирський Херсонський	Тернопільський Волинський Чернівецький

Дані, наведені в табл. 25, свідчать, що в 2008 р. високі показники як за рівнем соціального розвитку, так і за рівнем бюджетно-податкових надходжень були характерними для Донецького, Дніпропетровського та Харківського регіонів, оскільки саме ці регіони є донорами, тобто вони грають визначальну роль у формуванні дохідної частини державного бюджету. Поряд з цим високими показниками за досліджуваними явищами характеризуються Полтавський, Сумський та Запорізький регіони.

Основна ж частка регіонів (13 з 25) зосереджена в кавдрантах "середній – високий" та "низький – високий", що говорить про неспромо-

жність уряду забезпечити відповідний соціальний розвиток певної території виключно за рахунок бюджетно-податкових надходжень. Суттєва нестача в 2008 р. коштів у вигляді бюджетно-податкових надходжень може бути пояснена розгортанням в цьому періоді кризових явищ.

Якщо порівняти наведені в табл. 25 результати за 2008 р. з аналогічною матрицею розподілу регіонів за 2007 р. (табл. 26), то можна побачити значні зміни в деяких регіонах, що характеризуються негативними тенденціями. Такий стан зумовлений кризовими явищами, які в 2008 р. набирали значних обертів в Україні.

Таблиця 26

Матриця розподілу регіонів України за рівнем бюджетно-податкових надходжень та рівнем соціального розвитку станом на 2007 р.

Рівень бюджетно-податкових надходжень	Рівень соціального розвитку регіонів			
	найвищий (0,65 – 0,80)	високий (0,38 – 0,64)	середній (0,21 – 0,37)	низький (0,0 – 0,20)
високий (0,38 – 0,64)	Донецький	Дніпропетровський Полтавський Запорізький Сумський Чернігівський	Харківський Івано-Франківський	-
середній (0,21 – 0,37)	-	Київський Луганський Львівський Миколаївський Одеський Кіровоградський Черкаський	АР Крим Вінницький	-
низький (0,0 – 0,20)	-	Херсонський Рівненський Хмельницький Житомирський Закарпатський	Чернівецький Волинський	Тернопільський

Поряд з цим, слід зауважити про наявність позитивних тенденцій зрушень регіонів за рівнем соціального розвитку в 2008 р. порівняно з 2007 р. У 2008 р. в Україні не було жодного регіону, для якого були властиві низькі показники соціального розвитку: спостерігається зрушення Тернопільського регіону з квадранту "низький – низький" до квадранту

"низький – середній". Незмінна ситуація протягом 2007 – 2008 рр. як за рівнем соціального розвитку, так і за рівнем бюджетно-податкових надходжень зберігається у 17 з 25 регіонів. До них належать Донецький, Полтавський, Сумський, Запорізький, Івано-Франківський, Луганський, Київський, Львівський, Миколаївський, Черкаський, Закарпатський, Рівненський, Хмельницький, Житомирський, Херсонський, Чернівецький та Волинський регіони.

Окрім негативних тенденцій, для деяких регіонів України властиві і позитивні зрушення за досліджуваними показниками у 2008 р. порівняно з 2007 р. Насамперед, це стосується Дніпропетровського (переміщення з квадранту "високий – високий" до квадранту "високий – найвищий") та Харківського регіонів (переміщення з квадранту "високий – середній" до квадранту "високий – високий"). Зростання соціального розвитку в Дніпропетровському регіоні можна пояснити суттєвим скороченням в 2008 р., незважаючи на кризові явища у країні, міграційного руху населення на 17 %, збільшенням річних доходів на душу населення на 35,15 %, а також скороченням частки працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму на 30,32 % порівняно з попереднім роком. Що стосується Харківської області, то в даному випадку зростання рівня соціального розвитку спричинене збільшенням обсягів річних доходів населення на 36,18 % у порівнянні з 2007 р., суттєвим скороченням частки працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму на 28,04 % та уповільненням темпів міграційного руху населення. Так, якщо в 2007 р. міграційний рух населення у розрахунку на 1 000 осіб в цьому регіоні дорівнював -4,7, то в 2008 р. він був на рівні 1.

Переміщення Одеського регіону з квадранту "середній – високий" до квадранту "середній – середній" спричинено зростанням рівня безробіття та заборгованості із виплати заробітної плати відповідно на 172,22 % та 93,49 %.

Що стосується Чернігівського регіону, то спостерігається тенденція зрушення з квадранту "високий – високий" до квадранту "середній – середній". Таке зрушення спричинено зростанням рівня безробіття на 168,75 % та заборгованості із виплати заробітної плати на 275,47 %, з одного боку, а також несуттєвим збільшенням обсягів бюджетно-податкових надходжень, що призвело до зменшення рівня бюджетно-податкових надходжень порівняно з іншими регіонами з 0,3935 (високий) до 0,3367 (середній) – з іншого.

Зміна в 2008 р. рівня бюджетно-податкових надходжень з середнього на низький спостерігається також у Кіровоградському регіоні. Погіршення рівня бюджетно-податкових надходжень у Кіровоградському регіоні викликано зменшенням надходжень до цільових фондів на душу населення в 2008 р. на 35,38 % порівняно з 2007 р. Однак такі негативні зміни в бюджетно-податкових надходженнях не призвели до зменшення рівня соціального розвитку в цих регіонах.

Для Вінницького регіону характерним є переміщення з квадранту "середній – середній" до квадранту "середній – високий". Покращення рівня соціального розвитку відбулося за рахунок скорочення в 2008 р. частки працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму, на 31,06 % та збільшення річних доходів у розрахунку на душу населення на 30,27 % порівняно з 2007 р.

Покращення в 2008 р. рівня соціального розвитку АР Крим також обумовлено збільшення річних доходів населення на 34,07 % та зменшення частки працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму, на 30,60 %.

Таким чином, аналізуючи стан соціального розвитку і рівень бюджетно-податкових надходжень регіонів України, можна побачити, що найгіршими показниками соціального розвитку і рівня бюджетно-податкових надходжень переважно характеризуються західні регіони. Такий стан, крім історичних причин, може бути обумовлений тим, що значна частина працездатного населення працює за кордоном, внаслідок чого офіційні показники зареєстрованого безробіття є високими. Окрім цього, неофіційна зайнятість населення призводить до зростання показників тіньового сектору економіки.

У цілому в більшості регіонів України негативні зміни в соціальному розвитку обумовлені значним зростанням показників зареєстрованого безробіття та заборгованості із виплати заробітної плати, в рівні бюджетно-податкових надходжень – суттєвим збільшенням втрат від пільгового оподаткування.

Отже, для покращення рівня соціального розвитку в Україні необхідним є проведення суттєвих реформ в бюджетно-податковій політиці. Першочерговим завданням має бути врегулювання політики зайнятості населення. Для вирішення цього питання потрібно залучити широке коло підприємців через надання стимулів для здійснення підприємницької діяльності при застосуванні бюджетно-податкових важелів. Значну роль

у цьому також мають відіграти структурні зміни в регіональному оподаткуванні, що дозволить більш швидко і якісно реагувати на проблеми соціального характеру, що відбуваються в окремому регіоні.

3.4. Антикризова податкова політика та соціальний розвиток

Фінансово-економічна криза, що за період з середини 2008 по 2010 рік охопила весь світ, позначилася і на соціально-економічній ситуації в Україні. Криза представляє собою першу циклічну, що мала місце в нашій державі, її характер зумовлений дисбалансом, що спостерігався в фінансовому секторі провідних економік світу [112]. Негативні наслідки кризи відбилися на усіх сферах економічного і соціального життя держави. Адже в економіці всі ланки є пов'язаними: негаразди в фінансовому секторі призводять до кризи в реальному: зменшуються загальні обсяги виробництва, деякі підприємства припиняють свою діяльність, що, у свою чергу, веде до зменшення доходів населення, росту безробіття та погіршення соціальної ситуації.

Впродовж 2008 – 2010 років соціально-економічне становище України характеризується високим рівнем інфляції, що склав 111,9 % за друге півріччя 2008 року, 112,3 % за 2009 рік та 109,1 за 2010 рік [47], збитковістю переважної більшості підприємств, серед яких і стратегічно важливі, спостерігається структурна деформація виробництва, збільшення державного боргу, посилення диференціації соціально-економічного розвитку регіонів, рівень смертності, перевищує рівень народжуваності, зростає демографічне навантаження на населення працездатного віку, рівень та якість життя значно частки громадян є незадовільним, як наслідок – зростає соціальної напруженості в суспільстві [41].

Для подолання негативних наслідків кризи впродовж зазначеного періоду в Україні здійснена низка заходів економічної політики, одним з провідних інструментів якої виступило податкове регулювання. Звісно, що на соціальну сферу певним чином вплинули як і сама фінансова криза, так і дії влади, що були спрямовані на її подолання.

Вплив, який спричиняє оподаткування на соціальні процеси можна розглядати з декількох позицій, з одного боку, внаслідок необхідності сплати зобов'язань за податками зменшуються реальні доходи населення, але з іншого боку за рахунок таких платежів через бюджетний

механізм відбувається перерозподіл коштів, а отже держава отримує змогу виконувати свої функції щодо забезпечення соціальних гарантії для своїх громадян.

Податком який найістотніше впливає на розміри реальних доходів населення, а отже на соціальну сферу загалом, є податок з доходів фізичних осіб. В результаті напруження економічної ситуації змінилися умови оподаткування ним, та ступінь впливу такого оподаткування на соціальні процеси. За своєю сутністю такі зміни можна розділити на наступні групи:

I. До першої групи слід віднести заходи пов'язані, з провадженням антикризової податкової політики уряду. У цій політиці умовно можна виділити два етапи: перший – 2008 – 2010 роки, коли антикризові заходи впроваджувалися шляхом внесення поправок до низки законів про оподаткування та другий етап, що розпочався у 2011 році після того як набрав чинності ПКУ.

Починаючи з 2008 року були зроблені наступні кроки антикризової спрямованості щодо оподаткування доходів фізичних осіб:

З метою пом'якшення негативних наслідків кризи у банківській сфері відповідно до закону [6] було перенесено включення до загального місячного оподатковуваного доходу фізичної особи доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний банківський рахунок, вклад до небанківських фінансових установ або процентів на депозитний сертифікат та оподаткування процентів. Фізичні особи протягом року мали можливість не сплачувати податок з процентів, нарахованих фінансовими установами. Це, по-перше, позитивним чином відбивалося на добробуті громадян, а по-друге, було стимулом до подальшого інвестування вільних ресурсів, а це необхідно для банківської системи нашої держави, яка в умовах кризи потребує залучення додаткових ресурсів. При цьому до 2011 актуальною залишалася проблема диспропорцій в оподаткуванні процентів та дивідендів, що стримувала залучення внесків фізичних осіб в українські підприємства.

Для захисту фізичних осіб від коливань валютного курсу до податкового кредиту з ПДФО включається сума процентів, наданих за іпотечним житловим кредитом позичальнику як у національній, так і в іноземній валютах, при чому для кредитів в іноземній валюті сума платежів перераховується у гривні за офіційним курсом Національного банку України, що діє на день сплати процентів.

Для покращення матеріального становища працівників вугільної промисловості в період кризи було розширено перелік осіб для яких не включаються до складу загального місячного оподаткованого доходу вартість вугілля та вугільних брикетів, що надані безоплатно. Подібне запровадження має на меті також підвищення престижності шахтарської праці, отже такий захід можна розглядати як частину і галузевої, і соціальної політики держави, спрямований на матеріальне стимулювання і заохочення фізичних осіб до роботи у даній сфері.

Розмір податкової соціальної пільги для осіб, які мають та виховують трьох чи більше дітей віком до 18 років, у 2010 визначався за 3-ю категорією та дорівнював 200 % від базової суми пільги у розрахунку на кожну таку дитину, а не 150 % як раніше. Проте таке запровадження впливало на розмір реального доходу тільки тих платників, що отримують порівняно великі доходи. Для інших же таке запровадження нічого не змінить, адже і застосовуючи 150 % норму такої пільги значна частка платників взагалі не сплачувала ПДФО.

Однак починаючи з 2011 відповідно до норм ПКУ, що набув чинності, розмір податкової соціальної пільги для багатодітних батьків було зменшено до 100 % базової, що безумовно є відчутним для платників, які нею користуються. А з урахуванням незадовільного демографічного становища, що спостерігається в Україні в останнє десятиліття, зменшення пільг для багатодітних родин, є досить негативним моментом для соціальної сфери.

Відповідно до ПКУ [5] з 2011 року у оподаткуванні ПДФО відбувся ряд змін. Сприятиме посткризовому відновленню вітчизняної економіки зниження податкового навантаження для окремих суб'єктів за наступними напрямками.

1. Звільнення від оподаткування доходів від продажу один раз на рік квартир та житлових будинків, без обмеження щодо їх площі, яке раніше становило 100 м², якщо таке майно перебувало у власності платника податку понад три роки, а також земельної ділянки. Таке запровадження сприятиме збільшенню коштів у громадян, які продають об'єкти нерухомості, а також загальної активізації діяльності суб'єктів на ринку нерухомого майна, де внаслідок кризи спостерігаються негативні тенденції.

2. Встановлення нульової ставки оподаткування для успадкованих сум знецінених грошових заощаджень. Проте, зважаючи на скрутне

матеріальне становище держави у кризовий період, навряд чи в близькому майбутньому громадяни, що успадкували такі вклади отримають виплати за ними, а отже нульова ставка не відобразатиметься на їх матеріальному становищі.

3. Звільнення від оподаткування вартості орденів, медалей, кубків, якими відзначаються переможці змагань, та незначних подарунків, вартість яких не перевищує 50 % мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року, орієнтовано на підвищення соціальної активності громадян.

4. Скасування умови щодо наявності у платника податку права на податкову соціальну пільгу при звільненні від оподаткування нецільової благодійної допомоги. Тобто наразі розширяться коло осіб, які зможуть скористатися правом на таке звільнення за рахунок тих громадян, дохід яких перевищує граничний розмір, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму на початок року помноженої на коефіцієнт 1,4.

5. Зниження ставки податку з 15 до 5 % для доходів від продажу рухомого майна, окрім першого за рік продажу легкового автомобіля, мотоцикла, мотороллера, що оподатковується за ставкою 1 %. Набрання чинності цією нормою приведе до збільшення доходів фізичних осіб, які продають об'єкти рухомого майна, та заохочуватиме до збільшення операцій купівлі-продажу таких об'єктів.

Відповідно до норм ПКУ якщо загальна сума доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати ставка податку становить 17 % суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15 %. За новими правилами оподаткування доходів фізичних осіб набуло характер прогресивного, таке запровадження відповідає вимогам соціальної справедливості, адже, градація ставок є помірною, а рівень доходу до якого вона буде застосовуватися досить високим. Так наприклад, 2011 ставка 17 % буде застосовуватися до суми місячного доходу, яка перевищує 9 410 грн, а якщо при цьому врахувати що середній розмір заробітної плати у листопаді 2010 року складала 2 205 грн, то можна зробити висновок, що сплачувати податок за ставкою 17 % буде незначна кількість громадян.

II. До другої групи можна внести такі умови оподаткування, що прямо не змінюються в результаті внесення поправок до певних норм закону, проте прояви кризи та заходи антикризової політики впливають на них опосередковано.

Так розрахунок багатьох показників, від яких залежить розмір податкових зобов'язань з ПДФО (величина податкової соціальної пільги, граничний розмір заробітної плати для якої вона застосовується, розмір витрат, що можна включати до податкового кредиту та ін.) залежать від обсягу мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, що повинні міститися в Законі "Про Державний бюджет" на кожен рік, розмір таких стандартів зазвичай залежить від фінансової ситуації в державі: видатків та доходів держави.

У період фінансово-економічної кризи для підтримки населення і зменшення соціальної напруженості відбувалося щоквартальне підвищення соціальних стандартів. Однак до квітня 2010 року, закон про державний бюджет на поточний рік не було ухвалено, тому для "забезпечення належного соціального захисту кожного громадянина України у період фінансово-економічної кризи", розмір заробітної плати і прожиткового мінімуму встановлені прийняттям додатково Закону [7].

Проте, необхідно звернути увагу, що відповідно до Бюджетного кодексу до прийняття Закону "Про Державний бюджет" на поточний бюджетний період податки, збори та інші надходження справляються відповідно до закону про Державний бюджет України на попередній бюджетний період. А згідно з Законом [16] зміни розміру мінімальної заробітної плати іншими законами є чинними тільки після внесення змін до закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Через неузгодженість законодавчих актів питання розміру основних соціальних гарантій залишалось не вирішеним остаточно до 27 квітня 2010 року, коли було ухвалено Закон [9].

Слід зазначити, що підвищення розмірів прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, а отже і граничного розміру доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги, самої такої пільги в 2010 році порівняно з попереднім роком було істотним, проте враховуючи динаміку інфляційних процесів, таке підвищення, розглядаючи його як з точки зору прямого збільшення доходів, так і як розширення можливостей для застосування пільг з ПДФО, не приведе до суттєвого покращення добробуту населення.

Так, граничний обсяг доходу, до якого застосовувалася податкова соціальна пільга у 2009, проіндексований на рівень інфляції за рік становить 1 055 грн (табл. 27), а сам розмір пільги за першою категорією

– 339,7 грн. Отже, збільшення заробітної плати, до якої застосовується пільга у 2010 році – становить 155 грн, а самої пільги – 132 грн (рис. 38).

Таблиця 27

Динаміка граничного розміру доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга у 2008 – 2011 роках

Роки	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, грн	Індекс інфляції за рік, %	Темп зростання граничного розміру доходу для застосування ПСП, %	Граничний розмір доходу для застосування ПСП, проіндексований на річний рівень інфляції, грн	Темп зростання граничного розміру доходу для застосування ПСП з урахуванням індексу інфляції, %
2008	890,00	122,30	120,27	1088,47	106,62
2009	940,00	112,30	105,62	1055,62	86,36
2010	1220,00	109,40	129,79	1334,68	115,57

У 2011 році також відбулося збільшення соціальних стандартів, однак темп росту цих показників є не таким стрімким як попереднього року. Так номінальне зростання граничного розміру доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга складе 8,2 %, проте враховуючи інфляційні процеси це значення буде ще нижчим.

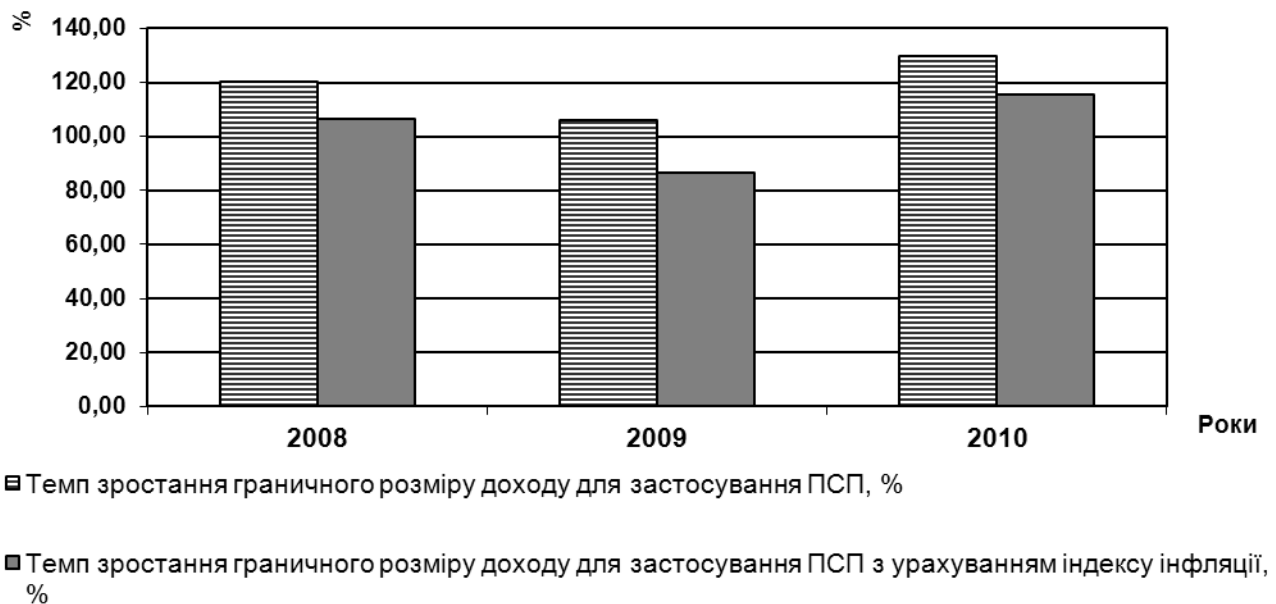


Рис. 38. Динаміка граничного розміру доходу, до якого застосовується податкова соціальна пільга у 2008 – 2011 роках

III. До третьої групи відносяться ті зміни в оподаткуванні ПДФО, що викликані впливом кризових явищ на економіку нашої держави.

Негативні тенденції в виробничій сфері відбилися на обсягах прибутку підприємств, а отже і на розмірах доходів громадян, а відповідно і на їх зобов'язаннях з ПДФО, і на соціальній ситуації загалом. Так 2009 року від'ємний фінансовий результат діяльності підприємств перевищив 18 млрд грн, при чому питома вага збиткових підприємств сягає 40 %, а їх від'ємний фінансовий результат склав майже 186,0 млрд грн [47]. Індекс промислового виробництва у 2009 році скоротився порівняно з попереднім роком на 21,9 %.

Це призвело до зниження попиту на робочу силу, і водночас до поширення застосування адміністрацією підприємств вимушених відпусток та скорочення робочого часу, збільшення кількості працівників, що працюють в умовах, які не відповідають санітарно-гігієнічним нормам і нормам безпеки, зростала частка громадян, що працевлаштовані нелегально [41].

Рівень безробіття впродовж 2009 року залишався досить високим, тільки з останніх місяців 2009 року і до середини 2010 простежувалася тенденція до його зменшення, однак з листопада 2010 знову розпочалося зростання безробіття, хоча і не такими високими темпами як 2009 (табл. 28) [47]. При цьому в перших трьох кварталах спостерігався щомісячне зростання цього показника в порівнянні з аналогічним періодом минулого року, і тільки в жовтні-листопаді почала простежуватися тенденція до зменшення (рис. 39).

Таблиця 28

Розмір середньомісячної заробітної плати, безробіття та надходжень ПДФО у 2008 – 2009 роках

Роки	Місяць	Показники		
		Середньомісячна заробітна плата, грн	Зареєстровані безробітні тис. осіб	Надходження ПДФО до місцевих бюджетів, млн грн
1	2	3	4	5
2008	1	1521	662,8	2735,3
	2	1633	671,1	3334,5
	3	1702	639,6	3651,8
	4	1735	611,7	4024
	5	1774	573	3643,6
	6	1883	538,1	4233,1
	7	1930	518,7	4021,6

1	2	3	4	5
2008	8	1872	509,4	3901,4
	9	1916	513,6	3988,2
	10	1917	530,1	4011,9
	11	1823	639,9	3647,4
	12	2001	844,9	4684,9
2009	1	1665	900,6	2893,6
	2	1723	906,1	3335,1
	3	1818	879	3555
	4	1845	808,8	3933,3
	5	1851	736,3	3514,1
	6	1980	658,5	3943,6
	7	2008	606,9	3834,1
	8	1919	569,6	3513,8
	9	1964	542,7	3733,3
	10	1950	508,4	3756,6
	11	1955	512,2	3718,7
	12	1906	531,6	4775
2010	1	1916	526,7	3268,6
	2	1933	530,3	3566,1
	3	1993	505,2	3854,2
	4	2021	455	4115,2
	5	2058	419,4	3701,4
	6	2108	398,7	4592,6
	7	2144	396,8	4430,3
	8	2160	396,4	4171,5
	9	2176	408,1	4516,8
	10	2191	400,7	4425,9
	11	2205	449,7	

Середньомісячна заробітна плата зросла на 28 % з 1 521 грн у січні 2008 до 1 955 грн у листопаді 2009 [51], однак якщо враховувати інфляційні процеси, то таке зростання номінального доходу працівників суттєво не покращило якість їх життя.

Зі зростанням заробітної плати повинна збільшуватися і база нарахування ПДФО, але незважаючи на це з березня по жовтень 2009 року обсяг надходжень цього податку до місцевих бюджетів був нижчим за аналогічний показник минулого року і тільки в жовтні було зафіксовано одновідсоткове перевищення минулорічного обсягу.

Отже, в результаті провадження антикризової політики оподаткування ПДФО зазнало змін. Заходи антикризової політики були здебільшого спрямовані на розширення кола пільг та підтримку громадян, покращення екологічного становища.

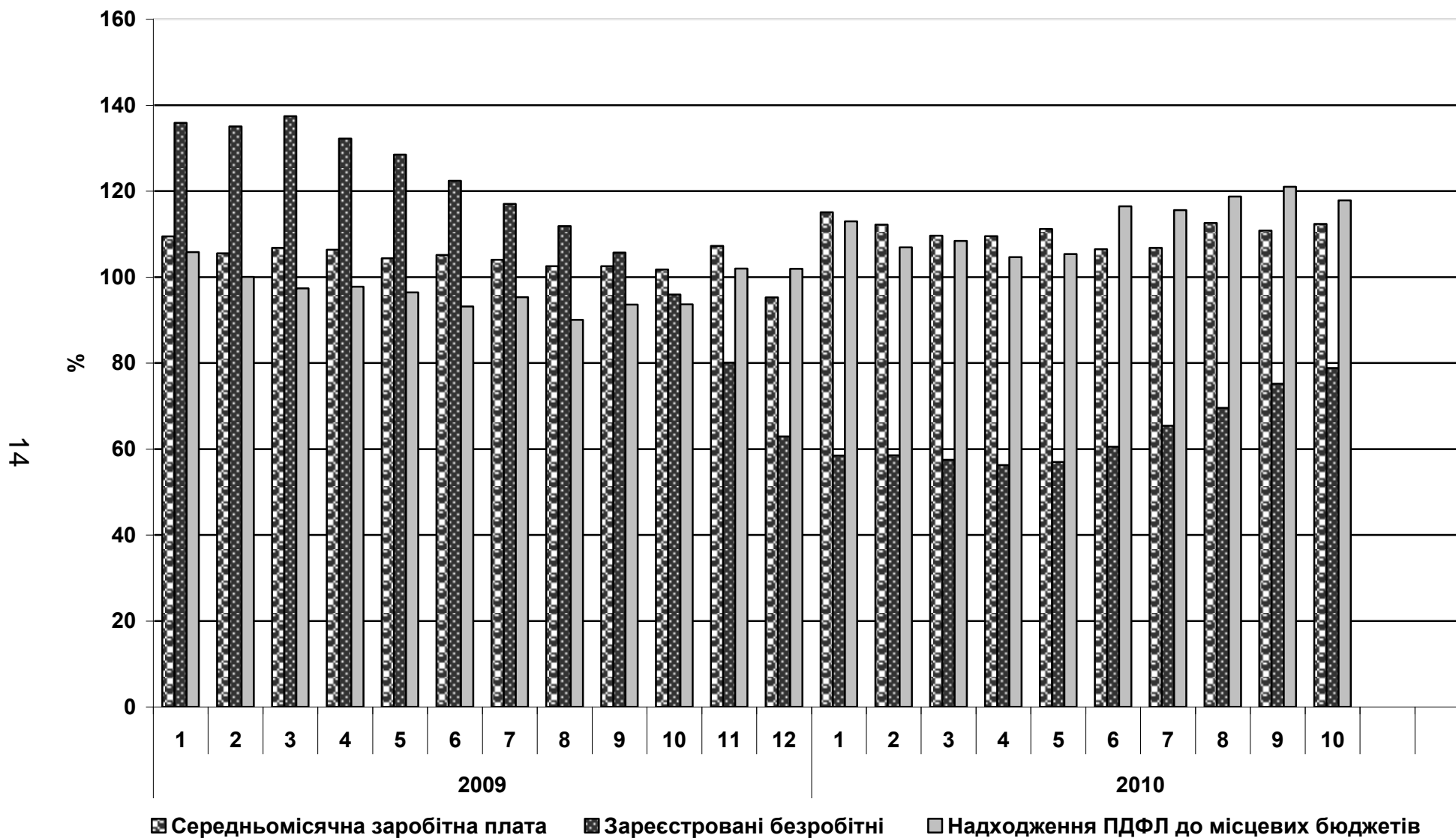


Рис. 39. Щомісячні темпи росту середньомісячної заробітної плати, безробіття та надходжень ПДФО у 2009 – 2010 рр. відносно до аналогічного періоду попереднього року

Проте система таких заходів є не надто розгалуженою, скористатися новими пільгами, через їх специфічний характер матиме змогу лише невелика частка громадян. Підвищення соціальних стандартів у 2009 – 2010 рр. в абсолютному розмірі було досить істотним, проте зважаючи на динаміку інфляційних процесів, це не має призвести до суттєвого покращення матеріального становища населення в тому числі за рахунок застосування пільг з ПДФО для ширшого діапазону доходів. Загальні негативні економічні тенденції такі, як скрутний фінансовий стан підприємств, масові скорочення працівників призводили до щомісячного скорочення бази оподаткування ПДФО, а отже і податкових надходжень за цим податком у 2009 році порівняно з аналогічним періодом попереднього року. Стабілізація ситуації та зміна негативної динаміки відбулася тільки у 2010 р.

Внаслідок впровадження заходів антикризової податкової політики найбільших змін зазнало акцизне оподаткування. Акцизний збір є непрямим податком, його збільшення приводить до зростання цін на підакцизну продукцію, а отже і змінює обсяг споживання таких товарів та загальну структуру витрат населення. До того ж більшість виробів, що обкладається акцизами є небезпечними для здоров'я, або завдають шкоди довкіллю, а отже зміна розміру зобов'язань з акцизного збору здійснює вплив на соціальні процеси.

Оскільки в умовах економічного спаду спостерігається різке скорочення надходжень бюджету та зростання видатків, то необхідно знаходити нові джерела фінансування. Основним заходом, спрямованим на забезпечення своєчасного поповнення бюджету стало збільшення ставок акцизного збору. Протягом 2008 – 2009 року зросли акцизи на тютюн, дизельне паливо, легкові автомобілі, етиловий спирт, виключенням в цьому переліку є зменшення ставок на виноградні вина, спрямоване на підтримку вітчизняного виноробства.

Такі заходи є виправданим, адже товари, що обкладаються акцизом в нашій державі є суспільно шкідливими, тому підвищення ціни таких продуктів на розмір збільшення податку може призвести до скорочення споживання. Це, звісно, негативно відіб'ється на виробниках та продавцях підакцизних виробів, зменшивши їх прибутки, проте суспільство загалом виграє. Можливим варіантом розвитку подій тут може стати й зміна структури споживання таких виробів на користь дешевших та більш шкідливих для здоров'я видів продукції. До того ж подібні заходи

сприятимуть підвищенню ступеню тінізації галузі, що є досить негативним моментом, враховуючи той факт, що наразі нелегальне виробництво алкогольних та тютюнових виробів набуває загрозливих масштабів.

Так протягом 2008 – 2009 року ставки на сигарети без фільтру збільшено з 5 грн за 1 000 шт. та 12,5 % з обігу до 35 грн за 1 000 шт. та 20 % з обігу, а на сигарети с фільтром з 14 грн за 1 000 шт. та 12,5 % з обігу до 60 грн за 1 000 шт. та 20 % з обігу. Внаслідок такого підвищення в 2009 році від акцизного збору на вироблені в Україні та імпортовані сигарети до бюджету надійшло 9,06 млрд грн, тоді як за 2008 рік – 3,5 млрд грн, що на 158 % більше. При цьому падінням обсягів виробництва сигарет року становило 11 % [186].

Збільшення доходів бюджету, пов'язане з підвищенням акцизів було набагато стрімкішим, ніж скорочення виробництва, а отже і споживання тютюнових виробів. Однак при цьому не слід забувати, в умовах кризи та підвищення акцизів відбувається активізація тіньового сектору економіки, а отже на ринок потрапляє більше тютюнових виробів, що були виготовлені або ввезені нелегально. Така продукція зазвичай має низьку якість, а отже окрім недоотримання коштів бюджетом, може бути нанесена суттєва шкода здоров'ю споживачів. Тенденція до збільшення ставок оподаткування акцизним збором продовжується і в 2011 році відповідно до норм ПКУ.

Для суб'єктів малого підприємництва фізичних осіб, що обрали спрощену систему оподаткування обліку та звітності, розмір податкових зобов'язань за твердими ставками не переглядався [20]. Тому внаслідок стрімкого зростання інфляційних процесів, можна сказати, що податковий тягар для такої категорії платників зменшився. У даній ситуації, з одного боку негативним моментом є невисокі бюджетні надходження з цього податку, але з іншого полегшуються умови провадження господарської діяльності приватними підприємцями, що в ситуації загального економічного спаду і зростання безробіття здійснює позитивний вплив на соціальні процеси.

На початку 2009 року для поліпшення стану платіжного балансу України, було тимчасово збільшено на 13 % ввізне мито на значний перелік товарів, зокрема ряд продуктів харчування, кам'яне вугілля, вироби легкої промисловості, побутові електроприлади, легкові й вантажні автомобілі (в вересні підвищене мито на автомобілі було скасоване) [6].

Такий крок було зумовлено, перш за все необхідністю фінансування бюджету у ситуації зменшення надходжень з інших джерел внаслідок кризи. Оскільки ввізне мито – непрямий податок, то тягар його сплати перекладається на кінцевих споживачів, а отже покупці вимушені купувати товару за більшою ціною, що веде до погіршення добробуту населення, зменшенню платоспроможного попиту на такі товари, а отже і на скорочення імпорту.

Проте з іншого боку для товарів, аналоги яких виробляються в Україні, збільшення цін на імпортовані сприяє стимулюванню вітчизняного виробництва подібних продуктів, собівартість яких, не включатиме високого мита, а це в свою чергу дозволить зменшити ціни та наростити обсяги продажів.

У 2009 році для виробників сільськогосподарської продукції, у яких питома вага вартості таких продуктів в загальній масі перевищує 75 % використовується спеціальний режим оподаткування ПДВ, завдяки чому зобов'язання підприємства з цього податку не сплачуються до бюджету, а залишаються у розпорядженні підприємства. Внаслідок такого пільгового оподаткування надається підтримка вітчизняному сільському господарству, підприємства скорочують свої витрати на сплату податків і можуть використовувати вивільнені кошти на розвиток виробництва. А це, у свою чергу, має забезпечити робочі місця та стабільний дохід для сільського населення.

За підсумками 2009 року – сільське господарство було однією з небагатьох галузей, підприємства якої отримали позитивні фінансові результати та нарощували об'єми експорту [47]. Звісно така ситуація зумовлена здебільшого високим рівнем врожаю, зібраного аграріями, проте істотні пільги в оподаткуванні також сприяють покращенню соціального та економічного становища вітчизняного села.

Отже заходи антикризової податкової політики влади, що провадилися Україні з середини 2008 року по початок 2010 не торкнулися основних принципів елементів податкової системи загалом і окремих податків зокрема. Комплекс зазначених нововведень був, по-перше, не надто розгалуженим, а по-друге, більшість таких заходів була спрямована на підтримку або, навпаки, дестимулювання лише окремих груп платників, видів діяльності. Крім того, слід зазначити, що процес оподаткування впродовж періоду кризи зазнав певних змін, пов'язаних з трансформацією зовнішніх економічних умов: відбулися коливання розмірів податкових

баз за основними податками (здебільшого в сторону зменшення), внаслідок активізації інфляційних процесів для податків, ставки яких встановлені в абсолютному розмірі і не індексуються, змінився реальний обсяг зобов'язань.

Суттєві зміни в оподаткуванні відбулися тільки з ухваленням ПКУ 2011 року, коли вітчизняна економіка почала демонструвати позитивні тенденції, і актуальним питанням стало посткризове відновлення.

Звісно, що зміни в оподаткування вчинили вплив на різні сфери економічного життя держави, а також на соціальні процеси. Характер такого впливу є неоднозначним. Так, пільги з ПДФО, що були запроваджені як заходи антикризового регулювання, дали змогу фізичним особам дещо зменшити податкові зобов'язання, а отже збільшити реальні доходи. Підвищення акцизів, хоча і спричиняє підвищення витрат домогосподарств, та стимулює збільшення обсягів нелегального обігу тіньової продукції, проте з іншого боку сприяє своєчасному поповненню бюджету і призводить до зменшення споживання шкідливої продукції

У майбутньому для покращення ситуації в соціальній сфері та зменшення негативних проявів фінансової кризи доцільним буде в першу чергу здійснювати заходи податкового регулювання, спрямовані на підвищення реальних доходів населення, а також на створення нових робочих місць. Можливими заходами тут є розширення переліку пільг з ПДФО та впровадження податкових пільг з податку на прибуток, для підприємств що створюють нові робочі місця.

4. Інструментарій податкового регулювання соціальних процесів

4.1. Особливості інструментарію податкового регулювання соціально-економічних процесів

Порівняно з іншими напрямками податкової політики, податкове регулювання соціальних процесів має суттєву специфіку, яка обумовлюється особливостями об'єкта впливу.

У загальному вигляді характерні риси податкового регулювання, що висувують відповідні вимоги до конструювання відповідного інструментарію, наведені на рис. 40.

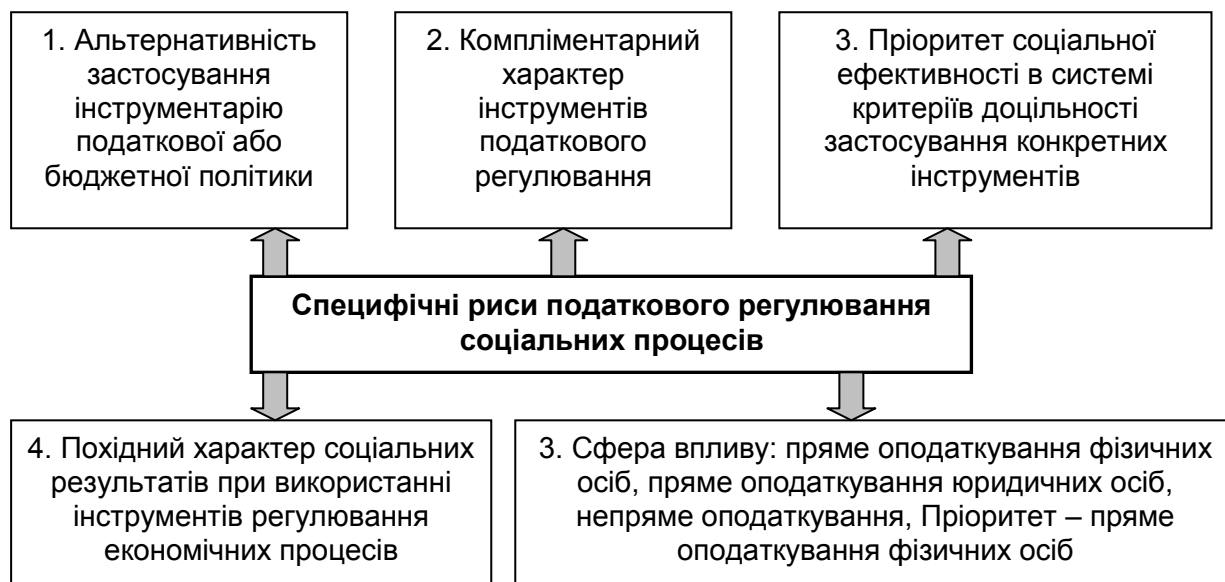


Рис. 40. Особливості інструментарію податкового регулювання соціальних процесів

1. Цілі соціальної політики можуть бути досягнуті як за допомогою інструментів податкового регулювання, так і шляхом використання відповідних бюджетних важелів, тобто існує альтернатива між податковою та бюджетною політикою та відповідними інструментами їх реалізації. Проблема альтернативності вирішується на практиці по-різному для різних напрямів соціального розвитку.

2. Податкове регулювання соціальної сфери не є основним методом реалізації державної соціальної політики. Пріоритет державного регулювання у цій сфері, безумовно, належить бюджетній політиці, але практика (як в Україні, так і за кордоном) свідчить про те, що в ряді випадків для вирішення соціальних завдань більш доцільним і ефективним є використання засобів саме податкової політики. У цих умовах податкове регулювання соціальних процесів виступає допоміжним, компліментарним засобом реалізації соціальної політики держави.

3. На відміну від регулювання економічних процесів засобами податкової політики, критерій економічної ефективності в процесі вибору інструментів податкового регулювання соціального розвитку, хоча, й залишається вагомим, але набуває другорядного значення. Пріоритет віддається соціальній ефективності. Тому застосування конкретного інструменту може бути визнано обґрунтованим та доцільним навіть при від'ємному економічному ефекті для держави.

4. Конкретні інструменти податкового регулювання в багатьох випадках мають комплексний характер щодо сфери отримання результатів від їх застосування. Причому інструменти, які спрямовані на вирішення конкретних проблем економічного розвитку можуть мати похідні результати в соціальній сфері. Так, наприклад, податкове стимулювання залучення інвестицій одночасно спрямовано на стимулювання створення нових робочих місць, хоча ця ціль досягається опосередковано.

5. На відміну від інших напрямків податкового регулювання, основний регулятивний потенціал стимулювання соціальних процесів лежить у сфері прямого оподаткування фізичних осіб. Тим не менше, виключно важливим у цьому плані є використання засобів податкової політики щодо створення економічних стимулів для вирішення соціальних питань підприємствами і організаціями (пряме оподаткування юридичних осіб), а також регулювання споживання з допомогою непрямого оподаткування. При цьому вирішення конкретних завдань у сфері соціального розвитку забезпечується різними комбінаціями трьох сфер застосування відповідного інструментарію (табл. 29).

Таблиця 29

Сфера застосування інструментів податкового регулювання соціальних процесів

Основні завдання у сфері соціального розвитку, що вирішуються за допомогою інструментарію податкового регулювання	Пряме оподаткування фізичних осіб	Пряме оподаткування юридичних осіб	Непряме оподаткування
1	2	3	4
Забезпечення ефективної зайнятості та самозайнятості населення	–	+	–
Протидія процесам розшарування суспільства і формування середнього класу	+	+	-
Забезпечення доступності соціально-значущих товарів	+	+	+
Стимулювання розвитку охорони здоров'я	+	–	+
Підтримка молодих сімей та сімей з дітьми	+	+	+
Підвищення освітнього рівня населення	+	+	+

1	2	3	4
Підтримка трудової і соціальної реабілітації окремих груп населення	+	+	–
Стимулювання розвитку довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення	+	+	–
Підтримка благодійництва і меценатства	+	+	–
Стимулювання соціальної відповідальності підприємств	–	+	–
Підтримка і розвиток соціальної інфраструктури	–	+	–
Стимулювання підвищення культурного рівня громадян	–	–	+
Стимулювання попиту на соціально-небажані товари	–	–	+

Ці характерні риси податкового регулювання соціальних процесів обумовлюють специфіку інструментарію податкового регулювання в цій сфері та застосування конкретних інструментів та їх комбінації.

4.2. Класифікація інструментів податкового регулювання соціальних процесів

На сучасному етапі ринкових перетворень податкова політика держави має спрямовуватись на органічне поєднання політики фінансової стабілізації та економічного зростання з активною соціальною політикою.

Податкове регулювання – це один з найбільш мобільних елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту, який містить систему інструментів втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Вихідна умова використання податкового регулювання – економічна доцільність та виваженість державного втручання в хід відтворювальних процесів [145].

У податковому регулюванні потрібно чітко визначити систему найбільш ефективних важелів та інструментів, застосування яких буде виправданим з позицій наукового та практичного обґрунтування досягнення економічного зростання та реалізації завдань соціальної політики за рахунок стимулюючого, підтримуючого чи стримуючого ефекту.

За критерієм призначення інструменти податкового регулювання соціальних процесів доцільно класифікувати на три групи: стимулюючі; стримуючі та підтримуючі.

Стимулюючі інструменти податкового регулювання соціальних процесів спрямовані на заохочення платників податків здійснювати діяльність з метою вирішення основних завдань соціальної політики в Україні. Прикладом такого виду інструментів можуть бути пільги, які стимулюють виробництво соціально значимих товарів і послуг. Так, зокрема, чинним законодавством встановлені пільги щодо податку на додану вартість для вітчизняних виробників продуктів дитячого харчування; від ПДВ звільнені операції з поставки зареєстрованих та допущених до застосування в Україні лікарських засобів та виробів медичного призначення, операцій з поставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, товарів спеціального призначення для інвалідів тощо.

Для заохочення суб'єктів підприємництва у благодійній діяльності Розділом III "Податок на прибуток підприємств" ПКУ [5] передбачено включати до складу витрат добровільно перераховані (передані) протягом звітного року:

- суми коштів або вартість товарів (робіт, послуг), до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій у розмірі, що не перевищує чотирьох відсотків оподаткованого прибутку попереднього звітного року;
- суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами (угодами) відповідно до Закону України "Про професійні спілки, їх права та гарантії діяльності", в межах чотирьох відсотків оподаткованого прибутку за попередній звітний рік. При цьому в разі якщо за результатами попереднього звітного року платником податку отримано від'ємний результат об'єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від'ємного значення, але не раніш як за чотири попередні звітні роки;
- суми коштів, перерахованих підприємствами всеукраїнських об'єднань осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, на яких працює за основним місцем роботи не менше 75 % таких осіб,

цим об'єднанням для проведення їх благодійної діяльності, але не більше 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року;

- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку за попередній звітний рік;

- суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів (у тому числі анімаційних) та аудіовізуальних творів, але не більше 10 % оподаткованого прибутку за попередній податковий рік;

- сума коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, але не більше 0,2 % фонду оплати праці платника податку в розрахунку за звітний податковий рік.

Таким чином, одночасно з наданням податкового стимулу для благодійної діяльності, норми податкового законодавства містять обмеження щодо їх застосування.

З метою стимулювання виробництва та використання в Україні біологічних видів палива, розвитку національного паливного ринку на основі залучення біомаси, як відновлювальної сировини для виготовлення біологічних видів палива Розділом VI "Акцизний податок" ПКУ [5] встановлено – справляння податку за нульовою ставкою за 1 літр 100-відсоткового спирту із: біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу; біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива.

До отримання з акцизного складу біоетанолу видається податковий вексель на суму податку, нарахованого на обсяг спирту. Строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати 90 календарних днів, а підприємствами первинного виноробства та виробниками лікарських засобів – 180 календарних днів.

Податковий вексель вважається погашеним у разі документального підтвердження факту цільового використання спирту етилового для виробництва продукції.

Під час виробництва біоетанолу на спиртових заводах забороняється:

а) виробництво та зберігання спирту етилового на підприємствах з виробництва біоетанолу;

б) зберігання біоетанолу на складах виробника без денатурації його бензином (1 – 10 відсотків);

в) зберігання на складах виробника спирту етилового.

Підприємствам, які є одночасно виробниками біоетанолу та біопалива на його основі, авальований вексель (банківська розписка) не оформляється.

У разі нецільового використання суб'єктами господарювання біоетанолу, отриманого як сировина для виробництва продукції, з таких суб'єктів справляється штраф у розмірі, який обчислюється виходячи з обсягів використаних не за призначенням біоетанолу та ставки акцизного податку, передбаченої пунктом 215.3 статті 215 ПКУ, збільшеної в 1,5 рази.

Стримуючі інструменти податкового регулювання соціальних процесів, на думку авторів, спрямовані на створення надлишкового податкового тиску у сфері діяльності платників податків, яка є соціально шкідливою або небезпечною, пов'язана з швидким і виснажуючим використанням природних ресурсів та забрудненням навколишнього середовища.

Прикладом застосування стримуючих інструментів податкового регулювання є встановлення груп підакцизних товарів. Необхідність обмеження виробництва і споживання "соціально небезпечних" товарів, використання яких приносить шкоду здоров'ю людини і стану навколишнього середовища обумовила включення до переліку підакцизних товарів алкогольних напоїв, тютюнових виробів, нафтопродуктів і транспортних засобів. Акцизний збір обмежує обсяги споживання підакцизних товарів, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення і на суспільний добробут. Одночасно цей податок застосовується для вилучення надприбутку на окремі високорентабельні підакцизні товари (продукцію), залежно від споживчих якостей та попиту на них. Збільшення ступеню диференціації ставок акцизного збору на дизельне

паливо залежно від вмісту масової частки сірки стримує виробництво і використання екологічно небезпечних видів нафтопродуктів.

Сучасний тип економічного розвитку держав визначається як техногенний, який характеризується швидким і виснажуючим використанням природних ресурсів. Програми захисту навколишнього середовища сьогодні включені до пріоритетних завдань урядів більшості країн, а екологічна безпека виступає найважливішим чинником формування ринкової економіки України. Запровадження високих нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; розміщення відходів; утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками спрямоване на зменшення фактичних обсягів викидів та скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище.

Підтримуючі інструменти податкового регулювання соціальних процесів спрямовані на зменшення податкового тиску на окремі групи платників податків. Застосування таких інструментів податкового регулювання сприяє встановленню соціальної справедливості і соціальної захищеності – основних принципів податкової політики держави.

До об'єктів податкової підтримки відносяться, по-перше, окремі групи і верстви населення, наприклад, шахтарі, військовослужбовці, працівники освіти, охорони здоров'я і культури. По-друге, об'єктом податкової підтримки є соціально-вразливі групи населення: багатодітні родини, самотні батьки (опікуни), громадяни, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, студенти, інваліди, ветерани війни та праці.

Прикладом цієї групи податкових інструментів є комплекс податкових заходів щодо підтримки громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи наведений на рис. 41.

Пріоритетами соціальної політики є створення умов для забезпечення достатнього життєвого рівня населення, розвитку трудового потенціалу, народонаселення, формування середнього класу, недопущення надмірної диференціації населення за рівнем доходів, проведення реформи соціального страхування, всебічного розвитку освіти, культури, поліпшення охорони здоров'я населення.

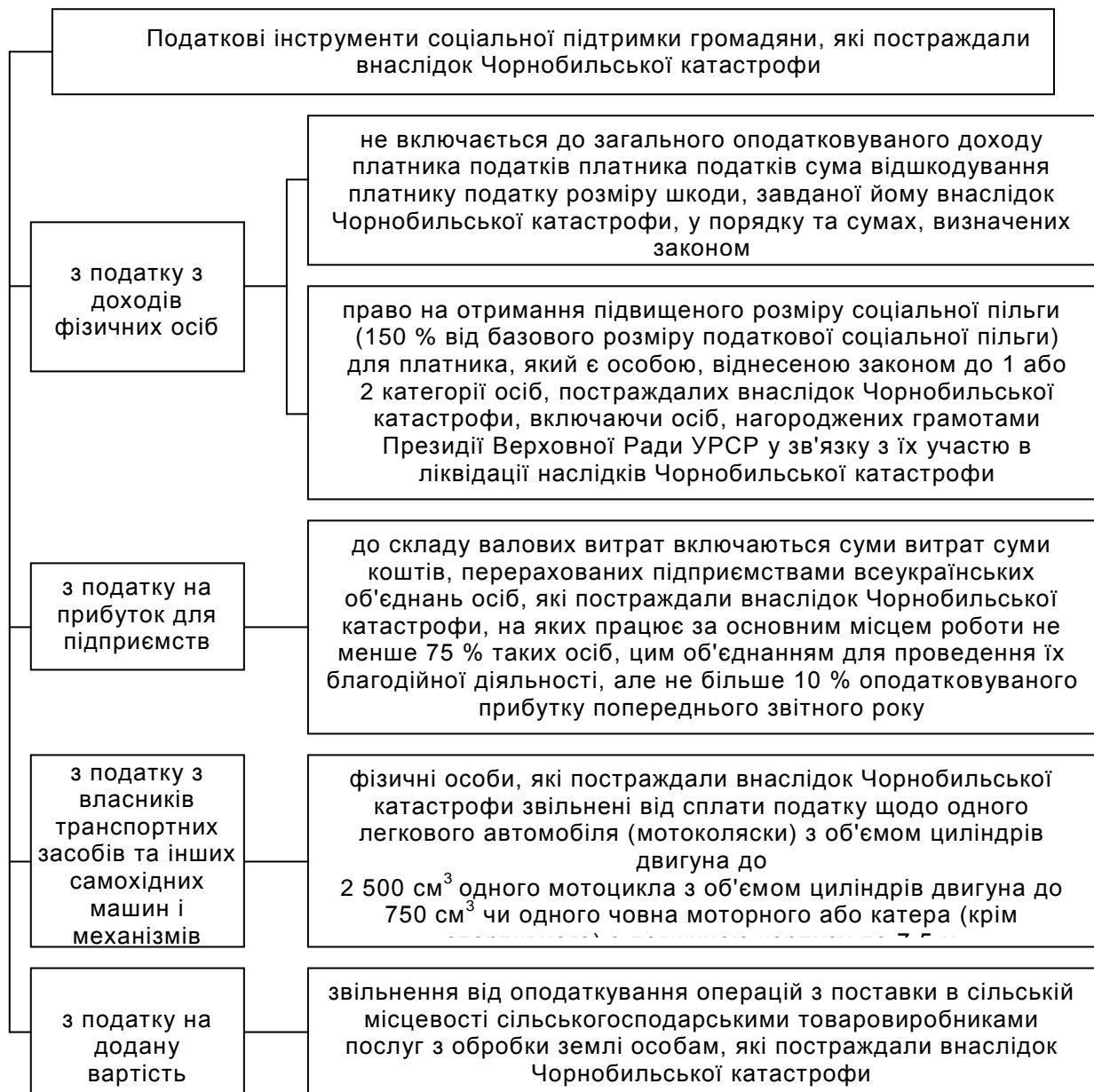


Рис. 41. Податкові інструменти соціальної підтримки громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи

У результаті проведеного дослідження пропонується наступна класифікація інструментів податкового регулювання соціальних процесів за напрямками соціальної політики (рис. 42).



Рис. 42. Класифікація інструментів податкового регулювання соціальних процесів за напрямками соціальної політики

Інструменти податкового регулювання соціальних процесів можна розділити на групи за напрямками соціальної політики:

1. Створення сприятливих житлових та соціально-побутових умов.

Забезпечення населення житлом є однією з найважливіших соціально-економічних проблем у державі.

У зв'язку з цим необхідно встановлення податкових пільг стосовно операцій, пов'язаних з іпотечним житловим кредитуванням.

До податкових інструментів цієї групи, зокрема, належить:

- право платника податку – резидента включити до складу податкової скидки з податку на доходи фізичних осіб частину суми процентів за іпотечним житловим кредитом, фактично сплачених протягом звітного податкового року у разі, якщо за рахунок такого іпотечного житлового кредиту будується чи придбається житловий будинок (квартира, кімната), визначений таким платником податку як основне місце його проживання [5, ст. 175];

- виключення з оподаткованого доходу платника податку вартості житла, яке передається з державної або комунальної власності у власність платника податку безоплатно або із знижкою [5, пп. 165.1.34];

- звільнення від оподаткування ПДВ операцій з поставки житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першої поставки [5, пп. 197.1.14].

2. Підвищення рівня зайнятості населення

Напрямом забезпечення високого рівня зайнятості населення є розвиток малого й середнього підприємництва. Внаслідок неповної зайнятості, збільшення тривалості безробіття посилюються процеси декваліфікації.

У зв'язку зі зростанням безробіття відбувається інтенсивний перерозподіл трудових ресурсів з легального сектору економіки в "тіньовий".

Суб'єкти малого бізнесу спроможні швидко, ефективно та масштабно вирішувати проблеми створення нових робочих місць. Тому застосування альтернативних систем оподаткування, податкова підтримка депресивних регіонів шляхом створення територій пріоритетного розвитку є найбільш ефективними інструментами забезпечення високого рівня зайнятості населення.

3. Підтримка соціально вразливих верств населення.

Заходи податкового регулювання в Україні повинні бути спрямовані на подолання бідності та поліпшення матеріального забезпечення соціально вразливих верств населення.

Розглянемо деякі з таких інструментів податкового регулювання, спрямовані на підтримку малозабезпечених верств населення, сімей з дітьми, інвалідів та студентів.

Уповільнення процесів розшарування населення за рівнем доходів і майновим станом шляхом податкового регулювання грошових доходів, створення передумов для формування та закріплення широкого прошарку середнього класу громадян є пріоритетними напрямками податкової політики щодо посилення державного впливу на зростання грошових доходів і платоспроможності населення та підтримки малозабезпечених верств населення.

Комплекс податкових заходів для підтримки малозабезпечених верств населення, зокрема, містить:

- право на отримання податкової соціальної пільги у розмірі 50 % (у розмірі 100 % починаючи з 2015 року) від прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня для будь-якого платника податку, якщо розмір доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 грн (у 2011 році ця сума складатиме 1 320 грн) [5, пп. 169.4.1];

- не включається до оподаткованого доходу сума нецільової благодійної допомоги, у тому числі матеріальної, що надається резидентами – юридичними або фізичними особами на користь платника податку протягом звітного податкового року сукупно у розмірі, що не перевищує суми граничного розміру доходу, визначеного ПКУ (у 2011 році – 1 320 грн) [5, пп. 170.7.3];

- не виключається до оподаткованого доходу сума державної та соціальної матеріальної допомоги, державної допомоги у вигляді адресних виплат та надання соціальних і реабілітаційних послуг відповідно до закону, житлових та інших субсидій або дотацій, компенсацій (включаючи грошові компенсації інвалідам, на дітей-інвалідів при реалізації індивідуальних програм реабілітації інвалідів), винагород і страхових виплат, які отримує платник податку з бюджетів та фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та у формі фінансової допомоги інвалідам з Фонду соціального захисту інвалідів [5, пп. 165.1.1].

Для подолання негативної тенденції зменшення чисельності населення і його природного приросту необхідно забезпечити податкову підтримку сімей з дітьми, створити сприятливі умови для виховання дітей.

До групи податкових заходів щодо підтримки сімей з дітьми належить право на отримання:

- податкової соціальної пільги (150 % від базового розміру податкової соціальної пільги) для платника, який є самотньою матір'ю або самотнім батьком (опікуном, піклувальником), вдовою або вдівцем – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років (у 2011 році ця сума складатиме 705,75 грн) [5, пп. 169.1.3 пункт "а"];

- податкової соціальної пільги (150 % від базового розміру податкової соціальної пільги) для платника, який утримує дитину – інваліда – у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років [5, пп. 169.1.3, пункт "б"];

- податкової соціальної пільги (100% від базового розміру податкової соціальної пільги) для платника, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну таку дитину [5, пп. 169.1.2]. Слід зазначити, що з метою підтримки багатодітних родин граничний розмір доходу, який дає право на отримання податкової соціальної пільги одному з батьків, визначається як добуток вказаної суми та відповідної кількості дітей. У разі якщо платник податку має право на застосування податкової соціальної пільги з двох і більше підстав, застосовується одна податкова соціальна пільга з підстави, що передбачає її найбільший розмір, крім випадку, передбаченого підпунктом "б" підпункту 169.1.3 пункту 169.1, податкова соціальна пільга за яким додається до пільги, визначеної підпунктом 169.1.2 у разі, якщо особа утримує двох і більше дітей, у тому числі дитину-інваліда (дітей-інвалідів);

- не виключаються до оподаткованого доходу аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду або за добровільним рішенням сторін у сумах, визначених згідно із Сімейним кодексом України, за винятком виплати аліментів нерезидентом незалежно від їх розміру, якщо інше не встановлено міжнародними договорами, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України [5, пп. 169.1.14].

Система податкових заходів щодо підтримки інвалідів, ветеранів війни та праці має бути спрямована на створення умов, які б забезпечували їм повноцінне життя, гарантували рівні з усіма іншими громадянами можливості для участі в економічному, політичному і соціальному житті держави.

До основних податкових заходів соціальної підтримки та трудової реабілітації інвалідів відноситься пільговий порядок оподаткування доходів інвалідів, який передбачає дію двох механізмів, згідно з ПКУ [5].

По-перше, інвалідам I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 надається право на отримання податкової соціальної пільги (150 % від базового розміру податкової соціальної пільги) [5, пп. 169.1.3, пункт "г"].

Другий механізм передбачає звільнення від оподаткування деяких виплат, що здійснюються інвалідами або на їх користь:

- не включається до складу загального оподаткованого доходу вартість безоплатно наданих вугілля та вугільних брикетів в обсягах та за переліком професій, що встановлюються Кабінетом Міністрів України особам, нагородженим знаками "Шахтарська слава" або "Шахтарська доблесть" I, II, III ступенів, особам, інвалідність яких настала внаслідок загального захворювання, у разі якщо вони користувалися цим правом до настання інвалідності [5, пп. 165.1.20];

- не підлягають оподаткуванню при їх нарахуванні (виплаті) страховиком-резидентом або адміністратором недержавних пенсійних фондів та не включаються до складу загального оподаткованого доходу платника податку звітних податкових періодів, встановлених законом сума страхової виплати за договором довгострокового страхування життя, якщо внаслідок страхового випадку застрахована особа отримала інвалідність I групи; сума виплати за договором пенсійного вкладу, виплат з рахунка учасника фонду банківського управління, виплати пенсії на визначений строк, довічної пенсії або одноразової виплати, якщо вкладник, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримала інвалідність I групи [5, пп. 170.8.3];

- не підлягає включенню до оподаткованого доходу цільова благодійна допомога, яка надається резидентами – юридичними або фізичними особами у будь-якій сумі (вартості) будинку-інтернату для громадян похилого віку та інвалідів та їх відділенням, пансіонату для

ветеранів війни і праці, геріатричному пансіонату для поліпшення умов їх утримання, харчування, медичного обслуговування, соціальної реабілітації, реабілітаційному центру, територіальному центру соціального обслуговування (надання соціальних послуг), центрам обліку і закладам соціального захисту для бездомних громадян, центрам соціальної адаптації осіб, звільнених з місць позбавлення волі, санаторіям для ветеранів та інвалідів, які утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, для розподілу благодійної допомоги між особами, які перебувають у таких закладах [5, пп. 170.7.4, пункт "г"].

Розділом V "Податок на додану вартість" ПКУ [5] передбачено звільнення від оподаткування операцій щодо: поставки технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), послуги з їх ремонту та доставки; товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для інвалідів та інших пільгових категорій населення, визначених законодавством України за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; комплектуючих і напівфабрикатів для виготовлення технічних та інших засобів реабілітації (крім автомобілів), товарів спеціального призначення, у тому числі виробів медичного призначення для індивідуального користування, для інвалідів та інших пільгових категорій населення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; легкових автомобілів для інвалідів уповноваженому органу виконавчої влади з їх оплатою за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та коштів фондів загальнообов'язкового державного страхування, а також операції з їх безоплатної передачі інвалідам [5, пп. 197.1.3]; поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг [5, пп. 197.1.5].

До інших інструментів податкової підтримки інвалідів слід віднести спеціальний режим оподаткування ПДВ для підприємств та громадських організацій інвалідів, який передбачає порядок та умови звільнення від оподаткування ПДВ [5, пп.197.6] або застосування нульової ставки ПДВ [5, підпункт 8, підрозділу 2, розділу XX "Перехідні положення"], а також порядок звільнення від оподаткування платою за землю громадських організацій інвалідів України, підприємства та організації, яких засновані громадськими організаціями інвалідів та спілками громадських організацій інвалідів і є їх повною власністю, де протягом попереднього календарного місяця кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи,

становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці [5, пп. 282.1.7]; звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг, крім підакцизних товарів, послуг із поставки підакцизних товарів, отриманих у межах договорів комісії (консигнації), поруки, доручення, довірчого управління, інших цивільно-правових договорів, що уповноважують такого платника податку здійснювати постачання товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари, де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість інвалідів, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких інвалідів становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці [5, пп. 154.1].

Слід зазначити, що статтею 235 ПКУ передбачено, що від сплати збору за першу реєстрації транспортного засобу звільнено легкові автомобілі для інвалідів з об'ємом циліндрів двигуна до 1 500 см³, що придбані за рахунок коштів державного чи місцевих бюджетів та / або безоплатно передані інвалідам відповідно до законодавства України, транспортні засоби будинків-інтернатів для громадян похилого віку та інвалідів, дитячих будинків-інтернатів, пансіонатів для ветеранів війни і праці, геріатричних пансіонатів, реабілітаційних установ для інвалідів та дітей-інвалідів, що фінансуються з державного та місцевого бюджетів [5, пп. 235.1].

ПКУ передбачено комплекс інструментів, спрямованих на підтримку студентів в залежності від отримання ними стипендії з бюджету. Згідно з пп. 165.1.26 [5] до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку не включається сума стипендії, яка виплачується з бюджету учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, визначена в абзаці першому підпункту 169.4.1 пункту 169.4 статті 169 ПКУ (у 2011 році – 1 320 грн). Сума перевищення за її наявності підлягає оподаткуванню під час її нарахування (виплати) за ставкою 15 %.

Другим інструментом надання пільг студентам з податку з доходів фізичних осіб є право на податкову соціальну пільгу в розмірі, що

дорівнює 150 % від базового розміру податкової соціальної пільги стосовно оподаткування їх доходів у вигляді заробітної плати [5, пп. 169.1.3, пункт "г"]. Отже, податкова соціальна пільга застосовується до доходів, отриманих студентами саме у вигляді заробітної плати внаслідок здійснення ними трудової діяльності, які не одержують стипендію з бюджету або отримують стипендію з інших джерел (тобто виплачувану підприємствами або фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності).

Іншими податковими інструментами, спрямованими на підтримку студентів є:

- право включити до складу податкової скидки загальної суми коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості середньої професійної або вищої форми навчання такого платника податку, іншого члена його сім'ї першого ступеня споріднення [5, пп. 166.3.3];

- не включення до складу загального оподаткованого доходу суми, сплаченої працедавцем на користь закладів освіти у рахунок компенсації вартості підготовки чи перепідготовки платника податку за умов, встановлених законодавством [5, пп. 165.1.21].

4. Підтримка окремих груп населення.

До цієї групи інструментів податкового регулювання соціальних процесів, зокрема відноситься підтримка шахтарів, військовослужбовців, громадян, звільнених у запас або відставку з військової служби, служби в органах внутрішніх справ тощо. Розглянемо деякі з таких інструментів податкового регулювання, на прикладі податкової підтримки шахтарів, яка спрямована на підвищення престижності шахтарської праці, надання додаткових гарантій у виплаті та підвищенні заробітної плати і розв'язанні їх соціально-побутових проблем .

Підтримка шахтарів здійснюється за допомогою спеціальних податкових інструментів, вбудованих, зокрема, в податок з доходів фізичних осіб та податок на прибуток підприємств (рис. 43).

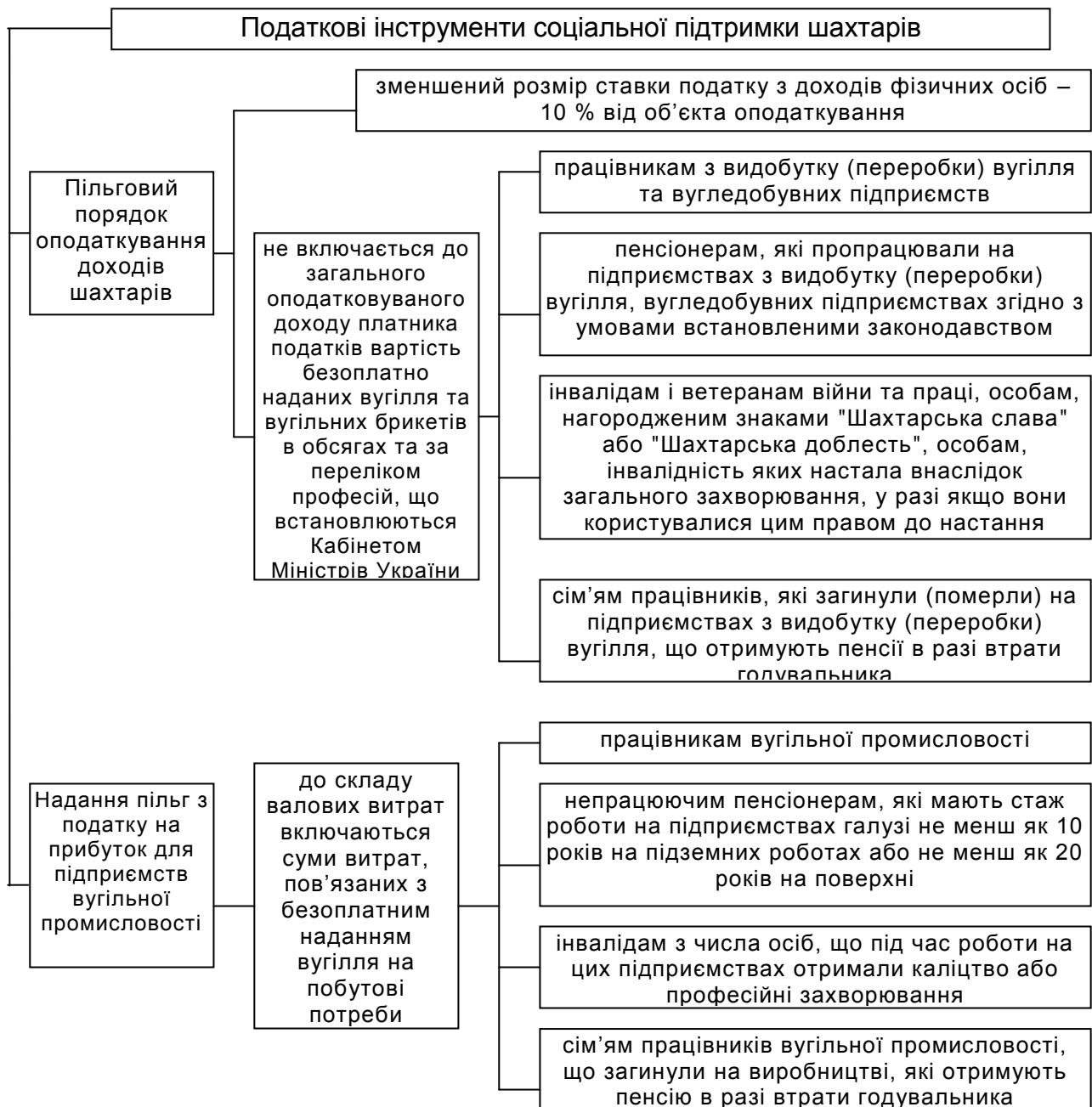


Рис. 43. Податкові інструменти соціальної підтримки шахтарів

Приклади інструментів податкового регулювання, спрямованих на удосконалення системи соціального страхування, поліпшення охорони здоров'я населення, захист навколишнього середовища, стимулювання діяльності у сфері освіти, науки та культури, виробництва соціально важливих груп товарів (послуг) наведені в табл. 30.

Групи інструментів податкового регулювання соціальних процесів

Групи інструментів податкового регулювання соціальних процесів	Інструменти податкового регулювання соціальних процесів
1	2
удосконалення системи соціального страхування	не включається до оподаткованого доходу сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, інших, ніж єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [5, пп. 165.1.5]
	не включається до оподаткованого доходу сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування платника податку, що вносяться за рахунок його роботодавця у розмірах, визначених законом [5, пп. 165.1.6]
	не виключається до оподаткованого доходу суми сума страхової виплати, страхового відшкодування або викупна сума, отримана платником податку за договором страхування від страховика-резидента, іншого ніж довгострокове страхування життя (у тому числі страхування довічних пенсій) та недержавне пенсійне забезпечення [5, пп. 165.1.27]
	право платника податку віднести до складу витрат витрати на сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з купівлі-продажу безготівкової іноземної валюти за гривню та інших обов'язкових платежів, пов'язаних з придбанням іноземної валюти [5, пп. 153.1.4]
	право платника податку – резидента включити до складу податкової скидки суми витрат платника податку на сплату за власний рахунок страхових внесків, страхових премій страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, установі банку за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади за умов, визначених законодавством [5, пп. 166.3.5]
	не включається до суми доходу сума коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків та осіб, які уклали договори страхування, а також осіб, що уклали договори страхування ризику настання інвалідності або смерті учасника недержавного пенсійного фонду відповідно до вказаного Закону [5, пп. 136.1.8, пункт "а"]

1	2
удосконалення системи соціального страхування	до складу витрат платника податку включаються обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством, а також внески, визначені абзацом другим цього пункту. Якщо відповідно до договору довгострокового страхування життя або будь-якого виду недержавного пенсійного забезпечення платник податку зобов'язаний сплачувати за власний рахунок добровільні внески на страхування (недержавне пенсійне забезпечення) найманої ним фізичної особи, то такий платник податку має право включити до складу витрат кожного звітного податкового періоду (наростаючим підсумком) суму таких внесків, загальний обсяг якої не перевищує 25 відсотків заробітної плати, нарахованої такій найманій особі протягом податкового року, на який припадають такі податкові періоди [5, пп. 142.2]
	до складу витрат платника податку відносяться суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у розмірах і порядку, встановлених законом [5, пп. 143.1]
	прибуток від страхової діяльності з довгострокового страхування життя та пенсійного страхування в межах недержавного пенсійного забезпечення оподатковується за ставкою 0 відсотків [5, пп. 156.2.1]. Протягом звітного податкового року страховики щокварталу сплачують податок за ставкою 3 відсотки суми страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, отриманих (нарахованих) страховиками-резидентами протягом звітного періоду за договорами страхування, співстрахування та перестрахування ризиків на території України або за її межами. За результатами звітного року страховики розраховують розмір податку на прибуток, але не сплачують його [5, пункт 8, підрозділу 4, Розділу XX]
поліпшення охорони здоров'я населення	збільшення специфічних, адвалерних ставок на тютюнові вироби, мінімального податкового зобов'язання за 1 000 штук сигарет
	збільшення ставок на алкогольні напої, пиво
	не виключається до оподаткованого доходу платника податків коштів або вартості майна (послуг), що надаються як допомога на лікування та медичне обслуговування платника податку його працедавцем за рахунок коштів, які залишаються після оподаткування такого працедавця податком на прибуток підприємств [5, пп. 165.1.19]
виключення з оподаткованого доходу вартості путівок, наданих платникові податку на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку або його дітей віком до 18 років, які надаються йому безоплатно або із знижкою професійною спілкою [5, пп. 165.1.35]	

1	2
поліпшення охорони здоров'я населення	надання права платнику податку – резиденту включити до складу податкової скидки суми власних коштів платника податку, сплачених на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування (з початку податкового року, наступного за роком, в якому набере чинності закон про загальнообов'язкове медичне страхування за умов, визначених законодавством [5, пп. 166.3.4]
стимулювання діяльності у сфері освіти, науки та культури	<p>включаються до складу витрат витрати платника податку на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації працівників робітничих професій, а також у разі якщо законодавством передбачено обов'язковість періодичної перепідготовки або підвищення кваліфікації; витрати на навчання та / або професійну підготовку, перепідготовку або підвищення кваліфікації у вітчизняних або закордонних навчальних закладах, якщо наявність сертифіката про освіту в таких закладах є обов'язковою для виконання певних умов ведення господарської діяльності, в тому числі, але не виключно вищих та професійно-технічних навчальних закладах фізичних осіб (незалежно від того, чи перебувають такі особи в трудових відносинах з платником податку), які уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податку після закінчення вищого та / або професійно-технічного навчального закладу і отримання спеціальності (кваліфікації) не менше трьох років; витрати на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку або в структурних підрозділах, що забезпечують його господарську діяльність, осіб, які навчаються у вищих та професійно-технічних навчальних закладах [5, пп. 140.1.3]</p> <p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунку Державного казначейства України [5, пп. 197.1.22]</p> <p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання бібліотеками, які перебувають у державній або комунальній власності або у власності всеукраїнських громадських організацій інвалідів, платних послуг з комплектування реєстраційно-облікових документів (квитків, формулярів), користування рідкісними, цінними довідниками, книгами (у тому числі нічним абонементом), тематичного добору літератури за запитом споживача та надання тематичних, адресно-бібліографічних та фактографічних довідок; [5, пп. 197.1.20]</p> <p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з імпорту культурних цінностей згідно з кодами УКТ ЗЕД, виготовлених 50 і більше років тому [5, пп. 197.7]</p>

1	2
стимулювання діяльності у сфері освіти, науки та культури	включення до складу валових витрат сум коштів або вартості майна, добровільно перерахованих (переданих) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам, у розмірі, що не перевищує 10 % оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду [5, пп. 138.10.6, пункт "д"]
захист навколишнього середовища	<p>встановлення пільгової ставки акцизного збору на бензини моторні сумішеві з добавками на основі біоетанолу [5, пп. 215.3.4]</p> <p>тимчасове звільнення до 1 січня 2020 року виробників біопалива від оподаткування прибутку, який отриманий ними від продажу біопалива; підприємств, який отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної і теплової енергії та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива; прибутку виробників техніки, обладнання, устаткування для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у тому числі самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України [5, пункт 15, підрозділу 4, розділу XX]</p> <p>встановлення ставок екологічного податку за: викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення; скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти</p> <p>розміщення відходів; утворення радіоактивних відходів; тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками [5, ст. 243–248]</p>
стимулювання виробництва соціально важливих груп товарів (послуг)	<p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України [5, пп. 197.1.1]</p> <p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України [5, пп. 197.1.25]</p> <p>звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг з ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та подання матеріальної допомоги продуктами харчування власного виробництва [5, пп. 197.1.24]</p>

1	2
стимулювання виробництва соціально важливих груп товарів (послуг)	звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг з охорони здоров'я згідно з переліком, встановленим Кабінетом Міністрів України, закладами охорони здоров'я, які мають ліцензію на поставку таких послуг, а також поставки послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають ліцензію на поставку таких послуг [5, пп. 197.1.5]
	звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів (у тому числі аптечними закладами), а також виробів медичного призначення за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України [5, пп. 197.1.27]

Класифікація інструментів податкового регулювання за характером дії розроблені в роботах [70; 101] (рис. 44) може бути застосована для соціальних процесів з урахуванням специфіки їх спрямування на вирішення завдань соціальної політики.

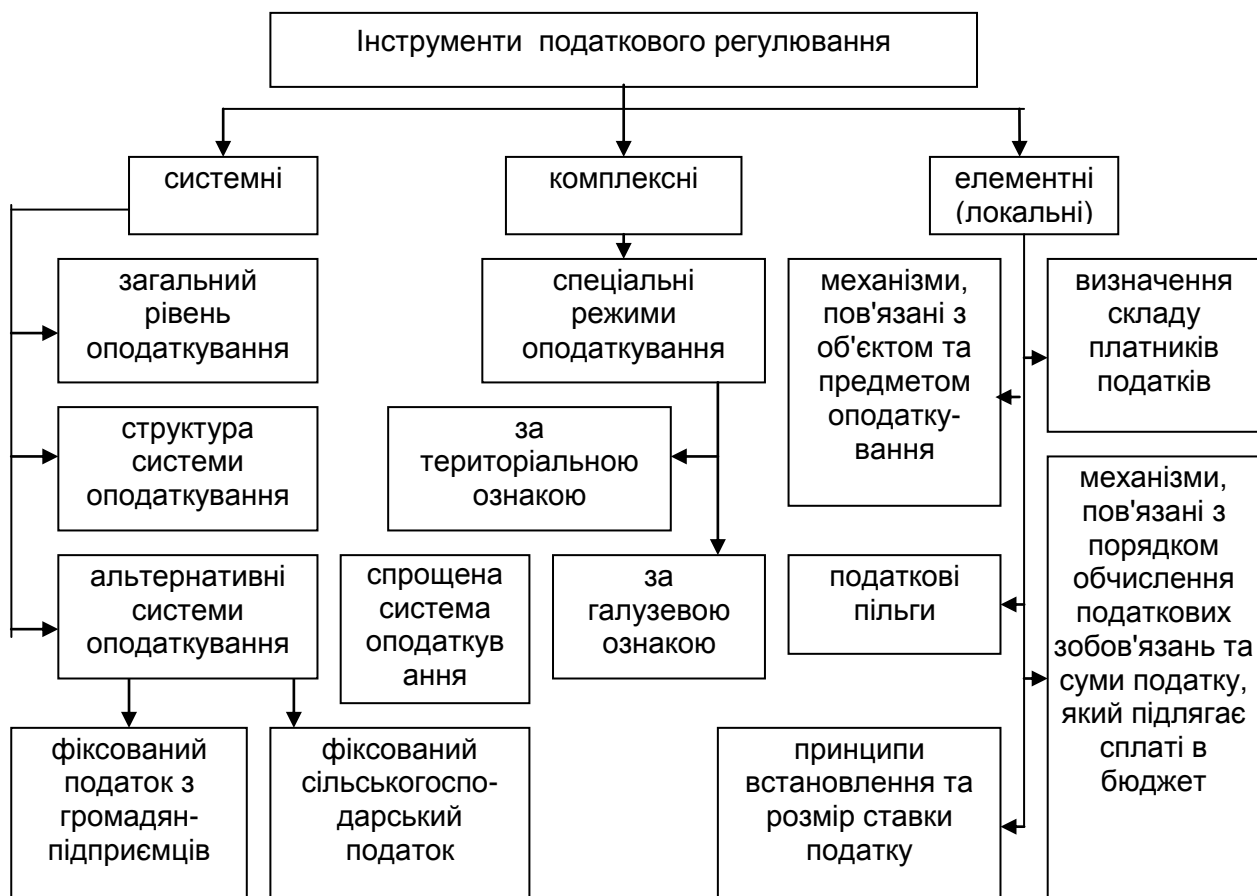


Рис. 44. Види інструментів податкового регулювання

Таким чином, за характером дії, інструменти податкового регулювання соціальних процесів можуть бути класифіковані на три групи:

- системні;
- комплексні;
- елементні (локальні).

До механізмів системного характеру відносяться регуляторні механізми, які вбудовані в систему оподаткування. Серед них, варто виділити загальний рівень оподаткування. Підвищення податкового навантаження стримує економічну активність та процеси нагромадження, а також створює умови для збільшення масштабів тіньової економіки.

Разом з тим, високий рівень оподаткування може бути прийнятний у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні й соціальні програми. Прикладом в цьому плані можуть служити податкові системи скандинавських держав із соціальноорієнтованою ринковою економікою.

Наступним регулюючим механізмом системного характеру є структура діючої у країні системи оподаткування. Зміна цієї структури здійснюється запровадженням нових податків та зборів і скасуванням у системи оподаткування тих податків, регуляторний потенціал яких вичерпаний, а також зміною співвідношення податкових ставок по різних податках й зборам.

Іншою групою регулюючих механізмів системного характеру є застосування альтернативних систем оподаткування, до яких відносяться: фіксований сільськогосподарський податок, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

До основних переваг альтернативних систем оподаткування з точки зору вирішення проблем соціальної захищеності є поліпшення соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць і розвитку самозайнятості, сприяння формуванню середнього класу. За умови існуючого обмеження фінансових ресурсів в державі саме суб'єкти малого і середнього підприємництва, які не вимагають великих стартових інвестицій, спроможні швидко вирішувати проблеми наповнення ринку товарами народного споживання, стимулювати розвиток виробництва, створювати нові робочі місця.

Комплексний характер мають механізми податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків й зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них

можуть бути віднесені спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною ознакою – спеціальні (вільні) економічні зони (СЕЗ) й території пріоритетного розвитку та спеціальні режими оподаткування, які вводяться за галузевою ознакою. Запровадження спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ) й територій пріоритетного розвитку є ефективними інструментами стимулювання динамічного соціально-економічного розвитку депресивних регіонів шляхом залучення інвестицій і створення робочих місць.

Локальні механізми податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, який обумовлюється обраним сполученням елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань.

Можна погодитися з думкою Ю. Іванова, щодо неправомірності класифікувати інструменти податкового регулювання тільки як податкові пільги [95]. Інструменти податкового регулювання варто розглядати як регулятори, безпосередньо вбудовані в конструкцію податку.

До основних локальних механізмів податкового регулювання відносяться:

1. Інструменти, пов'язані з об'єктом та предметом оподаткування.
2. Визначення складу платників податків.
3. Принципи встановлення та розмір ставки податку.
4. Інструменти, пов'язані з порядком обчислення податкових зобов'язань та суми податку, який підлягає сплаті в бюджет.
5. Податкові пільги.

Розмір ставки податку є одним із основних інструментів регулювання податкового тягаря. На думку Т. Меркулової [87], А. Соколовської [117] податкове навантаження в Україні знаходиться на середньому для Європейських країн рівні, однак оцінюється населенням як високе відносно до ефективності діяльності держави. Визначення ставок вимагає критерію, відносно якого вони оцінюються. Таким критерієм є еквівалентність податків і віддача від них у вигляді благ, що надаються державою [38; 83]. А. Захарін вважає, що обтяжливість податкової системи визначається насамперед не величиною податкових ставок, а складністю й нестабільністю системи податкового адміністрування, деформацією грошової сфери та фінансів підприємств [57]. Специфікою реалізації регулюючої функції в оподаткуванні доходів фізичних осіб є підвищена увага до соціального компонента податкового регулювання, що відповідає принципу соціальної справедливості.

Особливе значення для податкового регулювання має метод встановлення податкових ставок. Зараз особливої актуальності набуває проблема повернення до системи прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб. Враховуючи те, що рівень диференціації доходів громадян в Україні досить високий, науково обґрунтованим і виправданим є використання прогресивної шкали ставок. В. Мельник наголошує на доцільності введення прогресивних ставок з податку з доходів фізичних осіб внаслідок необхідності перерозподілу сукупних доходів населення між індивідами та подолання дохідного розшарування [83].

Встановлення диференційованих ставок надає можливість регулювати податкове навантаження в залежності від виду об'єкта оподаткування. Можна погодитися з пропозицією Т. Паєнтко [95] і А. Соколовської [88; 117] щодо запровадження малопрогресивного податку з доходів фізичних осіб за ставками 15 та 20% (на доходи, які перевищують 35 мінімальних заробітних плат у місяць).

З метою податкової підтримки шахтарів з 1 січня 2010 р. ставка податку з доходів фізичних осіб для шахтарів – працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, марганцеві та уранові руди, працівників шахтобудівних підприємств, які зайняті на підземних роботах повний робочий день, та працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб (формувань) у вугільній промисловості – за Списком № 1 виробництв, робіт, професій, посад на підземних роботах, на роботах з особливо шкідливими і особливо важкими умовами праці, зайнятість в яких повний робочий день дає право на пенсію за віком на пільгових умовах становить 10 % від об'єкта оподаткування. Згідно з чинним законодавством диференціація податкових ставок з податку з доходів фізичних осіб також передбачена, зокрема, при отриманні доходів від продажу об'єктів нерухомості, рухомого майна, у вигляді спадщини та дарування.

Таким чином, у результаті проведеного дослідження пропонується класифікація інструментів податкового регулювання соціальних процесів за наступними критеріями: за призначенням інструментів податкового регулювання, за напрямками соціальної політики та за характером дії. Інструменти податкового регулювання соціальних процесів за критерієм призначення доцільно класифікувати на три групи: стимулюючі; стримуючі та підтримуючі. За напрямками соціальної політики пропонується виділити інструменти податкового регулювання соціальних процесів спрямовані

на створення сприятливих житлових та соціально-побутових умов, підвищення рівня зайнятості населення, підтримку соціально вразливих верств та окремих груп населення, до яких зокрема відносяться шахтарі та військовослужбовці, удосконалення системи соціального страхування, поліпшення охорони здоров'я населення, захист навколишнього середовища, стимулювання: діяльності у сфері освіти, науки та культури; виробництва соціально важливих груп товарів (послуг); розвитку депресивних регіонів. За характером дії, інструменти податкового регулювання соціальних процесів можуть бути класифіковані на три групи: системні, комплексні та локальні.

4.3. Регулятивний потенціал окремих податків і зборів у контексті реалізації державної соціальної політики

Аналіз досвіду розвинених країн світу свідчить про зростання взаємозв'язку соціальної політики держави із соціальною спрямованістю оподаткування [75; 99; 121; 161]. На сьогодні у країнах з розвинутою ринковою економікою податки використовуються як ефективне знаряддя державного регулювання соціальних процесів у суспільстві.

Сучасні системи оподаткування зарубіжних країн носять яскраво виражений соціальний характер, що формується на системі пільг, зокрема для верств населення з низькими доходами. Також податкові системи часто використовуються, щоб підтримати певну соціально важливу діяльність, що знаходить своє відображення в обсязі та характері податкових витрат (у нашому розумінні – податкових пільг) [113; 157].

Системи оподаткування різних країн світу характеризуються різними обсягами податкових витрат (податкових пільг), що надаються для забезпечення досягнення соціально важливих цілей. Так, найбільший рівень податкових пільг (рис. 45) серед загальної сукупності досліджуваних країн ОЕСР має Великобританія – 12,8 % величини ВВП, у тому числі з прибуткового оподаткування – 8,3 %, інших податків – 4,5 %. Найменший рівень зазначеного показника серед країн ОЕСР, представлених на діаграмі (рис. 45) має Німеччина, загальний рівень податкових пільг якої склав 0,8 % величини ВВП, зокрема: з прибуткового оподаткування – 0,3 %, з інших податків – 0,5 %. При цьому слід відмітити, що значно більша доля податкових пільг у всіх досліджених країнах (за виключенням Німеччини) було надано саме з прибуткового оподаткування.

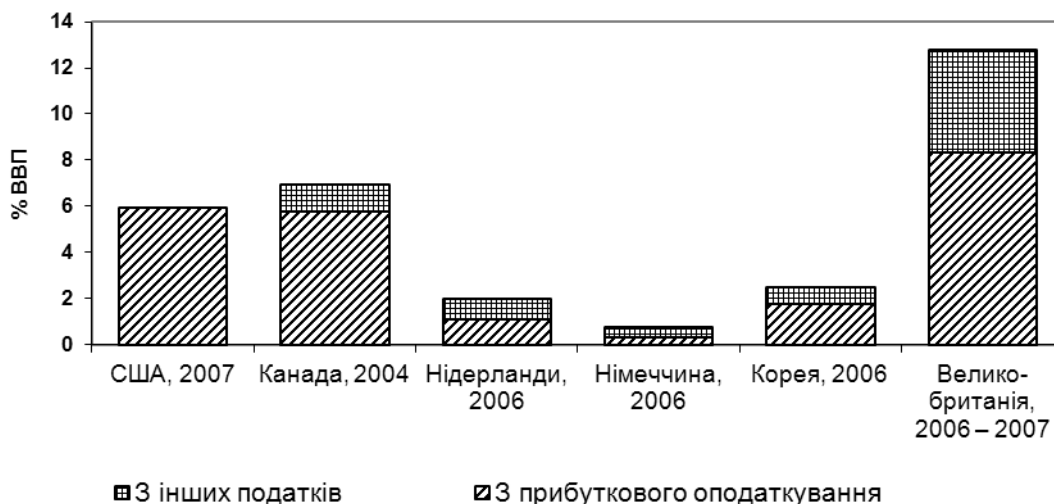


Рис. 45. Рівень податкових пільг у зарубіжних країнах [171]

При більш детальному аналізі складу податкових пільг з прибуткового оподаткування (рис. 46) виявляється, що достатньо велика частина з них має соціальний характер.

Так, в середньому за досліджуваними країнами, майже 32 % від загальної кількості податкових пільг з прибуткового оподаткування склали саме податкові пільги соціальної спрямованості, серед яких на пільги на житлове будівництво в середньому по країнах припадає 18,1 % загальної кількості податкових пільг з прибуткового оподаткування, на освіту – 2,9 %, охорону здоров'я – 6,8 % та благодійність – 3,9 % (рис. 46).

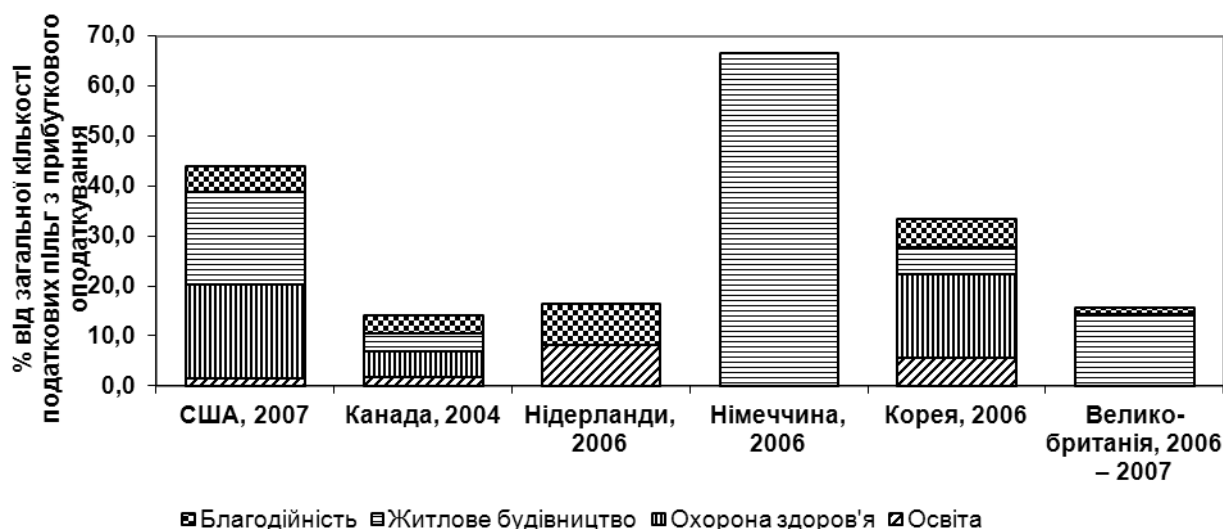


Рис. 46. Частка податкових пільг соціальної спрямованості в загальній кількості податкових пільг з прибуткового оподаткування в зарубіжних країнах [171]

При цьому в Великобританії, США та Німеччині найбільшу частку цих соціальних податкових пільг було надано у вигляді пільг на житлове будівництво (відповідно 1,2; 1,1 та 0,2 % величини ВВП). А в Канаді, Кореї та США значну частку соціальних податкових пільг було спрямовано на охорону здоров'я (відповідно 0,3; 0,3 та 1,1 % величини ВВП) (рис. 47).



Рис. 47. Рівень податкових пільг соціальної спрямованості з прибуткового оподаткування в зарубіжних країнах [171]

Найбільший регулятивний потенціал, з точки зору соціальних процесів, серед загальної кількості податків, взагалі, та прибуткового оподаткування, зокрема, має індивідуальний прибутковий податок (податок на доходи фізичних осіб).

Зокрема згідно з Міжнародною податковою програмою ООН, розробленою експертами з Гарвардського університету (США) У. Хассі та Д. Любіком, і, так званого, Світового ПКУ, одним із принципів конструювання та функціонування національних податкових систем у постсоціалістичних державах Східної та Центральної Європи є орієнтація прибуткового податку з фізичних осіб більше на соціальну справедливість, ніж на мету одержання доходів до бюджетів різних рівнів [102].

За допомогою індивідуального прибуткового податку держава впливає на соціальне забезпечення, охорону здоров'я, материнства, дитинства, медичну допомогу, загальнодоступність і безкоштовність

освіти, мотивацію праці, реалізацію громадянами права на працю, захист від безробіття, трудові взаємини у сфері виробництва, обігу, управління, культури, науки й ін. [161].

Регулююча функція прибуткового оподаткування фізичних осіб у розв'язанні завдань соціальної політики в провідних зарубіжних країнах одержала свій переважний розвиток після другої світової війни, коли був усвідомлений вплив податкової політики на процеси нагромадження капіталу, прискорення його концентрації й централізації, платоспроможний попит населення та ін. На сьогодні в зарубіжних країнах податок з доходів фізичних осіб відіграє істотну роль у забезпеченні фінансами реалізацію соціальної політики держави [161].

Встановлюючи механізм справляння податків на доходи фізичних осіб, надаючи певні податкові пільги, або повністю звільняючи від сплати прибуткового податку різні категорії населення, здійснюючи підтримку верств населення з низькими доходами, стимулюючи розвиток родини, одержання освіти, вводячи пільги з прибуткового податку залежно від витрат понесених платниками податків на утримання дітей у дитячих дошкільних установах, їхнє навчання, підвищення власної кваліфікації, надання допомоги пристарілим особам та інше, держава бере на себе турботи щодо забезпечення соціальної стабільності й справедливості [161].

Піддаючись періодичному реформуванню, система прибуткового оподаткування населення в розвинених країнах забезпечує баланс цілей економічної й соціальної політики держави [161].

Критерієм оцінки ефективності податку на доходи фізичних осіб із позиції соціальної спрямованості є його здатність вирішувати завдання оптимального перерозподілу доходів [161].

Збалансована податкова політика, по суті, є оптимальним рішенням, коли держава балансує на грані фіскальної політики й політики соціально-економічного розвитку. У цьому випадку зростає людський капітал, не обтяжений надто високими податками, і не страждає соціальна сфера, підтримувана через оподаткування. В розвинених країнах це забезпечено встановленням неоподаткованого мінімуму доходу на рівні, що перевершує вартість відтворення робочої сили (в середньому 6 – 7 тис. євро на рік для країн Західної Європи, 7 – 10 тис. дол. для США [60]). Введення оподаткування для осіб з низькими доходами стимулює

збільшення кількості одержувачів соціальної допомоги, перехід на нелегальне, приховане від оподаткування отримання доходів [161].

Необхідно відмітити, що особливості соціальної спрямованості прибуткового оподаткування фізичних осіб у світовій практиці знайшли своє вираження в податкових пільгах соціального характеру. При цьому, у загальному випадку, до податкових пільг соціальної спрямованості, що надаються у більшості зарубіжних країн у формі відрахувань при прибутковому оподаткуванні фізичних осіб, відносяться [60]:

неоподаткований мінімум (в Україні замість нього застосовується податкова соціальна пільга, розмір, обмеження та порядок застосування якої міститься у ст. 169 ПКУ [5]);

знижки на дітей (в Україні це окремі випадки застосування податкової соціальної пільги, а саме, згідно з пп. 169.1.2, п. 169.1, ст. 169 ПКУ та абз. "а", пп. 169.1.3, п. 169.1, ст. 169 ПКУ);

витрати (в межах законодавчо встановленого рівня) на благодійні цілі (наприклад, у вітчизняному законодавстві дана податкова знижка передбачена пп. 166.3.2, п. 166.3, ст. 166 ПКУ);

витрати (в законодавчо обмеженому розмірі) на навчання платника податку та / або навчання члена його сім'ї першого ступеня споріднення (в податковому законодавстві України дана податкова знижка передбачена пп. 166.3.3, п. 166.3, ст. 166 ПКУ);

витрати (в межах законодавчо встановленого рівня) на медичні цілі (на лікування платника податку, лікування його чоловіка (дружини), батьків, дітей (наприклад, у українському законодавстві дана податкова знижка передбачена пп. 166.3.4, п. 166.3, ст. 166 ПКУ);

відсотки (в законодавчо обмеженому розмірі) за іпотечними кредитами на індивідуальне житло (у ПКУ зазначена податкова знижка передбачена пп. 166.3.1, п. 166.3, ст. 166 ПКУ);

витрати (в обмеженому розмірі), пов'язані з утриманнями (наприклад, в Україні це окремі випадки застосування податкової соціальної пільги, а саме, згідно з абз. "б", пп. 169.1.3, п. 169.1, ст. 169 ПКУ);

суми фактично сплачених внесків (в законодавчо обмеженому розмірі) у фонди соціального призначення й обов'язкового страхування (наприклад, в українському законодавстві зазначена податкова знижка передбачена пп. 166.3.5, п. 166.3, ст. 166 ПКУ) й т. д.

Традиційно вважається, що податок на прибуток корпорацій (податок на прибуток підприємств) найбільшою мірою, порівняно з

іншими податками сучасних податкових систем, впливає на підприємницьку активність суб'єктів господарювання. Однак, разом з тим, цей податок ще має значний регулятивний потенціал з точки зору соціальних процесів як на рівні самого підприємства, так і за його межами [68].

Аналізуючи досвід оподаткування податком на прибуток корпорацій у зарубіжних країнах (та порівнюючи з вітчизняним податком на прибуток підприємств, що справляється згідно з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", який діяв до 31.03.2011 р., так Розділу III ПКУ [5], що вступає в дію з 1 квітня 2011 р. (згідно з п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ)), можливо виділити наступні основні напрямки його впливу на регулювання соціального розвитку, що є характерним для багатьох країн [68]:

- соціальна та трудова реабілітація інвалідів;
- заохочення добровільних пожертвувань та меценатства;
- стимулювання виробництва соціально-значимих товарів;
- стимулювання підвищення освітнього та професійного рівня працівників;

- заохочення розвитку довгострокового страхування життя громадян та недержавного пенсійного страхування.

Розглянемо наведені напрямки впливу більш докладно.

Соціальна та трудова реабілітація інвалідів, реалізується за допомогою спеціальної пільги, яка передбачена як чинним (до 31 березня 2011 року) Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", так і III розділом ПКУ [5], що вступає в дію з 1 квітня 2011 р. (згідно з п. 1 підрозділу 4 розділу XX ПКУ), а саме, у вигляді звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами громадських організацій інвалідів, (при дотриманні, встановлених законодавством вимог, згідно п. 154.1, ст. 154, Розділу III ПКУ).

Необхідно зазначити, що одночасно з пільговим оподаткуванням прибутку такі підприємства в Україні мають також пільги з ПДВ (згідно з пп. 197.1.15, п. 197.1, ст. 197, Розділу V ПКУ), плати за землю (пп. 282.1.7 п 282.1 ст. 282 Розділу XIII ПКУ) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (згідно з п.14 ст. 8 Закону [14]). Загальна спрямованість цих пільг, які в сукупності створюють спеціальний режим оподаткування – зменшення податкового навантаження для підприємств та організацій, які спеціалізовані на використанні праці осіб з обмеженими можливостями [68].

Ще одним напрямком надання пільг соціального спрямування з податку на прибуток є стимулювання добровільних пожертвувань та меценатства, що реалізується шляхом включення суми таких пожертвувань (в межах законодавчо встановленого рівня (який, наприклад, в Україні – 4 % оподаткованого прибутку минулого звітного року, згідно з абз. "а", пп. 138.10.6, п. 138.10 ст. 138, Розділу III ПКУ), у вигляді грошових коштів або вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), до складу витрат, хоча ці витрати й не пов'язані з господарською діяльністю платника податку. Відмітимо, що в Україні одночасно з пільгою з оподаткування прибутку підприємств вищезгадані суми добровільних пожертвувань також звільнені й від оподаткування податком на додану вартість (згідно з пп. 197.1.15, п. 197.1, ст. 197 Розділу V ПКУ). Необхідність таких звільнень обумовлена переважно соціальною спрямованістю діяльності неприбуткових установ та організацій, які виступають отримувачами цих грошових коштів або товарів, робіт, послуг [68].

Наступним напрямком податкового регулювання соціальних процесів при оподаткуванні прибутку підприємств виступає стимулювання виробництва соціально-значимих товарів та послуг. Наприклад, в Україні до таких пільг слід віднести звільнення від оподаткування прибутку:

отриманого від реалізації продуктів дитячого харчування (за дотриманням певних особливостей надання пільги, згідно з п. 154.2 ст. 154, Розділу III ПКУ);

дошкільних та загальноосвітніх навчальних закладів недержавної форми власності, отриманого від надання освітніх послуг (згідно з п. 154.7 ст. 154, Розділу III ПКУ).

Заохочення підприємств до фінансування підвищення освітнього та професійного рівня працівників, що реалізується шляхом урахування відповідних витрат при визначенні об'єкту оподаткування (наприклад, в Україні дані витрати враховуються без їх кількісного обмеження, однак з дотриманням встановлених пп. 140.1.3, п.140.1, ст. 140 ПКУ вимог).

Останній з напрямів регулювання соціальних процесів за допомогою податку на прибуток підприємств полягає у заохоченні платників до фінансування довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного страхування найманих працівників. Для заохочення юридичних осіб – роботодавців для участі в програмах довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення в якості страхуваль-

ників або вкладників основним стимулом є відповідне зменшення бази оподаткування за податком на прибуток шляхом надання права таким платникам враховувати відповідні витрати у складі витрат податкового періоду [68] (з урахуванням певних умов, а, наприклад, в Україні в обмеженому обсязі, згідно з п. 142.2, ст. 142, Розділу III та п. 11 розділу XX ПКУ).

Певний регулятивний потенціал серед прямих податків, з точки зору соціальних процесів, має також майнове оподаткування, основою якого є система оподаткування нерухомого майна (землі та нерухомості). Відмітимо, що в умовах ринкової економіки податок на нерухомість, виконуючи соціальну функцію, забезпечує принцип соціальної справедливості при оподаткуванні нерухомості, як основного компонента багатства. При цьому особливості соціальної спрямованості податку на нерухомість у світовій практиці відображаються в податкових пільгах соціального характеру, що надаються за двома напрямками, а саме [60]:

пільги за категоріями платників податків, тобто соціально незахищеним платникам податку, зокрема, пенсіонерам и інвалідам, крім того, в деяких країнах при наданні пільги враховується сімейний стан платника податку, рівень його доходів;

пільги за характером власності, тобто за нерухомістю, що забезпечує соціально корисні види діяльності, зокрема об'єкти культури, освіти, охорони здоров'я, спорту, об'єкти, призначені для суспільних потреб, для релігійних цілей та т. п.

Відмітимо, що соціальна спрямованість земельного податку, за аналогією з податком на нерухомість, характеризується податковими пільгами, найчастіше в вигляді звільнення від оподаткування, що надаються соціально незахищеним платникам податку (наприклад, інвалідам й пристарілим особам, зокрема в вітчизняному законодавстві перелік даних платників міститься у п. 281.1 ст. 281, розділу XIII ПКУ) та установам, що забезпечують соціально корисні види діяльності (наприклад, у сфері охорони здоров'я, освіти, охорони навколишнього середовища, культури, установам сільськогосподарського профілю, зокрема, в Податковому кодексі України перелік даних видів діяльності міститься у ст. 282, розділу XIII ПКУ).

Серед непрямого оподаткування достатньо значний вплив на регулювання соціального розвитку мають акцизи, а серед останніх – універсальний акциз у формі податку на додану вартість.

В зарубіжних країнах серед пільг з ПДВ соціальної спрямованості, найбільш поширеними є звільнення від оподаткування окремих операцій й видів діяльності, застосування нульової або зменшеної ставки податку.

У багатьох розвинених країнах існує три сфери діяльності соціальної спрямованості, що звільняють від ПДВ: державний сектор, освіта й охорона здоров'я [60].

Загальним принципом застосування ПДВ до підприємств державного сектора є їх оподаткування за стандартною ставкою податку з метою підтримки нормальних конкурентних умов у порівнянні з підприємствами приватного сектора. Однак, надання послуг некомерційного характеру органами державної влади в більшості країн звільнено від оподаткування [60], наприклад в українському податковому законодавстві це відображено у пп. 197.1.18 та 197.1.19, п. 197.1, ст. 197, розділу V ПКУ.

Стандартний підхід до оподаткування освітньої діяльності виявляється в тому, що від ПДВ звільняються основні освітні послуги (наприклад, в Україні, згідно з пп. 197.1.2, п. 197.1, ст. 197, розділу V ПКУ, звільняються від оподаткування ПДВ операції з поставки послуг із здобуття вищої, середньої, професійно-технічної та дошкільної освіти навчальними закладами, у тому числі навчання аспірантів і докторантів, навчальними закладами, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також послуг з виховання та навчання дітей у будинках культури, дитячих музичних, художніх, спортивних школах і клубах, школах мистецтв та послуг з проживання учнів або студентів у гуртожитках), а спеціальні форми навчання оподатковують за стандартною ставкою. Разом з тим, у деяких розвинених країнах, замість звільнення від оподаткування операцій з надання освітніх послуг застосовується нульова ставка податку (наприклад, в Австралії) [60].

Соціальної спрямованості має й звільнення від ПДВ операцій у сфері охорони здоров'я. У цьому секторі економіки, подібно освітнім послугам від оподаткування звільнені тільки основні послуги – професійні послуги зареєстрованих лікарів, виготовлення ліків за рецептами і т. п. Наприклад, в Україні (згідно з пп. 197.1.5, п. 197.1, ст. 197, розділу V ПКУ) звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з охорони здоров'я закладами охорони здоров'я, що мають ліцензію на постачання таких послуг, а також постачання послуг реабілітаційними установами для інвалідів та дітей-інвалідів, що мають

ліцензію на постачання таких послуг відповідно до законодавства. При цьому, слід відмітити, що допоміжні послуги у сфері охорони здоров'я практично у всіх країнах, що застосовують ПДВ, оподатковують за стандартною ставкою. Разом з тим, деякі держави досить ефективно використовують нульову ставку замість звільнення від оподаткування. Такий підхід характерний, наприклад, для Австралії (основні медичні послуги), Нігерії (продаж деяких медичних товарів), Великобританія (надання медичної допомоги інвалідам) [60].

Щодо країн Євросоюзу, то у них діє уніфікований підхід щодо оподаткування категорії товарів першої необхідності та послуг соціального значення, до яких, згідно Рекомендацій Шостої Директиви ЄС дозволено застосовувати знижену ставку ПДВ [60]:

- поставка публічними поштовими службами товарів і послуг;
- лікарське й медичне обслуговування, що здійснюється установами публічного права;
- поставка людських органів, крові й молока;
- послуги зубних техніків;
- послуги, що поставляють незалежними об'єднаннями осіб, діяльність яких звільнена від оподаткування або не підпадає під дію ПДВ;
- поставка послуг і товарів, безпосередньо пов'язаних із соціальним забезпеченням і соціальною допомогою;
- поставка послуг і товарів, безпосередньо пов'язаних із захистом дітей і молоді, благодійними організаціями;
- освіта дітей і молоді, середня, вища, професійно-технічна освіта й підвищення кваліфікації освітніми установами;
- приватне навчання, включаючи середню й вищу освіту;
- деякі види забезпечення персоналом, що здійснюються релігійними й філософськими установами з метою соціальної й духовної допомоги;
- поставка послуг і товарів неприбутковими організаціями;
- послуги, пов'язані зі спортом і фізичним вихованням;
- поставка послуг і пов'язаних з ними товарів у сфері культури;
- поставка транспортних послуг хворим і травмованим особам;
- діяльність публічних некомерційних радіо й телекомпаній.

При цьому, окремі країни, особливо ті, що не застосовують знижених ставок щодо реалізації вищезазначених товарів першої необхідності та послуг соціального значення, використовують пільгу з ПДВ у формі звільнення від оподаткування реалізації зазначених товарів та послуг.

Однак у більшості випадків країни ЄС намагаються уникати надання пільг у формі звільнення від оподаткування, використовуючи знижені ставки.

Щодо регулятивного потенціалу специфічних акцизів, з точки зору соціальних процесів, то в основному він проявляється в обмежувальному впливі акцизів на обсяги споживання (і як наслідок – на обсяги виробництва) "соціально небезпечних" товарів. Тобто оподаткування акцизами певних товарів, що вважаються шкідливими, або асоціюються з негативними побічними явищами (тютюнові вироби й алкоголь, а також, наприклад, нафтопродукти, скраплений газ, споживання яких пов'язано із забрудненням атмосфери) може частково перешкодити їхньому споживанню. Такі непрямі результати можуть стати додатковим ефектом соціальної спрямованості від впровадження податку, однак більшість акцизів все ж таки вводяться для одержання податкових надходжень.

Проведений аналіз досвіду оподаткування в розвинених зарубіжних країнах дозволив виявити напрями впливу основних податків (індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, майнових податків, податку на додану вартість та акцизів) на регулювання соціального розвитку, що в зведеному вигляді відображено в табл. 31.

Таблиця 31

Напрями впливу основних податків на регулювання соціального розвитку

Найменування податків	Основні напрями впливу на регулювання соціального розвитку
1	2
Індивідуальний прибутковий податок	підтримка верств населення з низьким рівнем доходів; підтримка материнства, дитинства; стимулювання розвитку родини; підтримка одержання медичної допомоги; заохочення добровільних пожертвувань та меценатства; стимулювання одержання освіти та підвищення кваліфікації; підтримка соціально незахищених платників податку та ін.
Податок на прибуток підприємств	підтримка соціальної та трудової реабілітації інвалідів; заохочення добровільних пожертвувань та меценатства; стимулювання виробництва соціально-значимих товарів; заохочення до розвитку довгострокового страхування життя громадян та недержавного пенсійного страхування та ін. стимулювання підвищення освітнього та професійного рівня працівників;

1	2
Податок на нерухомість	підтримка соціально незахищених платників податку, зокрема пенсіонерів, інвалідів, малозабезпечених осіб; стимулювання розвитку соціально корисних видів діяльності (в сфері культури, освіти, охорони здоров'я, спорту та т.п.), шляхом пільгового оподаткування нерухомості, що їх забезпечує
Земельний податок	підтримка соціально незахищених платників податку, зокрема, інвалідів та пристарілих осіб; підтримка соціально корисних видів діяльності (зокрема в сфері охорони здоров'я, освіти, охорони навколишнього середовища, культури, установ сільськогосподарського профілю та ін.)
Податок на додану вартість	підтримка сфер діяльності соціальної спрямованості, а саме: - державного сектору, освіти, охорони здоров'я; підтримка реалізації товарів першої необхідності та послуг соціального значення, пов'язаних зокрема із: - лікарським й медичним обслуговуванням; - соціальним забезпеченням і соціальною допомогою; - захистом дітей і молоді, благодійними організаціями; - освітою й підвищенням кваліфікації освітніми установами; - неприбутковими організаціями; - спортом і фізичним вихованням; - сферою культури та ін.
Акцизи	обмежуваний вплив на обсяги споживання (і як наслідок – на обсяги виробництва) певних товарів, а саме: "соціально небезпечних", шкідливих та товарів, що асоціюються з негативними побічними явищами

Незважаючи на наявність у кожного з проаналізованих податків певної специфіки щодо застосування пільг соціальної спрямованості, однак, можливо виокремити і спільні напрямки їх впливу на регулювання соціального розвитку. Зокрема, до сфери застосування всіх проаналізованих прямих податків належить підтримка соціально незахищених платників податків. Податок на прибуток підприємств та ПДВ характеризується стимулюванням виробництва й реалізації соціально-значимих товарів й послуг. А серед загальної сукупності таких податків, як майнові податки, ПДВ та податок на прибуток підприємств, спільним напрямком впливу на регулювання соціальних процесів в суспільстві є стимулювання розвитку соціально корисних видів діяльності.

5. Теоретико-методичні підходи до оцінки результативності податкової політики в соціальній сфері

5.1. Соціальна ефективність державної податкової політики

Першочергово податки стягувалися з громадян лише в надзвичайних випадках. Однак з часом вони стали постійним джерелом державних доходів, необхідних для утримання армії та апарату держави. Поступово з'являються наукові теорії, які обґрунтовують необхідність сплати податків задля забезпечення державою охорони особистої та майнової безпеки, громадського порядку, стабільного функціонування національного ринку, створення нормальних умов господарювання, узгодження та раціонального задоволення індивідуальних та колективних потреб у суспільстві тощо [86, с. 36–38]. Інструментарій податкової політики можна вважати ефективним, якщо він надає змогу стимулювати економічне зростання, підприємницьку активність та сприяє виконанню соціальної функції держави [37, с. 120]. Тому визначення результативності та ефективності оподаткування слід здійснювати не лише через визначення економічної ефективності. Необхідно здійснювати оцінку оподаткування в контексті його впливу на соціальну сферу, добробут та якість життя населення, тобто розраховувати соціальну ефективність заходів податкової політики. Таким чином, аналізуючи результативність податкової політики, необхідним є комплексний підхід до оцінки соціально-економічної ефективності, складові якої (соціальна та економічна ефективність) мають розглядатися як єдиний механізм.

Окремі заходи податкового регулювання соціальних процесів (що реалізуються за допомогою конкретного інструментарію) можна розглядати як свого роду соціальні інвестиції, оскільки вони врешті призводять до формування фонду грошових ресурсів, що спрямовуються на реалізацію цілей соціального розвитку (рис. 48).

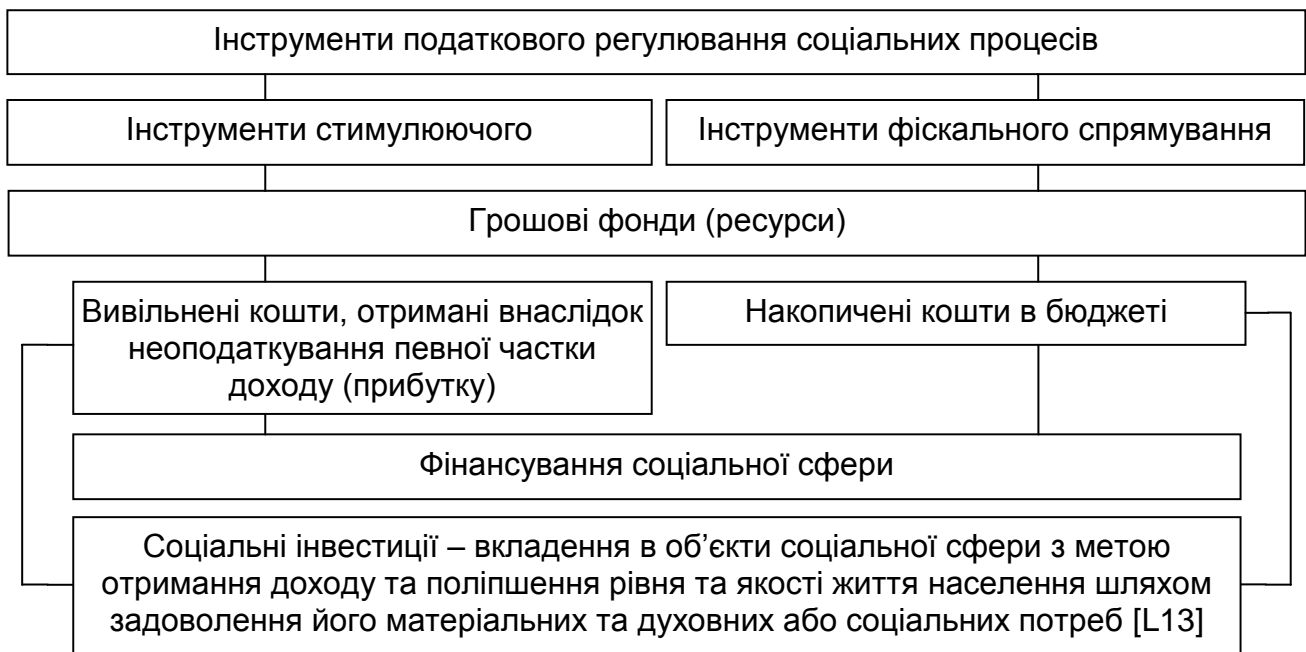


Рис. 48. Обґрунтування трактування заходів податкового регулювання соціальних процесів як соціальних інвестицій

Як і у випадку будь-якого іншого виду інвестицій, соціальні інвестиції потребують оцінки їх ефективності. Ефективність в цілому являє собою результативність процесу, операції, проекту та визначається як відношення ефекту, результату до витрат, які обумовили його отримання [29]. Існує кілька основних підходів до оцінки ефективності, що умовно поділяються на чотири групи: за ступенем досягнення поставленої мети; як відношення результатів діяльності до витрат; за ступенем відповідності еталону та ступенем задоволеності процесом його учасників [35, с. 106].

Під соціальною ефективністю розуміють відповідність результату господарської діяльності соціальним цілям суспільства. Її інтегруючим показником може бути частка товарів народного споживання в загальному обсязі виробництва за певний період (як правило, за один рік) [45; 84; 148]. Вона відображає наскільки господарська діяльність спрямована на саму людину, а також ступінь задоволення особистих потреб суспільства та [147; 204].

Становить інтерес визначення, наведене в роботі [85, с. 58], автори якої наголошують, що за умови наявності соціальних стандартів, нормативів або рекомендацій різних рівнів управління економікою соціальну ефективність слід розуміти як ступінь відповідності таким стандартам, нормативам та рекомендаціям. Крім того, соціальну ефективність можна розглядати і як ступінь задоволення соціуму різних

рівнів. Таке тлумачення застосовується як для практичної перевірки раціональності соціальних стандартів та нормативів, а також для оцінки соціальних результатів, для яких не встановлено відповідних "еталонів" порівняння.

В. Васильченко, А. Гриненко, О. Грішнова та Л. Керб розрізняють соціальну ефективність на локальному (як ступінь вдоволення соціальних потреб своїх працівників на тому чи іншому підприємстві) і регіональному та загальнодержавному (як ступінь соціального захисту людей і однакове забезпечення соціальних потреб різних верств населення з боку місцевих органів та держави у цілому) рівнях [136].

Під соціальною ефективністю соціальних інвестицій В. Лавров та М. Кричевський розуміють показник, що визначає підвищення рівня життя населення. Показники соціальної ефективності надають уявлення про кількісну сторону досягнутих соціальних цілей, заради яких було розроблено та реалізовані соціальний інвестиційний проект: поява додаткових соціальних послуг, зміна індексів споживчих цін та забезпеченості житлом, скорочення безробіття, зростання народжуваності та зменшення смертності [162].

Заслуговує на увагу підхід О. Віноградської до визначення соціальної ефективності організації соціальної сфери. Запропоноване визначення ефективності соціальної діяльності через: ефективність виконання соціального запиту (потреб населення), що базується на порівнянні фактичного та запланованого часу виконання; результативність виконання соціального запиту, що передбачає порівняння фактичного та запланованого виконання соціального запиту; а також ефективність якості виконання соціального запиту, яка визначається як співвідношення оцінки його якості споживачем та виконавцем соціального запиту [159].

Економічна ефективність як категорія відображає доцільність і ступінь використання елементів виробництва у процесі створення матеріальних благ. Конкретне, кількісне відображення вона дістає у знятті продукції (робіт, послуг) із кожної одиниці витрачених ресурсів виробництва. Слід розрізняти економічну ефективність виробництва та господарювання у цілому. Економічним ефектом виробництва є вироблена продукція послуги, а господарювання – реалізована продукція (послуги) чи прибуток (збиток) [136]. При цьому, як зазначає С. Мочерний, економічна ефективність передбачає досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці [84].

К. Макконнелл та С. Брю надають кілька визначень економічної ефективності, під якою розуміють: відношення між витратами обмежених ресурсів та вироблених в результаті їх використання обсягів товарів та послуг; виробництво продукту певної вартості за найменших витратах ресурсів; досягнення найбільшого обсягу виробництва товарів або послуг із застосуванням ресурсів певної вартості [82].

Соціальна та економічна ефективність є взаємопов'язаними та взаємообумовленими. Взаємозв'язок між ними можна пояснити тим, що економічна ефективність напряду залежить від ступеня всебічного розвитку людини та її здібностей. Такі соціальні фактори як інтелект, ступінь його використання, мотивації до праці, система управління стали визначальними в досягненні економічної ефективності. Водночас економічна ефективність залишається базисом соціальної спрямованості розвитку суспільства, орієнтиром при виборі соціальної політики [147]. Поліпшення задоволення особистих потреб суспільства потребує зростання економічної ефективності. Підвищення ж соціальної ефективності сприяє раціональному та ефективному веденню господарства в інтересах суспільства. Втрата цього зв'язку позбавляє підприємницьку діяльність сенсу [204].

Основна відмінність між економічною та соціальною ефективністю полягає в показниках, на основі яких здійснюється її обчислення. Так, в першому випадку використовують економічний ефект, в другому – соціальний, що об'єктивно мають різний зміст. Відповідно різняться й витрати, що обумовили отримання зазначених видів ефекту. Крім того, соціальний ефект не завжди може бути визначений за допомогою кількісних показників, на відміну від ефекту економічного, числове представлення якого, як правило, не викликає труднощів. Наприклад, не можна прямо оцінити приріст капіталу освіти або поліпшення здоров'я населення як складової людського капіталу.

В якості спільної риси економічної та соціальної ефективності можна назвати загальну методику оцінювання, що передбачає порівняння ефекту з витратами, які зумовили його отримання. Варто також зазначити, що обидва види ефективності потребують врахування дії фактору часу при визначення як ефекту, так і витрат.

Виходячи з наведених вище визначень, економічну ефективність податкової політики можна охарактеризувати як відношення корисного результату (ефекту) від реалізації конкретного заходу в сфері оподаткування до витрат на його отримання.

У найбільш загальному розумінні соціальна ефективність податкової політики держави являє собою вплив податкової політики (включаючи як її результати, так процес її розробки⁴) на суспільство. Кількісно показник загальної соціальної ефективності податкової політики на рівні підприємства визначається як відношення соціального ефекту податкової політики до сукупних витрат суб'єктів оподаткування на поліпшення соціальної сфери, що обумовили досягнення зазначеного ефекту. Під соціальним ефектом у даному контексті слід розуміти різницю між станом соціальної сфери, що досягнутий після впровадження відповідних заходів податкової політики, та його рівнем, що мав місце до застосування відповідних заходів оподаткування.

Порівняльна характеристика економічної та соціальної ефективності податкової політики наведена в табл. 32.

Загальними проявами соціальної ефективності податкової політики держави слід розглядати:

поліпшення рівня життя населення внаслідок зростання доходів населення, збільшення зайнятості, зростання площі житла, яким забезпечено населення, розвитку людського капіталу, а також економії певних видів витрат (наприклад, у випадку реалізації програм щодо забезпечення населення житлом зменшуються витрати, пов'язані з його орендою (при цьому слід здійснювати розрахунки а певний проміжок часу та враховувати вплив фактору часу)) тощо;

збільшення кількості учасників соціальних програм за рахунок економії витрат держави на виконання соціальних зобов'язань на душу населення (тобто внаслідок фінансування цих доходів за рахунок платників податків (що є результатом застосування інструментарію оподаткування) на конкретну особу, пов'язаних з виконанням нею ролі гаранта соціальних благ перед цією особою, збільшується кількість осіб, які можуть бути залучені до такої соціальної програми).

⁴ Мається на увазі, що обговорення конкретного варіанту податкової політики на відповідних рівнях влади у випадку його прилюдного оголошення (наприклад через ЗМІ) може зумовити соціальні невдоволення, неприйняття, конфлікт у суспільстві тощо.

**Порівняльна характеристика економічної та соціальної
ефективності податкової політики**

Ознаки	Економічна ефективність		Соціальна ефективність	
Показники для розрахунку, в тому числі:	-		-	
ефект	економічний ефект – зміни у сумі податкових надходжень до бюджету внаслідок застосування інструментів податкового регулювання		соціальний ефект – грошове вираження змін у рівні життя внаслідок застосування інструментів податкового регулювання	
витрати	витрати, пов'язані з отриманням відповідного ефекту			
Вплив фактору часу	зазнає впливу фактору часу, що зумовлює необхідність коригування ефекту та витрат на коефіцієнт дисконтування			
Методика розрахунку ефективності	обчислюється як відношення ефекту до витрат, що зумовили його отримання			
Показники для виміру ефекту	грошові (прямі)		грошові (прямі) та якісні (непрямі)	
Прояв в розрізі суб'єктів впливу (відчувають дію результатів податкового регулювання)	держава, в тому числі місцеві громади	ефект у вигляді додаткових надходжень до бюджету	держава, в тому числі місцеві громади	загальне поліпшення рівня життя
		економія часу на досягнення цілей податкового регулювання		
	платники податків (фізичні та юридичні особи)	зменшення податкового навантаження	населення	поліпшення рівня життя
		збільшення доходів платників податків поліпшення технічного та технологічного рівня виробництва		
	приріст чистого продукту	юридичні особи	підвищення соціальної відповідальності бізнесу	
Суб'єкти, які здійснюють оцінку ефективності	Органи державної влади, місцевого самоврядування, фізичні та юридичні особи			

Досягнення соціальної ефективності податкової політики держави можливе у випадку дотримання певних умов, серед яких:

чітка постановка мети регулювання;

обґрунтування шляхів та засобів (інструментарію) реалізації цілей;

формування системи критеріїв, за якими здійснюються оцінка ефективності;

складання системи стандартів, нормативів, які необхідні для визначення суспільних потреб та ступеня їх задоволення;

забезпечення відповідної інституційно-організаційної бази податкової політики;

формування системи моніторингу та контролю заходів податкової політики;

визначення механізму відповідальності щодо здійснення регулюючих заходів на соціальну сферу.

Звісно, необхідними передумовами вами оцінки соціальної ефективності є розробка понятійного апарату та методики її визначення.

Підсумовуючи слід зазначити, що соціальна ефективність податкової політики держави являє собою вплив податкової політики на суспільство. Вона вимірюється за допомогою низки показників, що ґрунтуються на соціальному ефекті від впровадження заходів податкової політики.

Соціальний ефект слід розуміти як різницю між станом соціальної сфери, що досягнутий після впровадження відповідних заходів податкової політики, та його рівнем, що мав місце до їх застосування.

Про певний рівень соціальної ефективності доцільно говорити при виконанні ряду умов, серед яких: чітка постановка мети регулювання; визначення інструментарію ефективності, методики оцінки ефективності тощо. Крім того слід враховувати, що проявом соціальної ефективності є зростання добробуту населення, зменшення його витрат на певні заходи, а також зменшення витрат держави на виконання соціальних зобов'язань у розрахунку на одного громадянина та розширення кола осіб, які включені до соціальних програм.

5.2. Методичні підходи до оцінки результативності податкового регулювання соціальних процесів

Дієвість державної, в тому числі і податкової політики визначається обраною сукупністю інструментів регулювання. Для оцінки якості та результативності податкового регулювання та податкової політики слід визначати їх ефективність.

Оцінку економічної ефективності заходів податкового регулювання соціальних процесів слід здійснювати в кілька етапів (рис. 49).

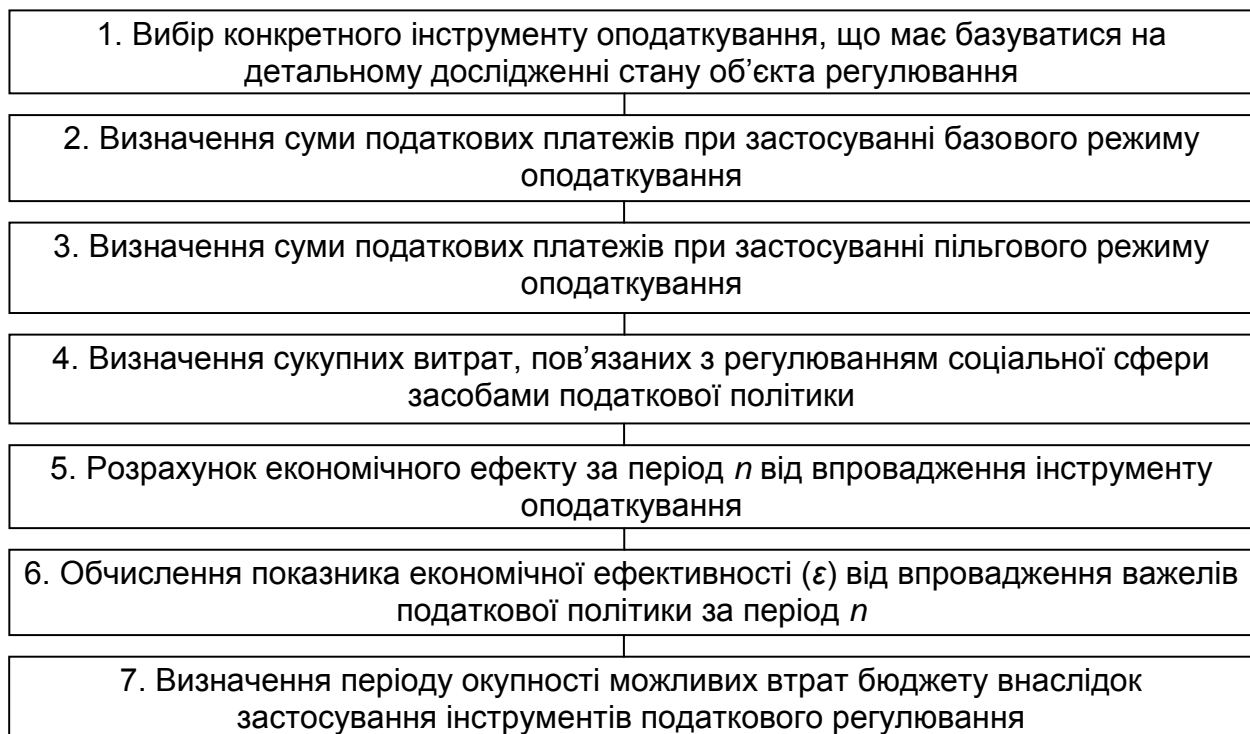


Рис. 49. Етапи визначення економічної ефективності податкового регулювання соціальних процесів

Надамо більш детальну характеристику етапам з обчислення ефекту, ефективності та періоду окупності податкових пільг (етапи 5 – 7).

Визначення економічного ефекту ($E_{екn}$) від впровадження інструменту оподаткування здійснюється шляхом співставлення податкового зобов'язання при застосуванні базового та нового режимів оподаткування. При цьому слід враховувати дію фактору часу (1):

$$E_{екn} = \sum_{i=1}^N \frac{\Pi_{регn} - \Pi_{базn}}{(1 \pm k)^n}, \quad (1)$$

де $\Pi_{регn}$ – сума податкових платежів при застосуванні нового режиму оподаткування, грн;

$\Pi_{базn}$ – сума податкових платежів при застосуванні базового режиму оподаткування, грн;

k – коефіцієнт приведення суми податку (на кінець або на початок періоду застосування механізму податкового періоду відповідно), в якості

якого можна використовувати ставку банківського кредиту, з коригуванням на інфляцію;

N – тривалість застосування інструменту податкового регулювання, грн;

n – період, за наслідком якого здійснюється розрахунок ефекту, місяць (квартал, рік).

Слід зазначити, що протягом перших періодів застосування стимулюючих інструментів податкового регулювання (метою яких є поліпшення соціальної сфери) розрахований за наведеним порядком економічний ефект матиме негативне значення, оскільки для держави він являє собою бюджетні втрати у вигляді недоотримання коштів. Для платника податків його необхідно розглядати як своєрідний виграш у вигляді додатково вивільнених коштів. Надалі, внаслідок зростання податкової бази, відповідно збільшаться податкові зобов'язання платників, а значить й надходження до бюджету. Загальний ефект для держави за весь період застосування інструменту податкового регулювання слід розраховувати як різницю між загальною позитивною сумою ефекту та загальною негативною його сумою.

Для визначення економічної ефективності (ϵ) слід порівнювати економічний ефект від застосування інструментів податкового регулювання з витратами, понесеними платниками та державою на їх впровадження (2):

$$\epsilon_{екn} = \frac{\Pi_{регn} - \Pi_{базn}}{B_{сукунn}}, \quad (2)$$

де $B_{сукунn}$ – сукупні витрати, пов'язані з регулюванням соціальної сфери засобами податкової політики (які включають відповідні витрати платників та держави) та зумовили отримання економічного ефекту, грн (3).

$$B_{сукунn} = B_{\partial n} + B_{nn}, \quad (3)$$

де $B_{\partial n}$ – витрати держави, пов'язані з адмініструванням податків після впровадження інструментарію податкового регулювання соціальних процесів в періоді n (витрати, пов'язані із законодавчо-нормативним

регулюванням конкретного інструменту оподаткування; на додаткове навчання працівників податкових органів; на заробітну плату державним службовцям, робота яких пов'язана з реалізацією відповідних заходів податкового регулювання; на утримання приміщень, технічне забезпечення, транспортне обслуговування у сфері податкового регулювання та адміністрування відповідного інструментарію оподаткування; додаткові поштові витрати тощо), грн;

B_{nn} – витрати платників податків на спеціальний податковий обіг, пов'язані із упровадженням інструментарію податкового регулювання в періоді n (витрати на заробітну плату, зумовлені впровадженням інструментів оподаткування та / або спеціального податкового обліку; додаткові загальногосподарські витрати; витрати на нові форми звітності, оновлення комп'ютерних баз даних тощо, пов'язаних зі змінами в податковому обліку; витрати, пов'язані з оновленням законодавчо-нормативної бази даних і т. ін.), грн.

Розрахований за наведеною формулою показник відображає суму додаткових надходжень держави, отриманих з одиниці понесених витрат на впровадження інструменту податкового регулювання.

Якщо дане співвідношення більше одиниці, то впровадження відповідної пільги призвело до позитивних наслідків, сприяло збільшенню податкових надходжень до бюджету внаслідок зростання бази оподаткування, а отже поліпшило й фінансовий стан підприємства. Це, в свою чергу, свідчить про ефективність заходів оподаткування, що було досягнуто внаслідок більш раціонального використання суб'єктом господарювання власних коштів, які не відволікалися на сплату податків. Про ефективність збільшення податкового періоду можна також говорити, коли співвідношення (2) дорівнює одиниці, оскільки в даному випадку суб'єкт оподаткування отримує більш стабільні умови розвитку, є більш захищеним від податкових ризиків. Коли ж показник ефективності менше одиниці, заходи податкової політики не мали успіху.

При оцінці ефективності заходів із впровадження інструментів податкового регулювання слід приділити увагу періоду окупності ($T_{окун}$) втрат бюджету внаслідок застосування конкретних податкових важелів. При визначенні періоду, в якому податкові надходження держави "перекриють" втрати внаслідок впровадження податкових інструментів (y

вигляді недоотримання коштів), необхідно співставити накопичену суму позитивного значення ефекту із загальною сумою від'ємного значення ефекту. Період з найменшим позитивним значенням зазначеного показника є періодом, протягом якого додаткові надходження держави компенсують отримані нею збитки внаслідок пільгового оподаткування. Саме в цей період досягається позитивне значення ефекту від впровадження податкової пільги (4):

$$T_{окуп} = \sum_{i=1}^N E^+ - \sum_{i=1}^N E^- \rightarrow \min, T_{окуп} > 0 \quad (4)$$

де $\sum_{i=1}^N E^+$ – сума позитивного значення ефекту від впровадження інструменту податкового регулювання, грн;

$\sum_{i=1}^N E^-$ – сума від'ємного значення ефекту від впровадження податкової пільги, грн.

Наступним етапом визначення результативності податкового регулювання соціальних процесів є розрахунок соціальної ефективності заходів оподаткування. Основні його складові наведено на рис. 50.

Визначення соціального ефекту має певні складнощі. Першочергово це неможливість абсолютно точного та об'єктивного розмежування соціальних поліпшень, які забезпечені заходами податкової політики, від поліпшень, зумовлених іншими чинниками. Тому, розраховуючи соціальний ефект, спричинений саме податковими факторами, слід застосовувати методи експертного оцінювання, включаючи індивідуальні та колективні експертизи кваліфікованими фахівцями, соціологічні опитування населення. У результаті буде отримано певні коригувальні коефіцієнти, на які слід коригувати соціальні ефекти у грошовому вимірі, обчислення яких охарактеризовано нижче.



Рис. 50. Послідовність визначення соціальної ефективності податкового регулювання соціальних процесів

Слід зазначити, що при здійсненні експертного оцінювання доцільно застосовувати метод безпосередньої оцінки, який полягає у присвоєнні об'єктам дослідження (в нашому випадку в якості об'єктів дослідження доцільно визначити окремі складові добробуту населення, щодо яких можливим є найбільш сильний вплив з боку оподаткування, тобто результативність житлової політики, політики у сфері доходів населення, зайнятості, розвитку людського капіталу та споживання) числових значень на шкалі інтервалів. Експерту необхідно поставити позначку на певному відрізку шкали для кожного об'єкту. При цьому еквівалентним

об'єктам надаються рівні оцінки. Оскільки оцінювання соціального ефекту є досить складною процедурою (а також не позбавленою певної суб'єктивності), для більшої точності доцільно використовувати для вимірювання бальну оцінку [24, с. 122–123]. Приклад результатів експертного оцінювання за методом безпосередньої оцінки наведено на рис. 51.

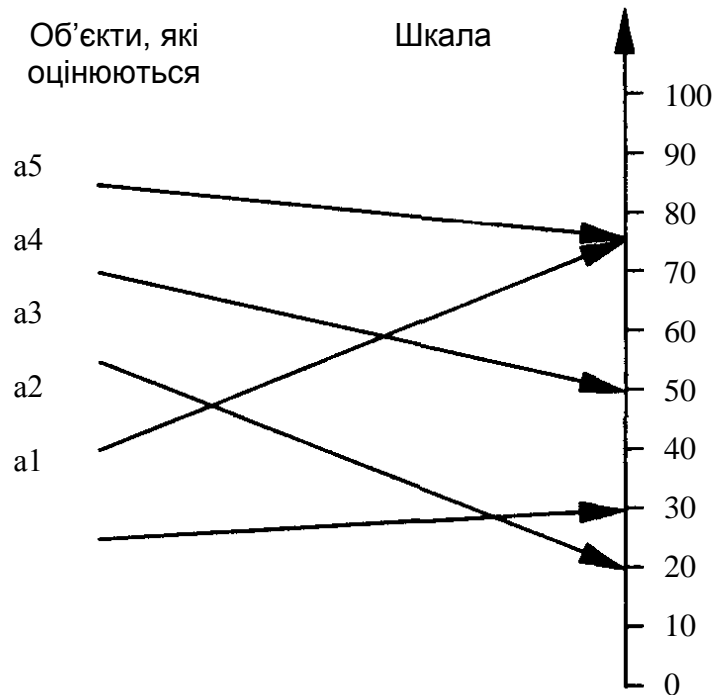


Рис. 51. Приклад результатів експертного оцінювання за методом безпосередньої оцінки

Найбільш складним етапом експертного оцінювання є підбір експертів. Щодо оцінки соціальної ефективності податкової політики складність полягає і в тому, що така експертиза не є тривіальною. Тому до складу експертної комісії доцільно включати як фахівців у галузі соціальної сфери, так і фахівців у галузі оподаткування, а також спеціалістів з дослідження ефективності державного регулювання.

При виборі конкретного складу експертів доцільно застосовувати метод "сніжного кому", коли від кожного фахівця, який залучається до експертизи, отримується кілька прізвищ інших фахівців, які, на його думку, можуть прийняти участь у дослідженні. Кожного новоприбулого спеціаліста опитують за тією ж схемою. Процедура продовжується доти, доки не буде сформована необхідна за обсягом вибірка експертів. Необхідно також оцінити компетентність обраних кандидатів, яка полягає у врахуванні формальних показників експертів (їх посади, рівня

кваліфікації, вченого ступеня та звання, стажу роботи, кількості наукових публікації, нагород тощо), їх самооцінки, а також взаємооцінки експертів одним одного [94, с. 278–280].

Складність визначення соціального ефекту полягає і в тому, що не завжди можна його виразити безпосередньо у грошовому виразі. Наприклад, не можна надати пряму грошову оцінку створеному робочому місцю, поліпшенню умов праці, досягнутому рівню освіти або покращенню здоров'я тощо. Саме тому пропонуємо застосовувати оцінку соціального ефекту через приріст доходів населення та зменшення витрат держави, зумовлених поліпшенням стану соціальної сфери (наприклад, приріст доходу населення внаслідок отримання нового робочого місця чи здобуття освіти, зменшення витрат на соціальні виплати неможливим верствам або безробітним тощо). Таким чином буде отримана низка часткових соціальних ефектів (ефект від заходів у сфері доходів населення, у сфері житлозабезпечення, розвитку людського капіталу, поліпшення структури споживання, зайнятості тощо) від впровадження заходів податкової політики. Щодо таких ефектів слід застосовувати коригувальні коефіцієнти.

Загальний соціальний ефект, необхідний для визначення ефективності податкової політики в соціальній сфері, слід розраховувати як арифметичну суму відкорегованих часткових соціальних ефектів (5):

$$\sum E_{соц\ n} = \sum_{i=1}^N (t_{нн\ n} \times ЧЕПН\ n + t_{сзм\ n} \times ЧЕСЗТ\ n + t_{рлк\ n} \times ЧЕРЛК\ n + t_{ж\ n} \times ЧЕЖ\ n + t_{но\ n} \times ЧЕНО\ n), \quad (5)$$

де $\sum E_{соц\ n}$ – загальний соціальний ефект від упровадження інструментарію податкового регулювання соціальної сфери, грн;

$t_{нн\ n}$, $t_{сзм\ n}$, $t_{рлк\ n}$, $t_{ж\ n}$, $t_{но\ n}$ – коефіцієнти коригування відповідно за напрямками регулювання соціальної сфери: обмеження податкового тягаря для громадян з низьким рівнем доходів; підтримка виробництва соціально значимих товарів; стимулювання розвитку людського капіталу; забезпечення молодих сімей та сімей з дітьми житлом; підтримка функціонування неприбуткових організацій;

$ЧЕПН$, $ЧЕСЗТ$, $ЧЕРЛК$, $ЧЕЖ$, $ЧЕНО$ – часткові соціальні ефекти відповідно за напрямками регулювання соціальної сфери, грн.

Слід зазначити, що обчислення часткових соціальних ефектів здійснюється за принципами розрахунку економічного ефекту, тобто

шляхом розрахунку різниці між досягнутим рівнем певного елемента добробуту внаслідок застосування податкового інструментарію та його рівнем, що мав місце до впровадження податкових важелів. Так само здійснюється і коригування часткових ефектів на фактор часу.

Визначення соціальної ефективності державної податкової політики включає розрахунок певних величин (рис. 52).

Показники соціальної ефективності податкової політики	
1)	абсолютна соціальна ефективність
2)	коефіцієнт економії витрат держави на реалізацію соціальних заходів
3)	коефіцієнт виконання соціального заходу
4)	ефективність витраченого часу на виконання соціальних заходів

Рис. 52. Індикатори соціальної ефективності податкової політики

Абсолютна соціальна ефективність являє собою відношення соціального ефекту, характеристика якого надана раніше, до сукупних витрат, що зумовили його отримання (6):

$$A\varepsilon_{\text{соц}_n} = \frac{\sum E_{\text{соц}_n}}{B_{\text{сукун}_n}}, \quad (6)$$

де $A\varepsilon_{\text{соц}_n}$ – абсолютна соціальна ефективність;

$B_{\text{сукун}_n}$ – сукупні витрати, пов'язані з отриманням соціального ефекту (див. (4))

Економічна інтерпретація отриманого значення абсолютної соціальної ефективності аналогічна показнику економічної ефективності, тобто у разі його перевищення над одиницею можна говорити про ефективність податкового регулювання соціальних процесів, і навпаки, якщо він менше одиниці, то заходи податкової політики були неефективними.

Коефіцієнт економії витрат держави на реалізацію соціальних заходів слід обчислювати як відношення фактичних витрат держави на виконання соціальних програм заходами податкової політики до витрат, що мали б місце у випадку незастосування податкових важелів. Тобто фактично він показує відсоток зекономлених коштів, пов'язаних з реалізацією конкретного заходу соціального регулювання.

Коефіцієнт економії витрат держави на реалізацію соціальних заходів (KEB_n) слід обчислювати згідно формули (7):

$$KEB_n = \frac{ВД_{под.рег}}{ВД_{звич}}, \quad (7)$$

де $ВД_{под.рег}$ – фактичні витрати держави на виконання соціальних програм заходами податкової політики, грн;

$ВД_{звич}$ – фактичні витрати держави у випадку незастосування регулюючого інструментарію податкової політики, грн.

Отримане значення показує, яку частку коштів, що за базових умов оподаткування призначалися на виконання соціальних програм, фактично витрачено після впровадження інструментів податкового регулювання. Тобто чим меншим є дане співвідношення, тим більш ефективними є заходи податкового регулювання соціальних процесів.

Коефіцієнт виконання соціального заходу ($KBC3$) розраховується шляхом порівняння фактично досягнутого та потенційно можливого соціального ефекту. Фактично він показує ступінь реалізації потенціалу з регулювання соціальних процесів засобами податкової політики (8):

$$KBC3 = \frac{\sum E_{соц_n}^{факт}}{\sum E_{соц_n}^{потенц}}, \quad (8)$$

де $KBC3$ – коефіцієнт виконання соціального заходу;

$\sum E_{соц_n}^{факт}$ – фактично досягнутий соціальний ефект внаслідок реалізації заходів податкового регулювання соціальних процесів, грн;

$\sum E_{соц_n}^{потенц}$ – потенційно можливий за даних умов соціальний ефект, грн.

Під потенційно можливим соціальним ефектом у даному випадку слід розуміти невикористані можливості для досягнення більш високого рівня соціального ефекту. Такий стан зумовлений тим, що на практиці не всі можливості для поліпшення соціальної сфери можуть бути реалізовані внаслідок дії непередбачених факторів або, наприклад, невикористання передбачених податковим регулюванням пільг всіма платниками, які мають право на неї тощо.

Коефіцієнт виконання соціального заходу характеризує повноту використання можливостей щодо поліпшення соціальної сфери, забезпечених інструментами податкового регулювання. Порівнювати його для оцінки слід з одиницею, оскільки найліпшою буде ситуація, коли фактичний ефект збігається з потенційним. Однак, оскільки такий результат є скоріше теоретичним, то про ефективність в даному випадку можна говорити у випадку, коли КВСЗ наближається одиниці. Чим менше від одиниці, тим меншою є й ефективність. Результат, що перевищує одиницю, на відміну від оцінювання абсолютної соціальної ефективності, свідчить про недосконалість прогнозування та оцінювання реальних результатів та наслідків від впровадження заходів податкового регулювання.

В якості альтернативного підходу можна замість ефектів порівнювати відповідні витрати держави або платників, або і держави і платників. Тоді отримаємо показник, що характеризує ефективність витрат на поліпшення соціальної сфери.

Ефективність витраченого часу на виконання соціальних заходів розраховується як відношення реального часу виконання заходу податкової політики з регулювання соціальної сфери до запланованого. За допомогою даного коефіцієнту можна оцінити економію часу на виконання соціальних функцій держави (9):

$$EBЧ = \frac{PЧВ}{ПЧВ}, \quad (9)$$

де $PЧВ$ – реальний час виконання заходу податкової політики з регулювання соціальної сфери, людино-годин;

$ПЧВ$ – плановий час виконання заходу податкової політики з регулювання соціальної сфери, людино-годин.

Слід зазначити, що методика обчислення показника ефективності витраченого часу дозволяє визначити ступінь виконання плану з реалізації соціальних заходів (програм). Показником виконання вказаного плану може бути також співвідношення фактичного та запланованого соціального та / або економічного ефекту.

При обчисленні ефективності податкової політики слід враховувати фактор часу, оскільки, навіть однакові за величиною доходи (витрати), здійснені в різні періоди є економічно нетотожними. Тому слід здійснювати коригування соціального ефекту на коефіцієнт (норму) дисконтування. Економічний зміст норми дисконтування, яку найчастіше

розраховують при визначенні ефективності інвестиційних проектів, полягає в тому, що вона показує мінімально припустимий для інвестора обсяг доходу в розрахунку на одиниць авансованого капіталу, тобто рівень дохідності що забезпечується за різними інвестиційними альтернативами [43, с. 389; 146, с. 364]. Тоді ефективність заходів податкової політики (без розмежування її на економічну або соціальну) слід обчислювати за формулою (10):

$$\varepsilon_n = \frac{E_n \times (1 \pm d)^n}{B_n}, \quad (10)$$

де ε_n – ефективність заходів податкового регулювання;

E_n – ефект, отриманий внаслідок реалізації заходів податкової політики, грн;

B_n – витрати, що зумовили отримання вищеназваного ефекту, грн;

$\pm d$ – коефіцієнт дисконтування (на кінець або початок періоду застосування інструментарію оподаткування), наприклад ставка банківського кредиту.

n – тривалість періоду, за наслідком якого оцінюється ефективність, роки.

Узагальнюючи вищенаведене, слід зазначити, що заходи податкового регулювання соціальних процесів, які запропоновано розглядати як окремий вид соціальних інвестицій, як і будь який інший вид інвестицій потребують оцінки результативності, що передумовою обґрунтування подальшого застосування обраної системи інструментів. У даному аспекті необхідно оцінювати економічну ефективність здійснюваних заходів, що відповідає на питання економічної доцільності та виправданості реалізації заходів податкової політики. Соціальна ефективність має на меті співставити отримані результати регулювання з потребами та запитамі суспільства. Обидва види ефективності передбачають розрахунок кількох показників, що надають найбільш повну оцінку результативності державної податкової політики щодо її відповідності бажаному рівню соціального розвитку, добробуту та якості життя населення.

5.3. Визначення витрат і втрат у зв'язку з податковим регулюванням соціальних процесів

Впровадження та реалізація соціальної політики за допомогою засобів та інструментів оподаткування, пов'язані з виникненням певного виду витрат та втрат як для держави, так і для платників податків. Тому вважається доцільним проаналізувати вплив цих витрат та втрат окремо для макро- та мікрорівня.

Оскільки основним стимулюючим податковим засобом для соціальної сфери є податкові пільги, то оцінка витрат і втрат, пов'язаних з реалізацією соціальної політики засобами оподаткування, може ґрунтуватись на аналізі саме цих елементів. Дослідження наукової літератури [69; 126] показало, що саме податкові пільги визначають як податкові витрати для держави у зв'язку з стимулюванням діяльності суб'єктів господарювання шляхом зниження їх податкового навантаження.

Заслугує на увагу погляд Андрущенко В. Л., запозичений із зарубіжного досвіду про концепцію податкових витрат бюджету, згідно якого податкові витрати – це легально оформлена відмова від збору в принципі можливих податків, яка, по суті, є аналогом прямих бюджетних видатків, що й пояснює дещо парадоксальну назву суми скорочень і списань податкових зобов'язань [23].

З цим підходом також погоджується є Соколовська А. М. [157], яка, з урахуванням досвіду зарубіжних авторів та висновків фахівців ОЕСР, трактує податкову пільгу як відхилення від рамкових умов, до яких входять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); стандарти бухгалтерського обліку; правила визначення податкової бази; норми міжнародних фіскальних угод.

Термін "податкові витрати" існує понад 40 років. Конгрес США в законі про бюджет законодавчо формулює визначення податкових витрат як "...витрат дохідних статей, що належать до положень федерального законодавства з питань прибуткового оподаткування, які встановлюють спеціальні виключення, звільнення, віднімання від сукупного доходу, або які забезпечують спеціальний кредит, пільгову ставку податку, затримку сплати податкового зобов'язання". Частина встановленого переліку податкових витрат може спричинити постійну втрату доходів бюджету, що дає підстави ототожнювати їх з видатками; інші податкові витрати призводять до затримки наповнення дохідної частини бюджету, являючи по суті безвідсоткову позику держави платнику податку [126].

Трактування податкових витрат в інших розвинених країнах є схожим.

Американський науковець Е. Дж. Тодер з посиланням на інші джерела наводить такі тлумачення податкових витрат [173]:

в Австралії податкові витрати визначаються як концесії, розроблені з метою забезпечення вигоди для певних видів діяльності або категорій платників податків;

у Бельгії податкові витрати – це положення, котре знижує податкові надходження, є результатом відхилення від еталонної системи оподаткування, має на меті заохочення певної поведінки, сприяє економічній, соціальній чи культурній діяльності та може бути замінене прямою програмою витрат;

Канада визначає податкові витрати як будь-яку умову, що відступає від еталонної структури і в якій лише фундаментальні елементи кожної системи оподаткування вважаються частиною точки відліку оцінки податкових переваг;

у Нідерландах податкові витрати встановлені як урядові витрати у формі втрати або відстрочення податкових надходжень, які відбуваються внаслідок певних умов, спричинених відхиленням від еталонної структури податкового права.

Серед вітчизняних науковців немає єдиного погляду стовно чіткого визначення сутності поняття "податкові витрати", що поки ускладнює формування методики їх оцінювання. Крім цього, чинне законодавство також не дає чіткої відповіді на це питання. Але враховуючи, що реалізація соціальної політики засобами оподаткування вимагає певних витрат від держави, пов'язаних з адмініструванням податків щодо впровадження інструментарію податкового регулювання соціальних процесів, та від платників податків – на спеціальний податковий обіг, пов'язаний з впровадженням засобів податкового регулювання, то доцільним вважається податкові пільги визначати податковими втратами для держави.

Державна податкова адміністрація України з метою оцінювання впливу податкових пільг на доходи бюджету України розробляє періодично Довідники пільг. При цьому, для оцінки втрат бюджету застосовують метод втрачених доходів, відповідно до якого втрати бюджету розраховують як різницю між сумою податків, яку б сплатило підприємство в разі відсутності пільг, та сумою фактично сплачених податків. Недоліком цього методу є неврахування можливого впливу на бюджет поведінки платників податків [157]. Крім цього, наявність в

довіднику норм, які за своєю економічною суттю не можна відносити до податкових пільг, призводить до того, що як держава, так і суб'єкти підприємницької діяльності не мають достовірних даних щодо суми наданих (отриманих) податкових пільг. Також це породжує негативне ставлення до податкових пільг і загрожує відміною більшості з них [69]. У розвиненіших країнах спосіб, час та методологія складання повідомлень про податкові витрати та їх зв'язок зі складанням бюджету різняться. Наприклад, за інформацією Світового банку, у Сполучених Штатах Америки податкові витрати є видатками бюджету уряду, проте вони не враховуються при складанні бюджету. Один раз на рік федеральний уряд публікує звіт про податкові витрати в межах бюджетного процесу в конгресі [126].

В Україні також була здійснена спроба у напрямку оцінки втрат доходів бюджету від надання податкових пільг, яку зробило Міністерство фінансів України у проекті Методики обчислення втрат доходів Державного бюджету України та місцевих бюджетів від надання податкових пільг. Але більшість положень даної методики залишились дискусійними, в тому числі стосовно обчислення фактичних втрат бюджету від надання податкових пільг, оскільки вони не дають чіткого уявлення про розрахунок цих втрат.

Прогнозну оцінку втрат бюджету у поточному році, згідно зі згаданою Методикою, пропонується розраховувати як добуток трьох величин:

фактичних обсягів втрат останнього звітного періоду поточного року;

коефіцієнта, який відображає перевищення суми втрат бюджету від надання пільг у цілому за попередній рік над втратами за відповідний звітний період попереднього року;

прогнозного індексу цін споживачів на період, що залишився до кінця поточного бюджетного року.

Прогноз втрат бюджету в наступному році є добутком таких показників:

фактичних втрат бюджету від податкових пільг за перший квартал поточного року;

індексу приросту пільг у першому кварталі поточного року порівняно з першим кварталом року;

прогнозного індексу цін споживачів на наступний бюджетний рік.

Отже, з наведених положень Методики щодо обчислення прогнозних втрат бюджету, їх розрахунок базується не на аналізі і прогнозі показ-

ників реального сектору економіки та кінцевого споживання, зміні обсягів економічної діяльності, якій надано пільги, тощо, а на розрахунках, що впливають із збереження існуючих обсягів втрат бюджету від пільгового оподаткування, передбачаючи лише їх певне корегування з урахуванням динаміки цін. Але прогноз, заснований на зміні обсягів економічної діяльності, має вестися по кожному виду пільг, а тому є проблематичним [157].

На даний момент оцінка втрат від пільгового оподаткування проводиться за даними ДПАУ, а саме даними звітів за формою № 1-ПП "Про суми пільг в оподаткуванні в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності", в яку платники податків включають всі суми, які в довіднику пільг [178] вважаються пільгами, але не всі пільги у цьому довіднику за своєю економічною суттю є податковими пільгами, в тому числі такими, що пов'язані з соціальним забезпеченням засобами оподаткування. Також у чинному податковому законодавстві до введення ПКУ було відсутнім визначення поняття "податкова пільга", а серед науковців та фахівців оподаткування теж відсутня єдність поглядів до визначення сутності цього поняття. Тому, такий стан ускладнює оцінку втрат від пільгового оподаткування та призводить до негативного відношення до них, як з боку держави, так і з боку платників податків.

Витрати держави, пов'язані з адмініструванням податків після впровадження інструментарію податкового регулювання соціальних процесів включають: витрати, пов'язані із законодавчо-нормативним регулюванням конкретного інструменту оподаткування; на додаткове навчання працівників податкових органів; на заробітну плату державним службовцям, робота яких пов'язана з реалізацією відповідних заходів податкового регулювання; на утримання приміщень, технічне забезпечення, транспортне обслуговування у сфері податкового регулювання та адміністрування відповідного інструментарію оподаткування; додаткові поштові витрати тощо).

Витрати платників податків пов'язані з використанням інструментів оподаткування в основному спрямовані на організацію спеціального податкового обліку:

витрати на заробітну плату персоналу, зумовлені використанням інструментів оподаткування та / або спеціального податкового обліку;
додаткові загальногосподарські витрати;

витрати на форми звітності, оновлення комп'ютерних баз даних тощо;

витрати, пов'язані з оновленням законодавчо-нормативної бази даних і т. ін.

Так, лише для заповнення Звіту за формою № 1-ПП "Про суми пільг в оподаткуванні в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності" необхідно мати такі дані [69]:

бюджетну класифікацію доходів і видатків;

розрахунок сум податкових зобов'язань, не сплачених через застосування пільг. За податком на додану вартість такий розрахунок провадять відповідно до Правил обліку податку на додану вартість для вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України [104];

дані аналітичного обліку сум пільг, використаних за цільовим призначенням (для заповнення граф 9, 10) у разі визначення у чинному законодавстві вимог щодо цільового використання пільг з відповідною ознакою у Довіднику пільг [178];

Закон "Про держбюджет" на звітний рік. У ньому зазначений розподіл на поточний рік податкових платежів, враховуючи який, можна визначити, яку частку податків недоодержав саме державний бюджет. Необхідність заповнення такої інформації у формі № 1-ПП завдає додаткового клопоту для платників податків, хоча раціональніше було б визначати ці суми в автоматичному режимі при аналізі цієї форми звітності;

довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів. Сьогодні діє Довідник № 49, доведений листом ДПА від 01.04.2009 р. № 49 [178].

Слід відмітити, що згідно з пп. 123.2 ПКУ [5] використання платником податків, або його посадовими особами, сум, що не сплачені до бюджету внаслідок отримання (застосування) податкової пільги, не за призначенням та / або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із законом з питань відповідного податку, збору (обов'язкового платежу), – тягне за собою стягнення до бюджету суми податків, зборів (обов'язкових платежів), що підлягали нарахуванню без застосування податкової пільги. При цьому, сплата штрафу не звільняє таких осіб від відповідальності за умисне ухилення від оподаткування.

Таким чином, для оцінки втрат і витрат, пов'язаних з реалізацією соціальної політики засобами оподаткування як на макрорівні, так і на макрорівні, слід враховувати багато факторів та показників, а недостатня урегульованість цього питання на законодавчому рівні ускладнює таку оцінку.

6. Соціальні аспекти окремих напрямів податкового регулювання

6.1. Податкове регулювання інноваційної діяльності та соціальна політика

Однією з цілей сталого розвитку для України визначено економічний розвиток, який полягає у формуванні соціально та екологічно орієнтованої інвестиційно-інноваційної ринкової економіки, забезпечення якості життя, раціонального споживання матеріальних ресурсів.

На сьогодні сталий соціально-економічний розвиток визначається не фактором наявності чи розміщення джерел сировини або ринків збуту, а можливістю для підприємств долучитися до ринку висококваліфікованих трудових ресурсів, наукових винаходів та технологій. Сталий розвиток економіки неможливий без активного становлення інноваційної моделі, яка формується на основі інтеграції мереж постачальників, виробників і споживачів, пов'язаних ланцюгом "освіта – наукові дослідження та розробки – промислове виробництво – ринок" [44]. У сучасних умовах розвитку світового господарства інноваційна політика держав вже не розглядається окремо від соціального розвитку. Інноваційна політика сьогодення і є новим типом економічної та соціальної політики країн.

Актуальним і надзвичайно важливим залишається здійснення наукових досліджень сучасних проблем людського та соціального розвитку, серед яких, зокрема, обґрунтування стратегічних пріоритетів розвитку в контексті активізації інноваційних процесів у соціальній сфері; визначення соціальних чинників інноваційного розвитку України; формування та ефективне використання людського капіталу; формування моделей та концепцій розвитку з урахуванням особливостей прояву соціальних небезпек та ризиків на державному та регіональному рівнях; формування механізмів реалізації соціальної політики на підприємствах [163].

Поряд з тим, що економічне зростання, яке генерується саме інноваціями, дозволяє піднести рівень життя населення, нововведення нерідко сприяють вирішенню проблем зайнятості за рахунок створення нових високооплачуваних робочих місць. Підвищується рівень освіти та охорони здоров'я. Крім того, в нинішній історичний період процес поширення інновацій є одним з елементів, які забезпечують єдність нації, пом'якшують соціальні суперечності й конфлікти. Отже, вплив інноваційних процесів на соціальну стабільність в українському суспільстві сумнівів не викликає.

Проте формування інноваційної економіки, а відповідно і стійкий соціальний розвиток країни, вимагає значних фінансових ресурсів, тому переваги від застосування інноваційної моделі отримали, перш за все, багаті країни світу. Для країн, що розвиваються можливість досягнення цих переваг залежить від ефективності їх інноваційної політики.

Законом України "Про інноваційну діяльність" [15] встановлено, що "головною метою державної інноваційної політики є створення соціально-економічних, організаційних і правових умов для ефективного відтворення, розвитку й використання науково-технічного потенціалу країни". Тому ефективна інноваційна політика повинна виявлятися не у тільки підтримці інноваційної діяльності, а й у дієвому державному стимулюванні структурної перебудови економіки та реформуванні сфер освіти, науки, охорони здоров'я з урахуванням світових тенденцій науково-технологічного розвитку.

Серед усіх складових соціального розвитку країни в контексті інноваційної парадигми найважливішим є формування людського капіталу, який в свою чергу розглядається як мета і критерій суспільного прогресу через розширення можливостей вибору, завдяки зростанню тривалості життя, освіти і доходу. Тому стимулювання розвитку людського капіталу сприятиме вирішенню інших соціальних проблем, таких як зайнятість населення, реформування системи охорони здоров'я, освіти тощо.

Ключовими ресурсами соціального розвитку є знання – якісний інтелектуальний капітал і передові технології з доступним для всіх умінням їх використовування [153], а освіта є одним з основних чинників розвитку особи, який дозволяє людині орієнтуватися в соціально-еко-

номічній ситуації, що змінюється. Високий рівень розвитку інтелектуального капіталу є необхідною запорукою зростання й інноваційного потенціалу країни. Саме тому зв'язок соціального розвитку та інноваційної і науково-дослідницької діяльності у країні є беззаперечним.

Взаємозв'язок інноваційної діяльності та соціального розвитку і формування людського капіталу зокрема має двосторонній характер. Не тільки інновації впливають на соціальну сферу, а і навпаки – розвиток соціальної сфери є підґрунтям активізації інноваційної діяльності. Як відомо, фундаментом науково-дослідної та інноваційної діяльності є інтелектуальний потенціал людини, її знання.

Досягти високого рівня конкурентоспроможності вітчизняних товарів на світовому ринку можливо шляхом підвищення якості вироблених товарів та скорочення витрат на їх виробництво, тобто за рахунок розвитку людського капіталу – через систему професійної та вищої освіти, перекваліфікації та підвищення кваліфікації; за рахунок вдосконалення системи охорони здоров'я, впровадження профілактичних заходів; за рахунок розвитку науки, як основи інноваційного, високотехнологічного, знаннємісткого розвитку держави [164].

Саме тому інноваційну діяльність та розвиток соціальної сфери слід розглядати як фактори, що впливають один на одного, а тому вдосконалення одного неможливе без зміни іншого.

В умовах хронічного дефіциту бюджету України проблема фінансової підтримки інноваційної діяльності стає особливо гострою. В умовах посткризового розвитку економіки країни можливості прямого державного фінансування інновацій обмежені. Частка фінансування інноваційної діяльності у 2009 році з державного та місцевого бюджетів складає лише 1,7 % загального обсягу коштів, що спрямовуються в цю сферу [90]. За цих обставин зростає значення заходів податкової політики в регулюванні інноваційних процесів. Не менш значущими є заходи податкової політики і в соціальній сфері, оскільки переважна більшість соціальних програм фінансується за рахунок податкових надходжень до бюджету держави. За допомогою податкових інструментів здійснюється досягнення таких цілей економічної політики, як забезпечення зайнятості, вирішення екологічних проблем, підтримка малого бізнесу, розвиток інноваційної та науково-дослідної сфери, зростання інвестиційної активності господарюючих суб'єктів.

Таким чином, регулювання науково-технічного розвитку та соціальної сфери повинно бути невід'ємною складовою податкової політики, що проводиться державою.

Проте, незважаючи на загально визнану соціальну роль інноваційної діяльності в забезпеченні зростання випуску продукції та продуктивності праці, слід констатувати той факт, що достатнього рівня державної підтримки взагалі і податкового стимулювання зокрема інноваційна діяльність не отримала, що призвело до погіршення стану її розвитку. Про це свідчить безперервна динаміка скорочення інноваційної активності вітчизняних підприємств (рис. 53).

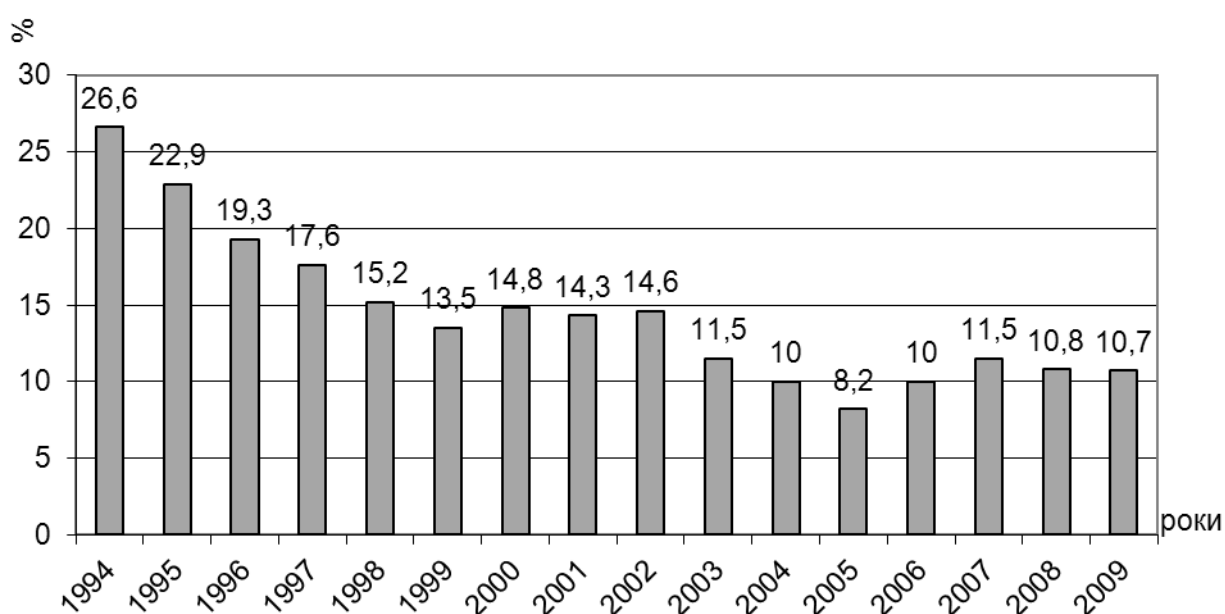


Рис. 53. Питома вага підприємств, що впроваджували інновації [89; 135]

У результаті скорочення кількості інноваційно активних підприємств зменшується і питома вага обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП (рис. 54.).

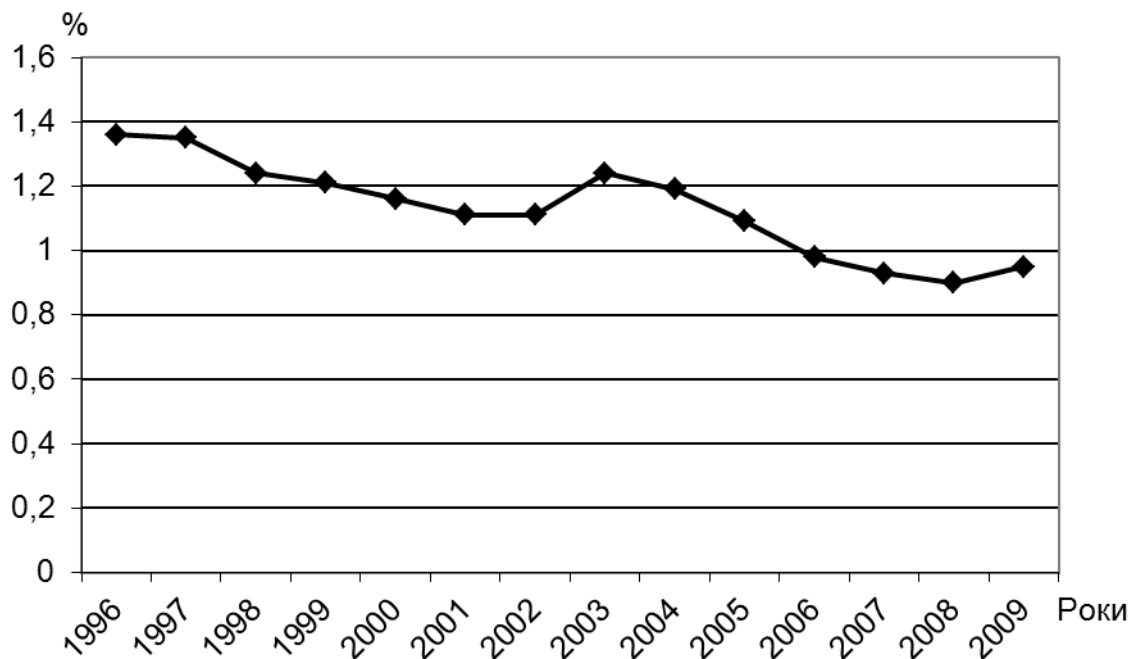


Рис. 54. Питома вага обсягу виконаних наукових і науково-технічних робіт у ВВП [89; 135]

Крім того, однією з основних проблем інноваційного розвитку України є значні диспропорції в рівні інноваційної активності областей. Такий висновок було зроблено в результаті розрахунку модифікованого таксономічного показника рівня розвитку інноваційної активності регіонів (вихідні данні наведені у табл. Д.1 додатку Д). Графічне зображення отриманих результатів представлено на рис. 55.

З даних, наведених на рис. 55. бачимо, що інноваційна активність у регіонах знаходиться на дуже низькому рівні. Відносно високими показниками розвитку характеризуються тільки три області: Харківська, Дніпропетровська і Донецька. Така ситуація є повністю закономірною, оскільки інноваційні підприємства в Україні не тільки не отримують необхідного рівня державної підтримки, але і навіть навпаки – надмірне податкове навантаження, недосконале законодавство, відсутність грошово-кредитних механізмів підтримки підбивають стимули до їх функціонування.



Рис. 55. Модифікований таксономічний показник рівня розвитку інноваційної активності регіонів

Оскільки інноваційна діяльність, як складова економічного зростання, тісно пов'язана з соціальним розвитком, то природним буде припущення, що низький рівень розвитку першої буде однією з причин недостатнього розвитку другої. Доказом цього припущення став розрахунок таксономічного показника рівня соціального розвитку регіонів України (вихідні дані наведені у табл. Д.2 додатку Д).

У зв'язку з тим, що в цьому параграфі розглядається питання взаємозалежності інноваційної діяльності та соціальних процесів, то для аналізу були відібрані дані соціального розвитку регіонів, які тим чи іншим чином пов'язані з науковими та інноваційними процесами, а саме:

кількість зайнятого населення / кількість безробітних;

кількість осіб, яких навчено новим професіям;

величина доходів населення, розмір його витрат та заощаджень;

кількість вищих навчальних закладів та кількість студентів, які в них навчаються;

кількість аспірантів / докторантів;

чисельність лікарів, кількість лікарняних закладів та ін.

При проведенні інтегральної оцінки рівня соціального розвитку регіонів України в параграфі 3.3 монографії були використані дещо інші показники, які здебільшого враховують зайнятість та доходи населення. З цієї причини в даному параграфі отримані інші результати.

Графічне зображення результатів розрахунків рівня соціального розвитку регіонів представлено на рис. 56.

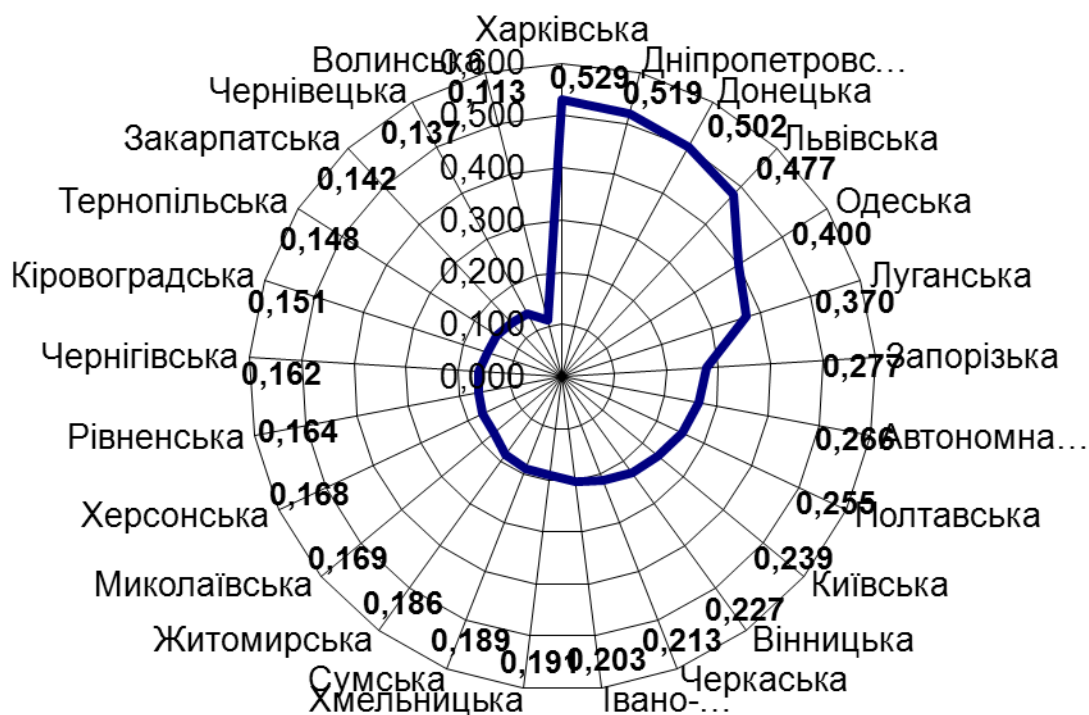


Рис. 56. Модифікований таксономічний показник рівня соціального розвитку регіонів

Розрахунки показали, що соціальний розвиток областей також характеризується низькими показниками. Відносно високий рівень соціального розвитку мають лише чотири області, а саме Харківська, Дніпропетровська, Донецька і Львівська. Важливо відзначити, що інтегральний показник рівня соціального розвитку областей України вивів на перші місця ті ж регіони, що і показник рівня розвитку інноваційної активності.

Для більш наглядного зображення отриманих результатів, помістимо обидва показники в таблицю (табл. 33).

Модифіковані таксономічні показники рівнів інноваційного та соціального розвитку регіонів [89; 135; 106]

Регіон	Таксономічний показник рівня інноваційної активності	Таксономічний показник рівня соціального розвитку
Автономна Республіка Крим	0,204	0,266
Вінницька	0,205	0,227
Волинська	0,117	0,113
Дніпропетровська	0,458	0,519
Донецька	0,452	0,502
Житомирська	0,170	0,186
Закарпатська	0,166	0,142
Запорізька	0,254	0,277
Івано-Франківська	0,328	0,203
Київська	0,258	0,239
Кіровоградська	0,165	0,151
Луганська	0,344	0,370
Львівська	0,310	0,477
Миколаївська	0,155	0,169
Одеська	0,201	0,400
Полтавська	0,179	0,255
Рівненська	0,129	0,164
Сумська	0,200	0,189
Тернопільська	0,166	0,148
Харківська	0,527	0,529
Херсонська	0,142	0,168
Хмельницька	0,051	0,191
Черкаська	0,183	0,213
Чернівецька	0,141	0,137
Чернігівська	0,176	0,162

Відповідно до проведених розрахунків можемо зробити висновок про те, що інноваційний та соціальний розвиток регіонів знаходяться у безпосередньому зв'язку. Низький рівень інноваційної активності суб'єктів господарювання викликає незадовільний стан соціальної сфери регіонів. Тому підтримка та стимулювання розвитку однієї з розглянутих сфер впливатиме на покращення стану іншої.

Тісний зв'язок інноваційної діяльності та соціального розвитку країни простежується і в джерелах їх фінансування. Більш того, активна інноваційна діяльність вітчизняних суб'єктів господарювання є фактором

зростання обсягів коштів, що спрямовуються на реалізацію заходів соціальної політики. Це пояснюється тим, що інноваційний розвиток надає підприємству можливість отримати значні прибутки, які у процесі розподілу є джерелом формування ВВП та бюджетів усіх рівнів, а також позабюджетних фондів.

Основним джерелом фінансування соціальної сфери є податки. Проте, на жаль, чинна податкова політика, як вже було зазначено раніше, не тільки не стимулює розвиток виробництва, але й у деяких випадках перешкоджає йому. Податки розглядають лише як засіб наповнення бюджету, але функцію структурного регулювання економіки вони не виконують. Проте насамперед держава має бути зацікавлена в розвитку суб'єктів господарювання, що є передумовою стабільних податкових надходжень та їх подальшого зростання внаслідок економічного й соціального прогресу.

Конкурентоспроможність вітчизняних підприємств, а відтак зростання їх доходів і стабільні податкові надходження до бюджету залежать від спроможності підприємств до інвестування у власний розвиток та здійснення нововведень. Разом з тим необхідною умовою є не лише можливість, а й бажання здійснювати такі вкладення коштів. Адже багатьох власників влаштовує просте відтворення і виробництво на застарілих основних засобах, а також власне збагачення шляхом використання дешевої робочої сили, хоча такий процес не може бути довготривалим.

Зважаючи на те, що на українських промислових підприємствах від 60 до 80 % капіталовкладень здійснюються за рахунок власних коштів (у 2009 р. – 65%) [90], саме від податкової політики залежить їх спроможність проводити інвестиційно-інноваційну діяльність. Тому головним завданням податкової політики на сучасному етапі розвитку України є стимулювання науково-технічного прогресу та впровадження його результатів у виробництво.

Цінність стимулюючих інструментів податкової політики для інноваційної діяльності важко переоцінити. При обґрунтованому та ретельно зваженому використанні ці інструменти держаного регулювання дають позитивні результати, оскільки спрямовуються на подолання спаду виробництва, стимулювання пріоритетних сфер діяльності і структурних зрушень, сприяють стабілізації економіки взагалі.

У світовій практиці господарювання розроблена велика кількість різноманітних інструментів стимулювання інноваційної діяльності.

Кожний з них має різний ступень ефективності впливу на інтенсивність інноваційних процесів. Проте слід відмітити, що у кінцевому підсумку, успішне застосування того чи іншого податкового стимулу сприятиме вирішенню соціальних проблем через зростання темпів інноваційної діяльності суб'єктів господарювання.

Враховуючи специфіку теми, що розглядається, спробуємо проаналізувати існуючі інноваційні податкові стимули з точки зору соціальних перетворень.

Світовий досвід [206; 207] застосування податкових інструментів стимулювання інноваційної діяльності показав, що найбільш популярними є інноваційний податковий кредит та інноваційна податкова знижка.

У деяких країнах (Угорщина, Словаччина) застосовуються інноваційні податкові знижки, які спрямовані на безпосереднє стимулювання розвитку людського капіталу [164].

Широко використовуються у практиці розвинутих індустріальних країн податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування коштів підприємств і громадян, витрачених на здобуття освіти, медичні послуги, підвищення кваліфікації та перепідготовку кадрів, соціальне забезпечення, оскільки за призначенням ці витрати можна кваліфікувати як інвестиції у людський капітал, роль якого у забезпеченні інноваційного розвитку є вирішальною [80, с. 26]

У контексті соціальної спрямованості розвитку інноваційної діяльності та її податкового стимулювання особливо актуальним стає впровадження механізму надання соціального податкового кредиту, оскільки в Україні на сьогодні основне навантаження з обов'язкових соціальних внесків припадає на роботодавців. Умовою застосування цієї податкової пільги може бути причетність до здійснення інноваційної або науково-дослідницької діяльності, що дасть можливість підвищити цінність праці інноваторів для роботодавців. Проте недоліком цього податкового стимулу є те, що зменшення нарахованих внесків призведе до скорочення в майбутньому надходжень до соціальних фондів.

Проте слід відмітити, що лише одиниці з існуючих у світовій практиці господарювання податкових стимулів розвитку інноваційної діяльності застосовуються в Україні, але й ті, що існують, є мало-ефективними. Особливо гострою ця проблема є у сфері застосування податкових преференцій, спрямованих на розвиток та ефективне використання інноваційного потенціалу людських ресурсів. З токи зору

І. Лютого та В. Тропіної [80] це зумовлене переважанням в теорії та практиці інноваційного розвитку не людиноорієнтованого підходу до розуміння інноваційного потенціалу (згідно з яким у його структурі визначальну роль відіграє людський капітал), а технікоорієнтованого підходу (коли домінуючою для інноваційного потенціалу об'єкта є його матеріально-технічна складова).

Таким чином результативний шлях стійкого підвищення рівня доходів та якості життя населення України, вирішення проблем зайнятості лежить через випереджаюче підвищення продуктивності праці на базі поліпшення організаційної та технологічної структури національної економіки, забезпечення конкурентоспроможності національних виробництв на внутрішньому та зовнішньому ринках. Підвищення конкурентоспроможності національної економіки можливо лише за умови інтенсивного оновлення виробництва та активізації інноваційних процесів, що можливе лише за умови інтенсивного розвитку людського капіталу. З іншого боку вирішення проблем соціальної політики можливо лише за умови інтенсивного розвитку інновацій. Тому ефект від регулювання і стимулювання однієї з розглянутих сфер прямо відіб'ється і на іншій.

Саме тому пошук оптимальних шляхів податкового стимулювання інноваційної діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, а відтак і розвитку людського капіталу, є важливим для покращення соціального становища українського суспільства.

6.2. Податкове стимулювання раціонального використання енергоресурсів у контексті соціальної політики

На перший погляд може здатися, що податкове стимулювання раціонального використання енергоресурсів (енергорациональності) не має ніякого відношення до соціальної політики, однак це не так: без ефективного та економного споживання паливно-енергетичних ресурсів не можна вирішити наявні соціальні проблеми, що набуває особливого значення в період подолання наслідків кризових явищ в економіці. На велику соціальну значимість енергорациональності звертають увагу й В. Бараннік та М. Земляний [158]: "Енергозбереження є довгостроковою, стратегічно важливою складовою державної політики, яка містить значні

резерви впливу на соціально-економічні перетворення у країні, а тобто на соціальну стабільність у суспільстві". Соціальний аспект енергорациональності підкреслюється й в роботі В. Жовтянского та Б. Стогнія [54, с. 12]: "На відміну від країн Заходу, де енергозбереження є елементом економічної й екологічної доцільності, для України це питання виживання, оскільки дотепер не вирішена проблема збалансованого платоспроможного споживання ПЕР. Вона, у свою чергу, приводить до гостро негативних соціальних й економічних наслідків".

Раціональне використання паливно-енергетичних ресурсів (енергорациональність) – це таке споживання ПЕР, яке враховує економічну та екологічну доцільність і здійснюється шляхом розвитку та застосування поновлюваних джерел енергії, ефективного використання та економного витрачання паливно-енергетичних ресурсів (рис. 57).

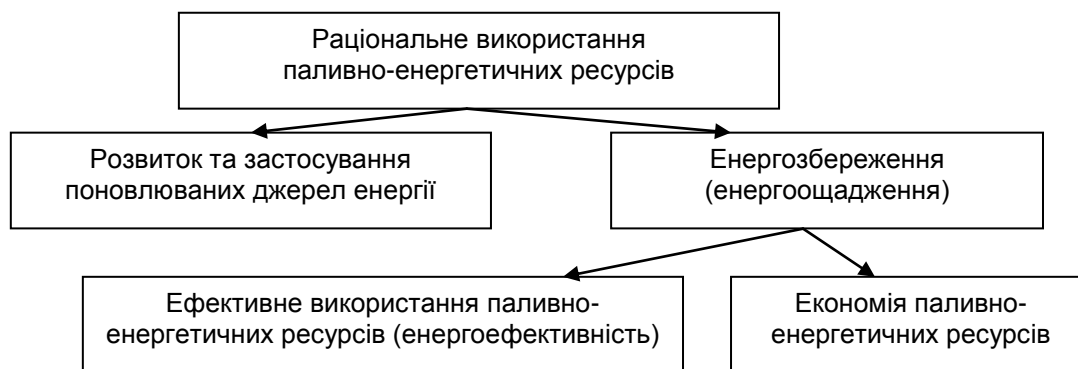


Рис. 57. Складові раціонального використання ПЕР

На сьогоднішній день енергія в Україні використовується нераціонально, про що свідчить висока енергоємність ВВП (величина, що дорівнює відношенню споживаних протягом року паливно-енергетичних ресурсів, перерахованих в умовне паливо, до валового внутрішнього продукту за той же час), яка за даними [205] перевищує аналогічний показник розвинених країн у 2 – 3 рази і є найбільшою в Європі.

На необхідність та доцільність державного регулювання раціонального використання ПЕР вказує й оцінка потенціалу енергозбереження, зроблена в Енергетичній стратегії України на період до 2030 року [180], який складається з:

1) технічної (технологічної) складової (підвищення ефективності виробництва (видобутку), перетворення, транспортування та споживання енергоресурсів і відповідно зниження енергоємності продукції та надання

послуг за рахунок впровадження новітніх енергоефективних технологій та енергозберігаючих заходів);

2) структурної складової (зміна макроекономічних пропорцій в економіці з метою зниження рівнів енергоспоживання; зменшення питомої ваги енергоємних галузей і виробництв промисловості та транспорту за рахунок розвитку наукомістких галузей і виробництв з низькою енергоємністю та матеріаломісткістю).

У свою чергу структурний та технічний (технологічний) фактори залежать від міжгалузевих та внутрішньогалузевих зрушень в економіці країни.

Загальний потенціал енергозбереження за рахунок технічного (технологічного) та структурного факторів в економіці України у 2030 році за базовим сценарієм розвитку економіки та її сфер згідно з Енергетичною стратегією України на період до 2030 року [180] складатиме 318,36 млн т у. п. (рис. 58), за рахунок реалізації якого енергоємність ВВП у 2030 році складе 0,24 кг у. п. / грн, що у 2 рази менше сучасного рівня – 0,48 кг у. п. / грн.

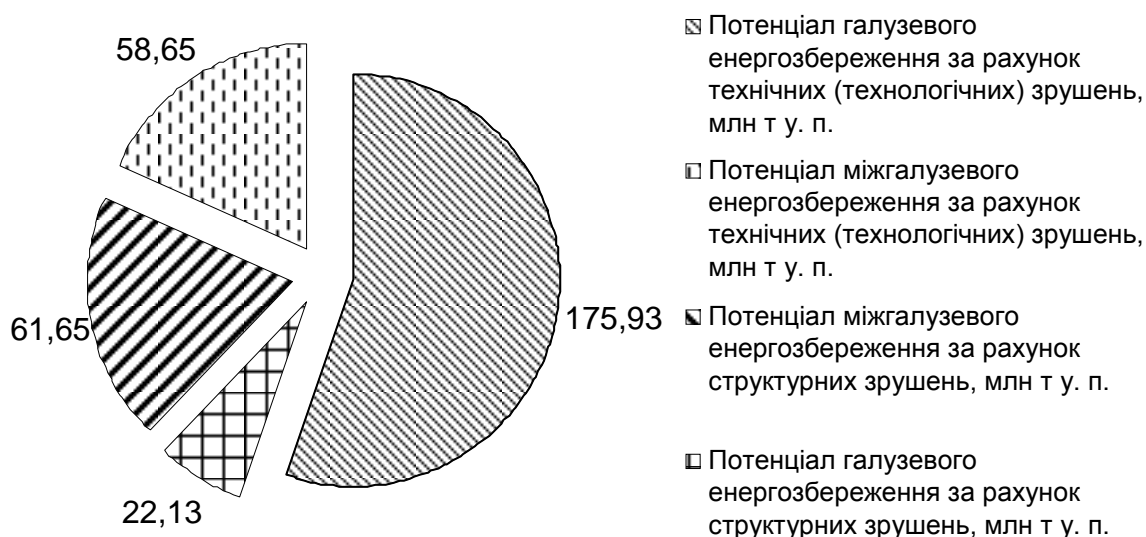


Рис. 58. Загальний потенціал енергозбереження у 2030 році [180]

Важливим напрямом раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів є освоєння нетрадиційних і відновлюваних джерел енергії (НВДЕ), бо воно сприяє підвищенню рівня енергетичної безпеки та зниженню антропогенного впливу на довкілля.

Перспективними напрямками розвитку НВДЕ в Україні є: біоенергетика, видобуток та утилізація шахтного метану, використання вторинних енергетичних ресурсів (ВЕР), позабалансових покладів вуглеводнів, вітрової і сонячної енергії, теплової енергії доквілля, освоєння економічно доцільного гідропотенціалу малих річок України. При цьому технічно досяжний річний енергетичний потенціал НВДЕ України в перерахунку на умовне паливо становить біля 79 млн т у. п. Економічно досяжний потенціал цих джерел за базовим сценарієм складає 57,7 млн т у. п., в тому числі відновлювальних природних джерел енергії – 35,5 млн т у. п., позабалансових (нетрадиційних) – 22,2 млн т у. п. На даний час цей потенціал використовується явно недостатньо. Частка НВДЕ в енергетичному балансі країни становить 7,2 % (6,4 % – позабалансові джерела енергії; 0,8 % – відновлювальні джерела енергії) [180].

Все це вказує на необхідність розробки дієвих заходів щодо стимулювання енергорациональності. При цьому, як відмічається в [198], "досвід країн Заходу вказує на пріоритет ринкових механізмів, що заохочують суб'єктів господарювання до зниження втрат енергії і підвищення прибутку". Одним з найбільш дієвих економічних механізмів стимулювання енергоефективності є використання податкової системи країни.

Перевага саме податкового регулювання полягає в тому, що з його допомогою можна впливати на все населення. Пов'язано це з тим, що кожна людина є споживачем певних благ, ціна яких формується з урахуванням податків. Також перевагою є непрямий вплив: за допомогою податків відбувається не адміністративний примус платників податків виконувати певні дії, а створюється внутрішня зацікавленість. Наприклад, звільняючи від мита й ПДВ імпорт енергозберігаючого обладнання, держава не змушує ввозити в країну певне устаткування, однак такий інструмент податкового регулювання створює в платника податків додатковий мотив здійснювати імпорт саме того обладнання, на яке поширюється пільга. Якби для стимулювання енергозбереження використовувався такий інструмент як санкції за експлуатацію обладнання з низькою енергоефективністю, то така політика можливо й сприяла б впровадженню енергозберігаючого устаткування, однак це б погано позначилося на настрої населення та політичному рейтингу уряду, що реалізує таку політику.

Податкове регулювання має перевагу також і над бюджетним регулюванням, бо для бюджетного регулювання спочатку треба зібрати кошти, а потім вже перерозподілити. До того ж не відомо, чи будуть вони використані саме на енергоощадні заходи.

Можна виділити 4 положення, що вказують на тісний зв'язок соціальної політики та податкового регулювання енергорациональності:

1) нераціональне споживання паливно-енергетичних ресурсів негативно позначається на навколишньому середовищі, що призводить до погіршення здоров'я населення та скорочення тривалості життя;

2) зниження енергоємності дозволить підвищити конкурентоздатність вітчизняної продукції, що вплине на підвищення ВВП, а значить – на рівень життя населення України ;

3) великі витрати на паливно-енергетичні ресурси не дозволяють підприємствам підвищувати заробітну плату та витратити кошти на соціальні заходи;

4) неефективне споживання енергоресурсів в житлово-комунальній сфері негативно позначається на вартості таких послуг для населення, а отже – на рівні життя населення.

Зупинимось на кожному з них докладніше.

По-перше, нераціональне споживання енергоресурсів призводить до забруднення довкілля. На це звертає увагу й В. Бараннік та М. Земляний [158]: "переваги енергозбереження складаються у зменшенні техногенного навантаження на навколишнє середовище: зменшення обсягів викидів CO₂ у 2020 році може досягти 207 млн т, що поліпшить умови життя населення країни, а також забезпечить можливість торгувати квотами і одержувати додаткові дивіденди на впровадження новітніх технологій і взагалі на соціально-економічний розвиток країни".

Неощадне використання паливно-енергетичних ресурсів має значний вплив на довкілля. Як відмічається в [137, с. 54], характерними рисами такого впливу є постійна та всезростаюча інтенсивність, багатоплановість (одночасний вплив на різні компоненти довкілля: атмосферу, гідросферу, літосферу, біосферу), різноманітність (відчуження територій, порушення природних ландшафтів, хімічне та радіоактивне забруднення, теплові, радіаційні, акустичні та інші фізичні впливи) та масштабність (прояв не лише в локальному і регіональному, а й у глобальному масштабі).

Екологічний вплив на довкілля електроенергетичних об'єктів можна розподілити за такими категоріями:

- забруднення повітря шкідливими речовинами і сполуками, включаючи діоксид сірки, окисли азоту, тверді частинки та важкі метали, за їх впливом на людське здоров'я, флору, фауну тощо;

- викиди парникових газів, включаючи вуглекислий газ, метан, закис азоту, що сприяють глобальним змінам клімату;

- зміна природного режиму водовикористання та негативний вплив на якість води через теплове і хімічне забруднення та вплив гідроелектростанцій;

- зміна природного режиму землевикористання через розміщення електростанцій та електричних мереж, вивезення та складування відходів, включаючи тверді, рідкі та ядерні відходи [137, с. 54].

Податкове стимулювання енергоощадності та розвитку альтернативної енергетики дозволило б зменшити шкідливий вплив на довкілля і запобігти погіршенню здоров'я населення.

Ще однією проблемою, яку можна вирішити за допомогою податкового регулювання, є висока енергоємність вітчизняної продукції. Так, за даними [150, с. 10] "енергоємність ВВП в Україні становить 0,76 кг у. п. / грн, або, за даними Міжнародного енергетичного агентства, 0,5 кг н. е. / дол. США (ПКС), що в 2,6 рази перевищує середній рівень енергоємності ВВП розвинених країн миру. При середнім значенні цього показника у світі 0,21 кг н. е. / дол. США, його величина в Данії дорівнює 0,13 кг н. е. / дол. США, Великобританії – 0,14 кг н. е. / дол. США, ФРН, Японії, Франції – 0,16 кг н. е. / дол. США, Сполучених Штатах Америки – 0,22 кг н. е. / дол. США, Росії – 0,49 кг н. е. / дол. США".

Таким чином, нераціональне споживання енергоресурсів негативно позначається на собівартості продукції, а значить – на її конкурентоспроможності. Податкове ж стимулювання енерго-раціональності дозволило б підвищити конкурентоспроможність такої продукції, що, в свою чергу, позитивно б позначилося на ВВП. Якщо ж підвищиться ВВП, то підвищиться й рівень життя населення.

Зниження енергоємності вітчизняної продукції шляхом застосування податкового стимулювання дозволить також підприємствам вивільнити кошти на збільшення фонду оплати праці та інші соціальні заходи (матеріальна допомога на оздоровлення, путівки до дитячих таборів тощо). Адже, як зазначається в [54, с. 12], конкуренто-

спроможність вітчизняної, занадто енергоємної продукції досягається тільки ціною значного зниження складової витрат на оплату праці.

Ще однією гострою соціальною проблемою, яку можна вирішити шляхом податкового стимулювання енергорациональності є високий рівень цін на житлово-комунальні послуги. На цю проблему звертають увагу й В. Жовтянський, Б. Стогний [54, с. 12]: "проблема захисту населення від непомірно високих витрат на комунальні послуги лежить не в площині широко пропагованої тези про недопущення росту тарифів (слідством якого і є фактично катастрофічний стан цієї сфери економіки), а вимагає зваженої політики енергозбереження". У цій же публікації [54, с. 12] наводиться кілька порівняльних характеристик: у Данії (де відсутні дотації населенню до тарифів) витрати середньостатистичної родини на комунальні послуги становлять 2,5 %; у Польщі, де були наближені до українських початкові умови в цій сфері й де теж відмовилися від огульних дотацій, але протягом майже десяти років здійснювали цілеспрямовану політику енергозбереження, ці витрати досягають зараз 5 %; в Україні, де культивуються винятково "гуманні" заходи для часткової оплати комунальних послуг, частка середніх комунальних витрат родини в останні роки становить 9,2 %. З урахуванням значної поляризації населення за рівнем доходів це стало причиною масових недоплат за такі послуги, жалюгідного стану матеріальної бази й, як слідство, високої енергоємності, що об'єктивно спричиняє ріст тарифів.

Таким чином, ефективне податкове стимулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів дозволить вирішити цілу низку гострих соціальних проблем і прискорить подолання кризових явищ в економіці.

7. Соціальна складова адміністрування податків

7.1. Соціальні аспекти менеджменту в органах ДПС

Процес реформування економіки держави потребує ефективного управління податковими відносинами, одним з головних суб'єктів яких є державна податкова служба України. Трансформація системи державного управління та податкової роботи буде ефективною у тому випадку, коли діяльність органів в цій сфері реалізується як система надання якісних

послуг, що ґрунтується на законних підставах та дозволяє виконувати їх призначення. Подібні перетворення передбачають, насамперед, суттєві зміни самої організації цієї діяльності і формування сприятливого іміджу державної податкової служби (ДПС) та її працівників.

З позицій комплексного підходу менеджмент в органах ДПС України розглядається у двох аспектах. По-перше, як управління, що здійснюється всередині системи. При цьому об'єктами виступають співробітники, служби, підрозділи, органи, а суб'єктами – керівники та апарати управління, які діють на відповідних рівнях і складають у своїй сукупності управлінську підсистему всієї системи цих органів у цілому і кожного з них зокрема. По-друге, як управління податковою службою власними зовнішніми зв'язками з громадськістю, платниками податків, державними органами влади тощо [73]. У зв'язку з цим проблеми вдосконалення менеджменту в органах ДПС потребують дослідження і трансформації двох сфер. Перша – внутрішня діяльність, яка стосується координації роботи працівників для здійснення покладених на них функцій, а друга – зовнішня діяльність податкових органів щодо реалізації законодавчо закріплених функцій і повноважень відносно інших суб'єктів податкових відносин.

Робота органів ДПС з платниками податків полягає у виконанні доручених державою функцій. Відношення до податкових органів як до суто фіскальних є причиною негативної реакції на їх дії, в той час коли недосконала організація податкового процесу нівелює консультативну, просвітницьку та нормотворчу функції ДПС. На сьогоднішній день проводиться багато досліджень і розробок щодо економічного значення та наслідків роботи податкових органів. Але оскільки як у внутрішньому, так і зовнішньому середовищі ДПС робота зосереджена на людському факторі, цікавими і перспективними є дослідження соціальних аспектів та стратегічних підходів до управління у органах ДПС, значення і необхідність застосування яких простежується у таких основних сферах:

1) роль податкових органів в забезпеченні відповідних позицій держави (регіону, суб'єкта господарювання) у податковій конкуренції;

2) формування іміджу податкових органів і її працівників через створення і захист конкурентних переваг у сфері персоналу та налагодження зв'язків з громадськістю.

Податкова поведінка часто виступала в якості предмета теоретичних і емпіричних досліджень, але проблематика існування податкової

конкуренції набула значної актуальності протягом останнього десятиліття. Наслідками ведення такої конкурентної боротьби є перерозподіл зовнішніх інвестицій, трудових ресурсів та ділової активності, обмеження фіскальної спрямованості політики держави тощо. Слід зазначити, що податкова конкуренція розглядається як прояв суперництва між країнами (або окремими регіонами) за створення найбільш ефективною і прийнятною для економічних суб'єктів податкової системи шляхом реалізації податкової стратегії держави, спрямованої на формування і захист конкурентних переваг податкового характеру з метою забезпечення соціально-економічного розвитку і посилення конкурентних позицій бізнесу, регіонів і країни в цілому [105].

Наслідком порівняно високого рівня податкової конкуренції є формування таких умов оподаткування, які сприяють залученню економічних суб'єктів, в тому числі нерезидентів, у економічні відносини. Особливого значення це набуває в умовах сьогодення, коли шляхом реформування податкової системи створюються умови для побудови податкових відносин у майбутньому. З одного боку, ДПС є головним учасником розробки нормативно-правових актів, регулюючих податкову сферу (наприклад, при розробці Податкового кодексу та пов'язаних з ним документів, зокрема у перехідний період), а з іншого, – суб'єктом самих податкових відносин. Отже, на цьому етапі прийматимуться рішення, від яких буде залежати можливість створення конкурентних переваг податкового характеру та умови розробки стратегій розвитку як бізнес-структур, так і регіонів та країни в цілому.

Пріоритетним завданням менеджменту у органах ДПС є формування необхідних умов (організаційних, технічних, соціальних, психологічних) для реалізації покладених на них державою завдань, а також для кількісно-якісних перетворень та координації дій, спрямованих на розвиток ДПС. Оскільки особливістю менеджменту в податкових органах є переплетення економічних та соціальних відносин, втілених в процесах оподаткування, доцільним буде виділення проблемних областей в цій сфері, зокрема на макrorівні (рис. 59).

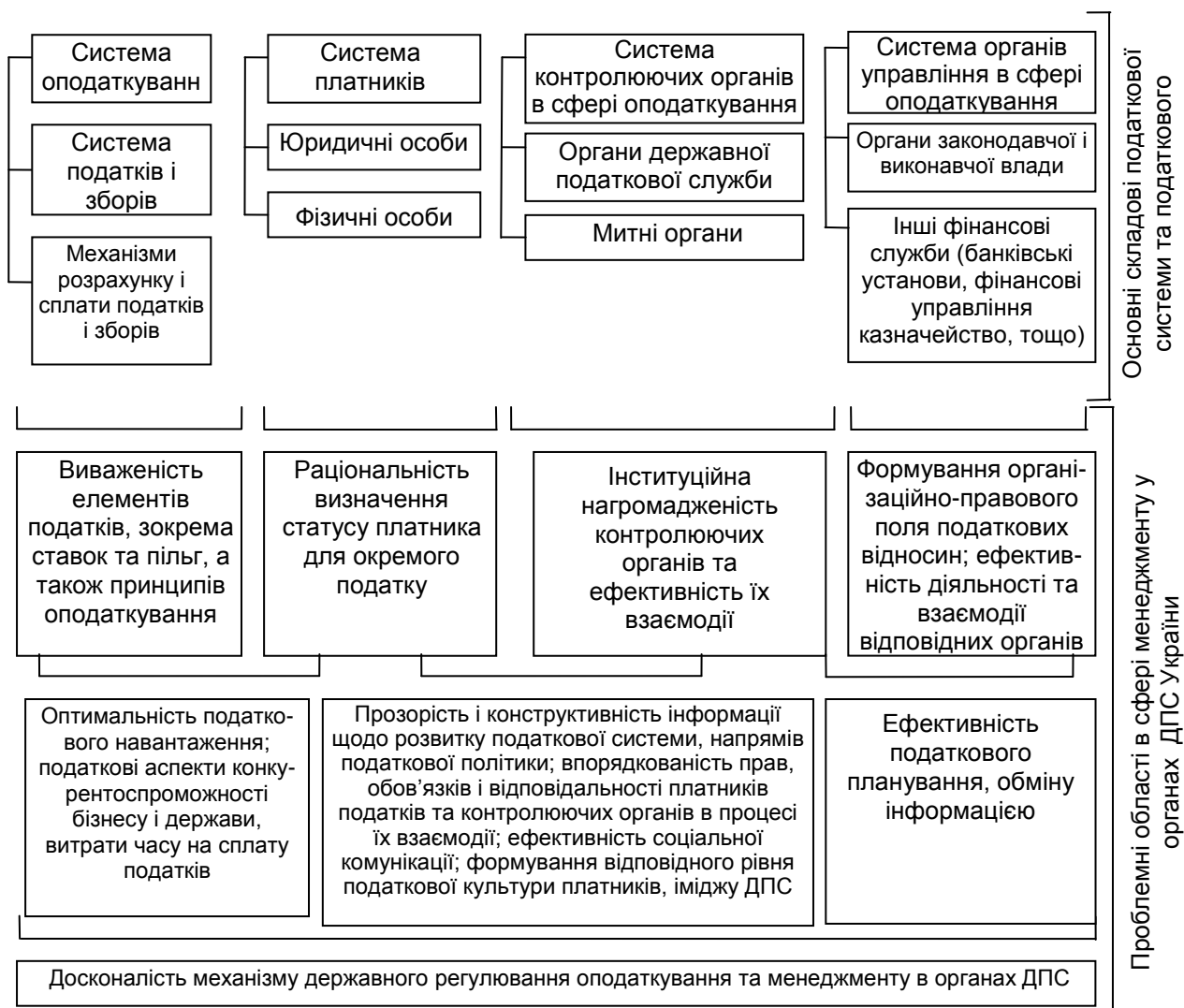


Рис. 59. Проблемні області у сфері менеджменту у органах ДПС України (макрорівень)

Спираючись на зазначене на рис. 59, необхідно відзначити, що ефективність менеджменту у органах ДПС залежить не тільки від внутрішніх процесів у податкових органах, але й від тих умов, в яких ці процесі протікають, тобто податкової системи і податкового менеджменту держави в цілому. Найбільша кількість проблем виникає безпосередньо у процесі взаємодії платників податків і контролюючих органів, зокрема ДПС. Вони мають як економічні, так і соціальні наслідки. Так прозорість і конструктивність інформації щодо розвитку податкової системи та напрямів податкової політики знижують рівень невизначеності суб'єкта господарювання при розробці стратегії та усвідомлення власних ризиків і соціально-економічних результатів діяльності. Впорядкування прав, обов'язків і відповідальності платників податків та контролюючих органів у процесі їх взаємодії мають на меті досягти однозначності та

несуперечливості регламентації податкових відносин. Ефективність соціальної комунікації, довіра до державних органів влади, розуміння своєї ролі в економіці та поведінка працівників ДПС в рамках етичних норм сприяють формуванню позитивного іміджу ДПС і відповідного рівня податкової культури платників.

Що стосується самого менеджменту у ДПС, то в його рамках доцільно виділити наступні напрямки:

1) організація роботи податкових органів (організаційна структура, функції і завдання податкових органів, права та обов'язками посадових осіб; формування кадрової політики);

2) планування та управління діяльністю органів ДПС (податкове планування, обґрунтування та ризику прийняття управлінських рішень податкових органів; зв'язок податкових органів з громадськістю; взаємодія податкових органів з іншими державними органами);

3) контроль та координація діяльності (інформаційне забезпечення аналізу діяльності податкового органу; оцінка ефективності роботи посадових осіб та органу ДПС в цілому).

Соціальні аспекти менеджменту у органах ДПС доцільно розглядати з двох позицій:

1) з точки зору соціальної складової менеджменту, яка характеризує соціальні і соціокультурні відносини на макро- та мікрорівні;

2) з позиції соціальних наслідків менеджменту, які дозволяють оцінити особливості суспільних та податкових трансформацій як реакції на відповідні дії ДПС.

Саме такий підхід дозволяє системно проаналізувати стан управління у податкових органах та надати рекомендації щодо шляхів його вдосконалення. У зв'язку з цим у табл. 34 наведено характеристику соціальних аспектів менеджменту в органах ДПС України.

Як видно з табл. 34, соціальна складова та наслідки управління в податкових органах мають свої особливості на стратегічному і оперативному рівнях формування соціальних відносин, що необхідно враховувати при трансформації механізму державного регулювання оподаткування та менеджменту в органах ДПС.

Характеристика соціальних аспектів менеджменту в органах ДПС України

Рівень формування соціальних відносин	Соціальна складова		Соціальні наслідки	
	напрями	механізм регулювання і реалізації	очікуваний результат	емоційна (психологічна реакція) складова
1	2	3	4	5
Стратегічний	Формування організаційної структури	Закон "Про ДПС України", регламент ДПС та інші нормативні документи	Встановлення ієрархії та горизонтальних зв'язків	Гордість, приналежність
	Встановлення завдань, прав, обов'язків та функцій податкових органів, структурних підрозділів, окремих посадовців	Закон "Про ДПС України", Податковий кодекс України (Розділ 1, ст. 20, 21; Розділ 2), регламент ДПС, посадові інструкції	Закріплення певних функцій і обмеження сфери діяльності посадових осіб	Відповідальність, компетентність
	Розподіл повноважень	Посадові інструкції, вказівки керівництва	Конкретизація характеру роботи і підпорядкованості	Лідерство, делегування самореалізація
	Вирішення загальних кадрових питань	Положення кадрової політики щодо добору та розстановки персоналу з урахуванням закріплених в законі "Про ДПС України" обмежень та вимог; кодекс честі та етичний кодекс	Поліпшення морально-психологічного клімату	Захищеність, комфортність
	Прогнозування змін соціально-економічних процесів та прийняття управлінських рішень щодо планових показників, моделі поведінки тощо	Стратегія діяльності податкового органу	Розвиток інноваційного та стратегічного мислення керівника і персоналу	Цілеспрямованість, напруженість
	Реформування ДПС	Стратегія податкової політики та розвитку ДПС	Оптимізація податкових відносин, вдосконалення менеджменту у органах ДПС	Невпевненість, невизначеність, опір змінам або підтримка перетворень
Оперативний	Виконання податкової роботи:			
	- ведення реєстрів платників	Інструкції, обмін інформацією з іншими державними органами	Легалізація бізнесу та доходів	Законність дій

23

1	2	3	4	5
	- контроль сплати податків	Податкове законодавство, етичний кодекс працівників ДПС	Підвищення податкової дисципліни, формування бюджетів відповідних рівнів	Відчуття обов'язку, усвідомлення своєї соціальної і економічної ролі
	- консультаційна та масово-роз'яснювальна робота	Податкове законодавство, етичний кодекс працівників ДПС	Доступність законодавства платникам, розуміння ними своїх прав та обов'язків	Важливість, захищеність, компетентність
	- соціально-пропагандистська робота	Соціальна реклама, участь у соціальних програмах тощо	Формування податкової культури, позитивного іміджу ДПС	Соціальне партнерство
Управління персоналом:				
	- формування кадрового резерву	КЗоТ, регламент ДПС	Планування кар'єри, збереження робочого місця	Захищеність, перспективність
	- підвищення кваліфікації	КЗоТ, положення кадрової політики	Обмін досвідом, розвиток	Перспективність
	- мотивація працівників ДПС	Положення кадрової політики; оплата праці, у тому числі додаткових виплат (преміювання, допомога тощо); ротація	Соціальний захист, запобігання корупції, збереження і підвищення потенціалу розвитку персоналу	Задоволеність працею,
Оцінка ефективності діяльності:				
	- співробітників ДПС	Внутрішній моніторинг, розрахунок показників ефективності	Аналіз сильних і слабких сторін, вкладу в роботу ДПС, оцінка рівня розвитку кадрового потенціалу працівника	Відповідальність, вмотивованість, соціальний контроль податкової роботи
	- податкового органу	Розрахунок показників ефективності та виконання плану, експрес-аналіз коментарів, відгуків, інтерв'ю, інших матеріалів у мережі Інтернет, пресі, на радіо, опитування громадян	Аналіз сильних і слабких сторін, коригування стратегії діяльності ДПС	Соціальний контроль податкової роботи

У зв'язку з широким спектром соціальних проблем у менеджменті ДПС, далі для дослідження обрано найбільш актуальні і гострі питання, що виникають у сфері управління персоналом та зв'язків органів ДПС з громадськістю.

Вдосконалення системи управління персоналом в податкових органах України набуває особливо важливого значення, оскільки, з одного боку, залучення і збереження висококваліфікованого, компетентного та досвідченого персоналу є проблемною, а з іншого, – персонал є певним елементом диференціації, якій необхідно враховувати при розробці стратегії розвитку органів ДПС на конкурентних засадах.

Згідно з інформацією аналітичного звіту щодо результатів внутрішнього моніторингу в колективах органів ДПС у 2009 р. в цілому переважає позитивне відношення до праці, більше 70 % опитаних відповіли, що їм подобається податкова робота, оскільки вони отримують від неї моральне задоволення (цікавим є факт, що порівняно з 2008 р. цей показник збільшився на 10 %), 93 % опитаних високо оцінюють і усвідомлюють важливість покладених на них обов'язків.

Серед найбільш гострих проблем відмічені наступні: недостатня штатна чисельність персоналу, особливо районного рівня, що спричиняє високу інтенсивність праці; недостатній рівень заробітної плати та соціального забезпечення; нерівномірне навантаження персоналу структурних підрозділів органів ДПС. У зв'язку з цим ДПАУ дійшла висновку, що необхідно вдосконалювати управлінський механізм в цій сфері шляхом: підсилення уваги до соціальних проблем персоналу, постійного навчання та підвищення кваліфікації, створення дієвого кадрового резерву, чіткого розподілу обов'язків та об'єктивного оцінювання результатів роботи, делегування повноважень [175]. Також насторожує той факт, що з приводу оцінки наявних в органах ДПС умов майже для 50 % співробітників відсутня мотивація їх розвитку та їх кар'єрного зростання. Близько 80 % опитаних високо оцінюють свою готовність до змін завдань та функцій. Таких працівників мотивує як зміст праці, так і можливість творчої та професійної самореалізації, усвідомлення значимості своєї роботи. У них частіше розвинуті мотиви прагнення до підвищення престижу податкової служби через власний трудовий внесок. Вагомим мотивом, який стимулює працівників до продуктивної діяльності, було названо рівень службової комунікації "керівник – підлеглий" [175], а також відзначено, що система мотивації не обмежується лише

оплатою праці, вагомими є стабільність, психологічна підтримка безпосереднього керівника і колективу, ефективне співробітництво та обмін інформацією.

Отже, можна зробити висновок, що на сучасному етапі у кадровій політиці ДПС необхідно приділити суттєву увагу саме мотивації.

Одним з ключових моментів у процесі розвитку персоналу є адекватне визначення певних компетенцій, тобто індивідуальних характеристик, знань, вмінь, навичок, моделі поведінки і його ціннісних мотиваторів. Під мотиваторами слід розуміти фактори, що підвищують ефективність роботи людини та / або його задоволеність.

При плануванні майбутнього розвитку працівника податкового органу, перш за все, необхідно оцінити мотиватори кандидата на посаду та наявність у нього самого установки на розвиток. Зробити це можна багатьма способами, при цьому слід зрозуміти наступне:

- чи є у співробітника мотивація до розвитку;
- якому шляху розвитку він надає перевагу (професійне зростання, його напрямок, переваги відносно функціонального навантаження, чи в нього є бажання до кар'єрного зростання (зростання по вертикалі) або ж в його розумінні зростання – це тільки підвищення заробітної плати та статусу);
- які мотиви для заохочення працівника ДПС до подальшого розвитку можливо використати в майбутньому.

Мотиви можуть змінюватися протягом життя і розвитку кар'єри як під впливом зовнішніх, об'єктивних, факторів, так і в зв'язку з розвитком особистості. Таким чином, діагностику факторів мотивації необхідно проводити постійно.

Система заходів, які необхідні для успішного зростання співробітника податкового органу, може бути наступною:

- участь у спеціальних проектах (залучення до нової роботи), де людина може, з одного боку, проявити себе, а з іншого – набути додаткових навичок. Окрім розвитку та оцінки потенціалу співробітників в такій ситуації також можливо більш ефективно вирішити задачу за рахунок нестандартного погляду та підходу до звичайних завдань;
- здійснення коучингу, тобто допомоги у підготовці та навчанні нових співробітників;
- проміжні сходини зростання (наприклад, спочатку посада керівника, у якого одна підлегла особа, і так поступово збільшувати кількість

підлеглих осіб). Такий підхід допомагає підготуватися до майбутньої ролі керівника. Інший варіант – це ротація, яка дозволяє співробітнику набути багатофункціональний досвід, що підготує його до більш високих позицій;

- навчання і тренінги з питань оподаткування, діалогу з платником, керівником, колегою при вирішенні певних завдань тощо.

Алгоритм побудови моделі розвитку кар'єри працівника податкового органу на основі оцінки його кадрового потенціалу розвитку має наступний вигляд [64]:

1. Анкетування працівника щодо характеру його мотиваторів.
2. Обробка анкети та аналіз результатів анкетування.
3. Оцінка кадрового потенціалу працівника ($I_{кп}$).
4. Зіставлення $I_{кп}$ і можливих шляхів кар'єрного зростання.
5. Аналіз складових кадрового потенціалу розвитку працівника (мотиваторів).
6. Побудова моделі кар'єрного розвитку працівника або при необхідності коригування системи мотивації.

Інтегральна оцінка кадрового потенціалу розвитку співробітника розрахована як середня геометрична за наступною формулою [64]:

$$I_{кп} = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n b_i \times c_i}, \quad (11)$$

де $I_{кп}$ – рівень розвитку кадрового потенціалу працівника;

b_i – частка наявних факторів до загальної їх кількості в межах i -ої складової кадрового потенціалу;

c_i – коефіцієнт значущості i -ої складової кадрового потенціалу;

n – кількість факторів в межах i -ої складової кадрового потенціалу.

Складовими кадрового потенціалу розвитку (мотиваторами) працівника ДПС можуть бути:

- матеріальні стимули (збільшення заробітної плати; преміювання; отримання матеріальної допомоги; можливість кредитування; можливість оздоровлення);

- самореалізація, кар'єрне зростання (включення до кадрового резерву; підвищення кваліфікації; залучення до вирішення нових

завдань; проміжні шаблі зростання; ротація кадрів; надання допомоги в підготовці та навчанні нових співробітників (здійснення коучингу); влада);

- морально-психологічна задоволеність (орієнтація на цікаву роботу; зацікавленість у високому рівні самостійності (повноваження, відповідальність); сприятливий морально-психологічний клімат у колективі; комфортність робочого місця);

- оцінка, колективне визнання (слава; пошана; нагородження; неформальне лідерство).

На основі проведених розрахунків можна визначити, яким чином слід заохочувати респондента до розвитку у майбутньому, а також виявити недоліки в процесі управління кар'єрою як зі сторони податкового органу, так і самого працівника.

Як вже було визначено, широкий спектр соціальних проблем у менеджменті ДПС виникає також у *системі зв'язків податкових органів з громадськістю*. Психологічні особливості ставлення платників податків до податкової політики держави і наявна потреба в більш оперативних способах адаптації членів суспільства до наслідків різних соціальних і податкових змін призвели до необхідності детального розгляду взаємодії платників податків і органів ДПС України як специфічної форми соціальної комунікації.

В Україні дотепер сплату податків населення сприймає в основному негативно. Тому однією з головних проблем сьогодення є низька податкова культура та дисципліна. Вони у значній мірі залежать від того, хто є податківцем, як він працює, а також наскільки платник податку усвідомлює власну відповідальність при сплаті чи несплаті податків. При виконанні податкової роботи співробітник ДПС має керуватися, окрім законодавства, етичними нормами та кодексом честі, оскільки організаційною основою такого діалогу має бути професіоналізм, об'єктивність, культура спілкування тощо. Отже, саме в людському факторі як з боку платника, так і податківця криються головні резерви збільшення податкових надходжень до бюджету. Особливо складною для органів ДПС є проблема створення власного позитивного іміджу. На жаль, причиною цього є не тільки недосконалість законодавства, як прийнято вважати. Податкова система має бути гнучкою, щоб відповідати загальним цілям розвитку, встановленим на різних етапах еволюції, а також створювати (підтримувати) конкурентні переваги країни.

За результатами міжнародних рейтингів у 2010 р. Україна зайняла 89-е місце з 139 країн за рівнем конкурентоспроможності, 113-е місце за рівнем оподаткування та 136-е місце за складністю й ефективністю оподаткування [208]. Динаміку податкових факторів в рейтингу 15 найбільш проблемних аспектів для ведення бізнесу в Україні за період 2004 – 2010 рр. наведено у табл. 35.

Таблиця 35

Податкові фактори в рейтингу проблемних для ведення бізнесу в Україні

Фактори	Ранжирування факторів по роках			
	2004 – 2005	2007 – 2008	2008 – 2009	2009 – 2010
Податкове регулювання	1	4	7	4
Ставки податків	3	5	3	8

Цікавим є той факт, що в Україні підприємці більше відчують дискомфорт від неефективного податкового регулювання, ніж від рівня оподаткування, що частково пояснюється невиправданим посиленням організаційних умов взаємодії платників з податковими органами, зокрема в процесі здійснення контролю. Така ж тенденція закріпилась в результаті податкової реформи 2010 р. Також серед найбільш проблемних факторів розвитку бізнесу в Україні перше місце займає нестабільність державної політики. Загострення протистояння влади і підприємців, невдоволення значної частки громадськості змінами податкового законодавства та послідуєчим реформуванням правового регулювання інших сфер (загальноорганізаційних, земельних, житлових та ін.) призвели до посилення невизначеності та нестійкості умов господарювання, що викликає складності при плануванні діяльності суб'єктів господарювання в Україні. Отже, наслідком є низький рівень довіри і конструктивної взаємодії ДПС з платниками, обумовлений відсутністю комплексної, зваженої програми формування зв'язків із громадськістю, яка базується на [105]:

- оптимізації переліку і змісту послуг та підвищення якості їх надання;
- інформування про діяльність податкових органів та змін у податковій політиці держави;

- побудові податкових відносин на діалоговій моделі та морально-етичних принципах поведінки;
- податковому вихованню населення та ін.

Незважаючи на деякі позитивні результати в налагодженні зв'язків з громадськістю, громадяни відчувають потребу в їх удосконаленні та розвитку, що підтверджують результати опитування у 2010 р. (36 % опитаних підтверджують незмінність взаємовідносин з органами ДПС, а 8 % відмічають їх погіршення) [191]. Налагодження взаєморозуміння і створення довіри можна досягнути лише шляхом послідовної податкової політики та зусиль, спрямованих на інформування й переконання населення. Це завдання необхідно почати реалізовувати з підняття загальної податкової культури, тобто встановлення ефективної соціальної комунікації. Тільки з успішністю цього кроку зменшується ризик чинення опору податковим змінам і переведення бізнесу в "тінь" у майбутньому.

З точки зору аналізу специфіки соціальної комунікації у податковій сфері слід вирізняти наступні її елементи як системи: суб'єкт (держава, податкові органи), об'єкт (цільова аудиторія), чинники та інструменти (технології). При оцінці результату і контролю реалізації відповідної соціальної комунікації в податковій сфері доцільно враховувати наступні чинники її ефективності [71]:

1) обґрунтованість вибору цільової аудиторії та оптимальність засобів соціальної комунікації, яка пов'язана з їх різною витратністю та дієвістю;

2) зрозумілість та прийнятність соціальної позиції влади, оскільки вона повинна діяти виключно в інтересах народу, а отже, платники податків мають підтримувати і розуміти доцільність відповідних дій держави;

3) організація зворотного зв'язку, яка має базуватися на стратегічних основах і обов'язковому діалозі;

4) імідж країни та стабільність державної податкової політики, від яких залежить прозорість, визначеність і безпечність форм і наслідків соціальних комунікацій у процесі оподаткування, а також конкурентоспроможність України серед інших країн світу.

У сучасних умовах одним з перспективних і малодосліджених технологій соціальної комунікації в податковій сфері є соціальна реклама, що реалізується органами ДПС України. Саме її метою як соціокультурного явища є формування податкової культури і позитивного іміджу органів ДПС. Позитивними прикладами є поява соціальної

реклами ДПС у м. Києві як: "Не приховуйте свій успіх – задекларуйте доходи", "Твоє майбутнє – у твоїх руках. Легалізуй зарплату!", "Сплачені податки – виплачені лікарняні (компенсоване навчання, оплачена відпустка) [199]. Також своєчасною уявляється реклама "Обирайте електронну звітність! Швидко, зручно, економно, конфіденційно" [185]. Подібну продукцію у 2010 р. найактивніше розміщували податкові органи у м. Ірпінь, Рівненській та Миколаївській областях. Але така технологія соціальної комунікації має застосовуватися по всій Україні і знаходити механізми впливу на такі цільові аудиторії: 1) фактичну (особи, що безпосередньо приймають рішення щодо сплати податків і є джерелом підвищення рівня податкових надходжень); 2) потенційну (громадян – носіїв громадської думки щодо податкової системи і політики держави, які є джерелом поповнення первинної (фактичної) цільової аудиторії).

Слід зазначити, що недостатньо активною була соціально-пропагандистська діяльність органів ДПС під час розробки Податкового кодексу України. Вона була зведена до поодиноких публікацій в режимі гарячої лінії щодо передбачених змін податкових ставок, обліку та звітності для окремих податків (найчастіше податку на прибуток підприємств і спрощеної системи оподаткування), а також стислих повідомлень про результати Громадських слухань проекту Податкового кодексу. Як такого масового роз'яснення необхідності змін законодавства і переваг Податкового кодексу не було, що й спричиняло нерозуміння, опір і невдоволення громадськості. Саме в таких умовах ефективною технологією соціальної комунікації мала стати соціальна реклама щодо висвітлення необхідності податкових реформ 2010 р.

Оскільки сутність будь-якого явища конкретизується при всебічному розгляді його проявів, доцільним виявляється визначити основні функції та завдання податкової соціальної реклами, серед яких можна виділити [71; 105]:

- привернення уваги до назрілої соціальної проблеми податкового характеру (брак коштів у бюджеті, податкові правопорушення та ін.);
- зміна відношення громадян до проблеми (розуміння ролі податків і власної відповідальності) та формування відповідної суспільної думки (сприйняття сплати податків як конституційного обов'язку, підвищення загального рівня податкової культури фактичних та потенційних платників);

- засвідчення соціальної відповідальності бізнесу (продемонструвати можливі переваги легальної зарплати та сплати відповідних обов'язкових платежів податкового характеру);
- позитивне відношення до державних структур і їх рішень (аналіз та усвідомлення відповідних змін у податковій політиці, законодавстві тощо);
- формування нових типів суспільних відносин (боротьба з корупцією у податковій сфері, діалогова взаємодія платників податків і органів ДПС);
- залучення суспільства в рішення соціально значимих проблем у податковій сфері (виявлення недоліків у законодавстві та податкових відносинах; контроль роботи податківців щодо виконання обов'язків; відказ від неетичного ставлення до працівників органів ДПС, провокування хабара).

Але необхідно враховувати те, що соціальна реклама у податковій сфері, часто не приносить швидких результатів у вигляді матеріальних і моральних ефектів, вони можуть досягатись негайно або через декілька років, що ускладнює оцінку ефективності такого виду комунікації. Отже, як свідчить проведений аналіз, лише із формування успішної комунікації громадськості і ДПС, створенням її позитивного іміджу можна пов'язувати суттєві зміни податкового законодавства та у сфері взаємодії "влада – суспільство" в цілому.

Таким чином, з проведеного дослідження витікає, що створення та забезпечення ефективної системи менеджменту в органах ДПС є складним, багатоаспектним процесом, соціальна складова та наслідки якого мають бути враховані в повному обсязі при прийнятті будь-яких управлінських рішень. Поряд з усуненням недоліків у податковому законодавстві та державному податковому менеджменті, впорядкування потребують і внутрішні соціальні відносини через вдосконалення управління персоналом, зокрема його мотивації, орієнтування на роботу за етичними вимогами і кодексом честі, а також поліпшення механізмів взаємодії податкових органів з громадськістю.

7.2. Податкові ризики: соціальний аспект

Перш за все відзначимо, що під податковим ризиком будемо розуміти можливість виникнення небажаних для суб'єкта податкових

правовідносин наслідків, пов'язаних із процесом оподаткування, обумовлених негативними відхиленнями від передбачуваних станів у майбутньому, включаючи нефінансові втрати такі як посилення податкового контролю, завдання шкоди діловій репутації, обмеження права розпорядження майном, кримінальне переслідування.

Відносно ж соціальних аспектів цієї категорії хотілося б насамперед звернути увагу на визначення соціальності, дане Ільїним І. А. [62]. "Соціальність" – це жива справедливість і живе братерство людей, і тому будь-яке встановлення, всякий порядок, будь-який закон, від яких життя стає більш справедливою і братерство міцніше, – "соціальні". Зрозуміло, що перша умова "соціальності" – це дбайливе ставлення до людської особистості: до її гідності, до її волі. Поневолення і приниження людини виключає "соціальність", бо соціальність є стан духу і порядок духовного життя; говорити про соціальності, принижуючи людини, роблячи його рабом, – безглуздо і лицемірно. Ситі холопи залишаються холопами; раби, що розкішно одягнені і живуть в комфорті, не перестають бути рабами і стають тупими, розпусними і самовдоволеними рабами. Режим загрози, страху, доносів, шпигунства, лестощів і брехні ніколи не буде соціальним, незважаючи ні на яку можливу "ситість". Людині потрібні, перш за все, – гідність і свобода; свобода переконань, віри, ініціативи, праці та творчості. Тільки гідна і вільна людина може здійснити живу справедливість і живе братерство. Раби і тирані завжди будуть хотіти іншого і проводити в життя протилежне" [62].

Виходячи з цього зрозуміло, що говорячи про соціальні аспекти податкових ризиків, ми торкаємося насамперед того впливу, який чинять податкові ризики на гідність і свободу людини, а також на певну спільність людей у цілому (будь то країна або окреме підприємство).

Слід сказати, що податкові ризики слід перш за все розділяти за двома напрямками: податкові ризики держави і податкові ризики суб'єкта господарювання. Нерідко за своєю суттю це абсолютно протилежні ризики. Якщо основний податковий ризик державного апарату полягає в можливості недоотримання запланованих податкових надходжень до бюджету, то основний податковий ризик суб'єкта господарювання полягає в можливості бути притягнутим до відповідальності за яку-небудь податкове порушення або "псевдопорушення"⁵.

⁵ Псевдопорушенням ми називаємо ситуацію, коли на думку контролюючого органу суб'єкт господарювання допустив порушення, хоча насправді його дії були абсолютно законними.

Отже, сам по собі податковий ризик є сукупністю часткових проявів декількох більш загальних ризиків: правового, фінансового, комерційного, ризику посилення контролю, операційного.

Виходячи з цього можна виділити наступні види податкових ризиків:

1) законодавчо-податкові ризики – ризики, обумовлені факторами, пов'язаними зі складністю, динамічністю та неоднозначністю податкового законодавства;

2) податкові ризики фіскального підходу – ризики, обумовлені факторами, пов'язаними з непередбачуваністю позиції контролюючих та судових органів щодо оподаткування та заходів податкового контролю;

3) комерційно-податкові ризики – ризики, обумовлені факторами, пов'язаними з діями контрагентів та інших третіх осіб;

4) операційно-податкові ризики – ризики, обумовлені факторами, пов'язаними з діями персоналу щодо податкового обліку;

5) платіжно-податкові – ризики, обумовлені факторами, зв'язаними з нестачею коштів на сплату податкових платежів.

Серед факторів законодавчо-податкових ризиків можна виділити наступні:

складність податкового законодавства,

можливість різних способів тлумачень податкового законодавства,

динамізм податкового законодавства,

пробіли, колізії в нормативно-правових актах податкового законодавства,

відсутність принципу винності при застосуванні фінансових санкцій за порушення податкового законодавства.

Законодавчо-податкові фактори податкових ризиків обумовлені недосконалістю податкового законодавства, що спостерігається в сучасних умовах правової культури в Україні і може призвести до негативних наслідків для підприємства – платника податків. Зокрема, за результатами дослідження, проведеного Групою Світового Банку та Міжнародної Фінансової Корпорації (IFC) у 2005 р., було виявлено, що за причиною складності податкового законодавства у 63 % всіх підприємств України були труднощі з обчисленням суми податків, які вони повинні були сплатити, при цьому лише 18 % усіх підприємств вказали, що вони не приховують доходів від оподаткування. Група також відзначила, що Україна має одну з найбільш обтяжливих податкових систем у світі. За результатами опитування іноземних інвесторів, проведеного Німецькою

консультативною групою, законодавча нестабільність та складність є найбільшою перешкодою для вкладення інвестицій в Україну.

Подібна складність податкового законодавства призводить до того, що порушується один з основних принципів оподаткування, сформульований ще Адамом Смітом:

"Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа має бути точно визначений (строк сплати, спосіб платежу, сума платежу)" [116].

На сьогоднішній день платники податків у багатьох ситуаціях просто не знають, якою ж суму податку їм необхідно сплачувати при проведенні тієї чи іншої операції. Суперечності між нормами українських законів вже просто стали притчею во язиці. Нерідко одне і те ж поняття по різному застосовується у різних нормативних актах, що досить ускладнює розуміння відповідних правових конструкцій. Багато господарські ситуації в законах не прописані або прописані так неясно, що допускають можливість абсолютно різних трактувань і розуміння.

Наведемо кілька прикладів.

Згідно з п. 82.2. ПКУ [5] податкова застава виникає з дня виникнення податкового боргу згідно із законом та не потребує письмового оформлення. А згідно зі ст. 37 Закону "Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень" податкова застава набирає чинності з моменту його реєстрації в Державному реєстрі.

Власне кажучи, в такій ситуації з податковим законодавством України провину слід покласти перш за все на народних депутатів України. Про що говорити, якщо законодавці встановивши у ст. 1 Закону "Про систему оподаткування" норму про те, що зміни і доповнення до законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року, самі ж повністю її ігнорують. Наприклад, в 2009 році до Закону "Про податок на додану вартість" було внесено 11 змін і тільки 3 з них були прийняті без порушення встановленої норми.

Не меншу відповідальність за збільшення законодавчо-податкових ризиків слід покласти на Кабінет Міністрів України. Наприклад, в 2009 році Кабінетом Міністрів було прийнято 4 розпорядження (від 1 липня 2009 р. № 757-р, від 17 липня 2009 р. № 838-р, від 23 вересня 2009 р.

№ 1178-р, від 9 вересня 2009 р. № 1120-р), які вносили зміни до порядку обчислення податку на додану вартість, і це при тому, що згідно зі ст. 1 Закону "Про систему оподаткування" ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Справа дійшла до того, що Президенту України довелося призупиняти перші три з вказаних розпоряджень і подавати на них подання до Конституційного Суду України, а щодо четвертого заступнику Генерального прокурора довелося подавати позов до Кабінету Міністрів України.

Слід також зазначити, що в українському податковому законодавстві платник податків може бути притягнутий до податкової відповідальності і за відсутності його провини в здійсненні правопорушення. Це призводить до того, що на суб'єкта господарювання може бути накладено фінансові санкції навіть у тому випадку, коли порушення законодавства викликано не його провинною, а діями контрагента (наприклад, у разі отримання податкової накладної від контрагента, в якій відсутній будь-який обов'язковий реквізит).

До факторів, які провокують виникнення податкових ризиків фіскального підходу можна віднести:

непередбачуваність позиції органів податкового контролю;

наявність у податкових органів планів зі збору податків і фінансових санкцій;

протиріччя в рішеннях судів щодо справ сфери податкового законодавства.

Фактори фіскального підходу обумовлені недосконалістю процесуального порядку заходів податкового контролю. Зокрема, негативні наслідки можуть бути пов'язані з непередбачуваністю позиції контролюючих органів, яку можна умовно розділити на два види: тимчасову й постійну.

Тимчасова непередбачуваність виникає, коли позиція контролюючого органу щодо порядку оподаткування операції невідома. Постійна непередбачуваність існує і за наявності офіційної позиції контролюючих органів. До такої непередбачуваності можна віднести, по-перше, можливість того, що в будь-який момент офіційна позиція контролюючих органів може змінитися на протилежну, по-друге, невизначеність щодо індивідуальної позиції податкового інспектора, який здійснює перевірку.

В умовах недосконалості законодавства непередбачуваність позиції контролюючих органів призводить до того, що суб'єкт господарських відносин може понести втрати і при дотриманні норм законодавства. Проте, як зазначають фахівці, зокрема, міжнародне агентство Standard & Poor's, підвищення прозорості й своєчасності розкриття інформації в даному секторі, а також чітке роз'яснення питання стосовно того, які схеми податкової оптимізації є законними, значно полегшило б задачу правильної оцінки ризиків.

У плані непередбачуваності позиції Державної податкової адміністрації України можна навести, наприклад, такий приклад. 29 січня 2004 року ДПАУ випустила Податкове роз'яснення щодо застосування окремих норм Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" в частині оподаткування іноземців та нерезидентів, затверджене наказом № 50, в якому мова йде, що заробітна плата, незалежно від джерела її виплати, що виплачується нерезиденту працедавцем-резидентом, підлягає оподаткуванню за ставкою, визначеною пунктом 7.1 статті 7 Закону "Про податок на доходи фізичних осіб" (тобто за ставкою 15 %). Пізніше ДПАУ змінила свою позицію і в листі від 22.09.2009 р. № 9345/6/17-0716, написала, що зарплата нерезидентів обкладається за ставкою 30 %, а не 15 %. При цьому зазначила наступне: "Щодо Ваших посилань на наказ ДПА України від 29.01.2004 р. № 50 "Про затвердження Податкового роз'яснення щодо застосування окремих норм Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" та листи (податкові роз'яснення) ДПА України, то вони не носять силу нормативно-правових актів і не можуть мати пріоритет над Законом. Додатково повідомляємо, що в даний час ДПА України провадить роботу щодо внесення змін до вказаного наказу № 50".

Тобто платник по суті звинувачувався в тому, що нараховував податок відповідно до узагальнюючого роз'яснення ДПАУ. Адже виявляється, що платники не застраховані від претензій з боку контролюючих органів навіть у тій ситуації, коли діють на підставі офіційних роз'яснень цих органів. Власне кажучи, одного цього ризику достатньо, щоб дестабілізувати всю податкову систему країни. Виходить, що ні один платник не може бути впевнений у тому, що він сплачує правильну суму податку.

У плані протиріч у рішеннях судів вищого рівня наведемо лише два приклади.

У постанові Вищого адміністративного суду від 29.05.2007 р. у справі № 31/480а говориться, що при укладанні угод з купівлі-продажу майна біржа

виступає в якості посередника, тому вона вважається податковим агентом платника податку щодо оподаткування доходів, отриманих таким платником податку від продажу майна на біржі. А в оглядовому листі від 06.07.2009 р. № 982/13/13-09 цей же суд вказує: "Товарна біржа не здійснює посередницьку діяльність при продажу об'єктів за біржовими угодами, а тому не є податковим агентом у розумінні пункту 12.3 статті 12 Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб".

Також існує, наприклад, ухвала Вищого адміністративного суду від 7 листопада 2006 року у справі Повного товариства "Софія", в якому говориться: "Апеляційний суд дійшов обґрунтованого висновку про те, що дохід фізичної особи, одержаний від ломбардів при невиконанні нею своїх обов'язків за договором позики щодо викупу закладених речей, є доходом одержаним не від податкового агента". А в ухвалі від 10 липня 2007 року по справі Повного товариства "Ломбард ПП "БАЗІС" і КОМПАНІЯ" говориться: "Враховуючи викладене, колегія суддів Вищого адміністративного суду України підтримує правову позицію суду апеляційної інстанції, що позивач (ломбард) у випадках несвоєчасного повернення суми позики та реалізації предметів застави ... є податковим агентом та зобов'язаний утримувати та сплачувати податок з доходів фізичних осіб".

Таким чином, платник не може орієнтуватися на існуючі рішення судів при виборі того або іншого варіанту податкового обліку. Немає абсолютно ніяких гарантій, що суд буде дотримуватися відносно платника податку тієї ж позиції, якої він дотримувався при вирішенні попередніх суперечок.

Результативність зазначених податкових ризиків добре видно на тому прикладі, що податкові органи за результатами перевірок знаходять податкові правопорушення у 95 – 100 % платників. Звідси напрошується висновок, що певна частина даних правопорушень платників, як мінімум, спровокована державою (якщо не припускати, що частина з них просто сфабрикована органами податкової служби).

Подібна невизначеність в оподаткуванні по суті позбавляє платника почуття безпеки і захищеності. Платник, позбавлений впевненості в правильності сплати їм сум податків, завжди знаходиться під загрозою бути притягнутим до відповідальності за податкові правопорушення, починаючи від втрати власного майна у вигляді сплати фінансових санкцій та закінчуючи позбавленням волі на строк до 10 років (ст. 212 Кримінального кодексу України). Людина ж, постійно перебуває під загрозою отримання матеріального збитку, не може розглядатися як вільна людина. Дії цієї

людини вже продиктовані не його істинними бажаннями і прагненнями, а бажанням догодити тій особі, від якого очікується нанесення такого удару, або сховатися від нього. Саме з цієї причини переоплати до бюджету України ростуть. Так, якщо на початок 2009 року переоплати до зведеного бюджету склали майже 9 млрд грн, то на 01.07.09 р. – вже 11,3 млрд грн.

Таким чином на соціальному рівні податкові ризики відкривають можливість державі здійснювати маніпулювання суспільством. Оксфордський словник англійської мови трактує маніпуляцію як "акт впливу на людей або управління ними зі спритністю, особливо із зневажливим підтекстом, як приховане управління або обробка". При цьому, як відзначає Кара-Мурза: "Мішенню дій маніпулятора є дух, психічні структури людської особистості" [72]. Податкові ризики як раз підривають дух людини, впливають на його психіку. Оскільки ж цей вплив здійснюється приховано, то зазвичай їх вплив у цьому аспекті не оцінюється, не береться до уваги.

Слід також звернути увагу на те, що, як правило, під істотним впливом податкових ризиків перебувають не всі платники взагалі, а великі платники. Оскільки ж великими платниками є юридичні особи, то податковим ризикам піддається перш за все той прошарок людей, яким не байдужа доля цих юридичних осіб. Перш за все, це засновники та учасники цих підприємств, які ризикують втратою свого майна, яке знаходиться в управлінні цих підприємств. Також це директори і бухгалтери, які завжди можуть бути притягнуті до кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків. Певною мірою підвищеним податковим ризикам піддаються також приватні підприємці, які також викликають підвищений фіскальний інтерес з боку контролюючих органів у порівнянні зі звичайними громадянами. Тим самим вплив податкових ризиків на суспільство стає ще менш помітним для звичайного обивателя. І це природно, адже як зауважує Г. Шиллер, "Для досягнення успіху маніпуляція має залишатися непомітною. Успіх маніпуляції гарантований, коли маніпульованим вірить, що все, що відбувається природно і неминуче. Коротше кажучи, для маніпуляції потрібна фальшива дійсність, в якій її присутність не буде відчуватися" [139].

Слід зазначити, що вплив за допомогою податкових ризиків здійснюється перш за все на ту групу людей у країні, в руках якої зосереджена велика частина фінансових ресурсів країни. Звідси зрозуміло, що метою такої маніпуляції є бажання впливати на розподіл цих фінансових ресурсів.

Зниження рівня податкових ризиків відповідно зменшить можливості для маніпулювання суспільством методами примусу і страху.

Таким чином, побудова в Україні демократичного, цивілізованого суспільства вимагає серйозної роботи над зменшенням податкових ризиків платників. Для цього потрібно не так вже й багато.

1) відмовитися від популізму, який спостерігається протягом першого десятиріччя XXI століття в українській політиці. Витрати Державного бюджету повинні плануватися виходячи з можливих надходжень, а не навпаки, надходження – виходячи з бажаних витрат. Це дозволить припинити практику складання податковими органами планів зі збирання податків, які працівники податкових інспекцій на місцях змушені виконувати під загрозою звільнення з органів податкової служби;

2) навести лад у законодавстві, спростивши його, зробивши прозоріше і зрозуміліше.

Важливим кроком став би також крок з передачі повноважень надання податкових роз'яснень від Державної податкової служби України недержавному, громадському органу, а також введенням персональної відповідальності працівників податкових органів за прийняті ними рішення.

7.3. Організація податкового контролю та його соціальні наслідки

Розвиток будь-якої країни багато в чому залежить від надходжень до бюджету, основу яких складають податки, збори та обов'язкові платежі. Саме від своєчасності та повноти сплати податків залежить наповнення бюджетів всіх рівнів, фінансування особистих потреб громадян, виконання функцій держави, місцевого самоврядування. Податкові платежі впливають на загальний розвиток країни та можливості фінансування її соціальних програм.

Важливим заходом забезпечення надходжень податкових платежів до бюджетів різних рівнів, у тому числі й за рахунок примусового стягнення у платників сум, прихованих від оподаткування, є податковий контроль.

Статтею 61.1. ПКУ надано визначення поняття **податковий контроль** – це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і

своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [5].

Податковий контроль одночасно носить забезпечувальний та попереджувальний характер [59].

Забезпечувальний характер податкового контролю проявляється в тому, що в результаті його застосування присікаються заходи щодо ухилення від сплати податків та забезпечується повнота податкових надходжень до бюджету.

Попереджувальний характер податкового контролю полягає в стимулюванні платників податків до правильної сплати податків, оскільки при наявності податкового контролю платників податків передбачають, що недоплачені суми податків за результатами перевірок будуть стягнені з фінансовими санкціями до бюджету та, відповідно, ухилятися від оподаткування небезпечно. Тобто за рахунок податкового контролю підвищується рівень сумлінності платників податків.

Єдиного законодавчого акту, яким би регулювалася процедура здійснення податкового контролю, в Україні немає. Тому при організації податкового контролю податкові органи керуються різними нормативно-правовими актами:

Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2275-VI [5];

Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 4 грудня 1990 року № 509-XII [11];

Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при проведенні перевірок платників податків" від 27 травня 2008 року № 355 [193];

Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження нової редакції методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання" від 28 березня 2008 року № 201 [194];

Наказ Державної податкової адміністрації України "Про затвердження зразків форм актів перевірок та методичних рекомендацій щодо їх оформлення" від 11 вересня 2008 року № 584 [192].

Організаційні заходи податкового контролю згідно цих документів полягають у наступному (рис. 60).

При дослідженні існуючих нормативно-правових актів в сфері податкового контролю слід сказати про деякі недоліки, які їм нажаль притаманні.

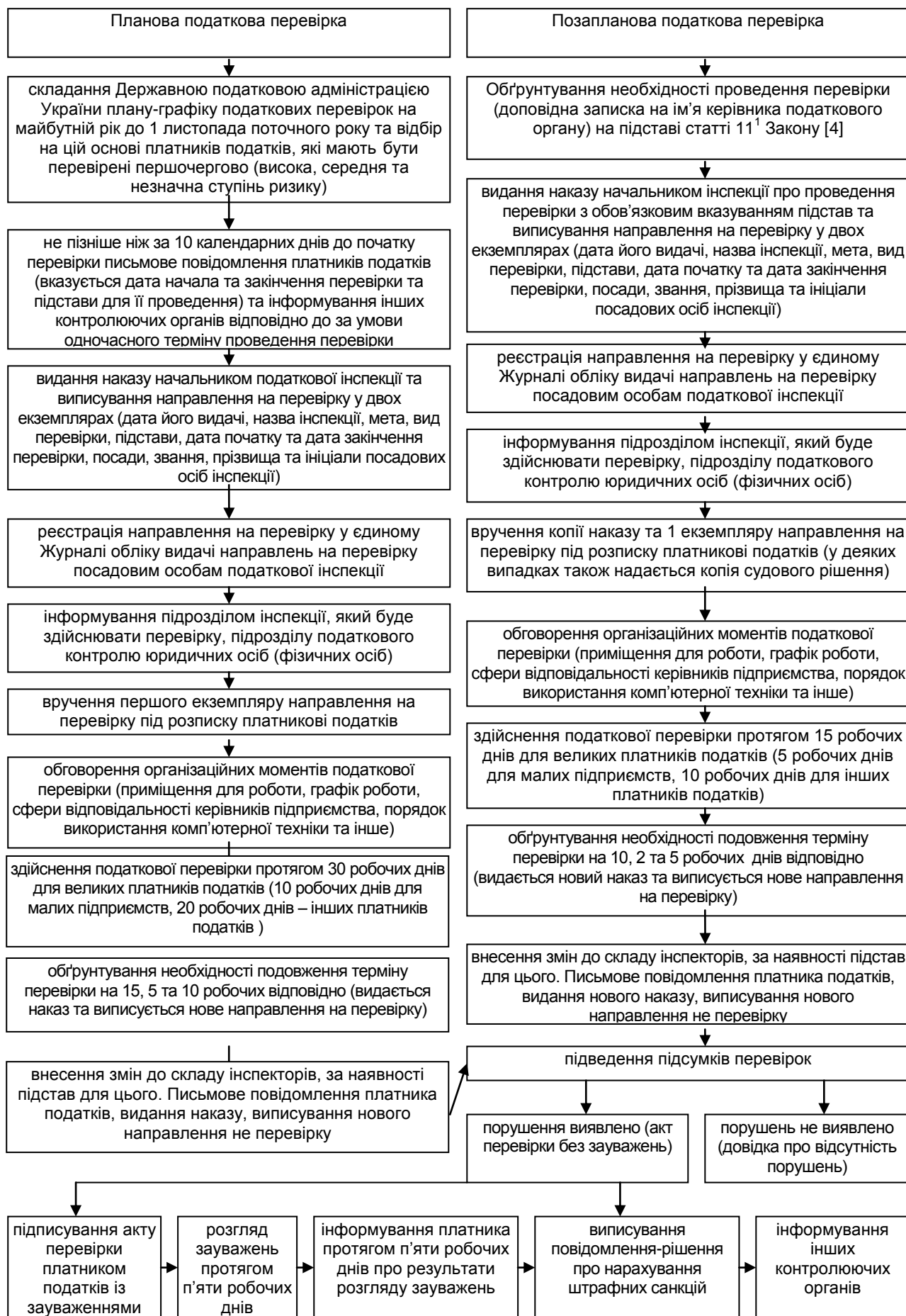


Рис. 60. Організаційні заходи податкового контролю

У Законі [11] та ПКУ [5] не обґрунтовано порогове значення суми заявленого бюджетного відшкодування ПДВ у розмірі, що перевищує 100 000 грн. Це означає, що при декларуванні суми ПДВ до відшкодування у розмірі 99 999 грн, платник податків уникне позапланової перевірки, а от якщо заявлена сума складе 100 001 грн – позапланова перевірка має відбутися.

Законом [11] та ПКУ [5] передбачено продовження тривалості проведення планових та позапланових податкових перевірок, але при цьому не вказані підстави, на основі яких це може бути зроблено. Ці підстави прописані лише у Наказі [194] та ними можуть бути: факти зволікання платником податків у наданні документів на перевірку; значні обсяги операцій, проведених платником податків у періоді, що перевіряється; відсутність податкового обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку (невведення обліку або неналежне ведення обліку доходів і витрат платником податків – фізичною особою); значний період, що перевіряється; необхідність залучення до перевірки інших працівників або зміна за об'єктивних причин складу перевіряючих.

Неврегульованим залишається питання щодо оскарження платниками податків дій податкових органів в судовому порядку після отримання повідомлення-рішення. Ця процедура, згідно Кодексу України про адміністративне судочинство від 6 липня 2005 року № 2747-IV [4], може бути здійснена лише протягом року, а не протягом 1 095 днів, передбачених як термін позовної давності.

У Наказі [194] не обґрунтовано порогове значення податкової віддачі для фізичних осіб-підприємців в розмірі 0,48 %, на основі якого приймається рішення щодо першочергового включення фізичних осіб-підприємців до плану-графіку податкових перевірок.

Незважаючи на прийняття ПКУ він включає декілька суперечливих норм:

передбачено періодичність проведення планових податкових перевірок в залежності від ступеня ризику, але при цьому в Податковому кодексі відсутні критерії, за якими платників податків можливо б було віднести до високого, середнього або незначного ступеня ризику. Перелік цих ризиків наведено в Наказі [194];

фактична перевірка проводиться 10 діб, з правом продовження на 5 діб. Це означає, що податкові органи мають право протягом 10 діб перевіряти платників податків навіть в позаробочий час;

термін проведення планових чи позапланових перевірок залежить від виду платника податків (великий, малий чи інший). Але кодексом дано визначення лише категорії "великий платник податку" (пункт 14.1.24) – це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень.

Від правильності та організованості дій, які здійснюються в процесі проведення податкового контролю багато в чому залежить рівень наповнюваності державного, місцевого бюджету та державних цільових фондів. Це, в свою чергу, може вплинути на можливості держави у розподілі отриманих сум на різні напрямки: освіта, охорона здоров'я, виплата пенсій та інше (наприклад, від суми утриманих до Пенсійного фонду залежить своєчасність сплати пенсій). Для цього необхідним є чітке визначення загальних витрат держави, їх структури та шляхів економії.

Здійснення процедури податкового контролю має свої соціальні наслідки (рис. 61).

При цьому слід враховувати те, що формування доходної частини бюджету залежить не тільки від того, яким чином будуть виконувати свої функціональні обов'язки працівники податкових органів при здійсненні податкових перевірок, але й від того, наскільки податківці зможуть організувати масово-роз'яснювальну роботу серед платників податків щодо необхідності своєчасності сплати визначної суми податкових зобов'язань. Це має дозволити сформувати таку податкову культуру у відносинах між податковими органами та платниками податків та посилить податкову дисципліну останніх щодо своєчасності сплачуваності податків та зборів.

Стійке економічне зростання та забезпечення рівня соціальної справедливості можливе лише за рахунок створення надійного фінансового підґрунтя, стабільного своєчасного та повного надходження платежів до бюджету. Цього можна досягти лише за умови вдосконалення податкового законодавства та зміцнення податкової дисципліни. Саме формуванню цивілізованих, партнерських взаємовідносин між платниками та органами приділяється недостатньо уваги. Дотримання податкової дисципліни, виконання вимог закону мають бути обов'язко-

вими не тільки для платників податків, й для тих владних структур, які розпоряджаються зібраними ресурсами.

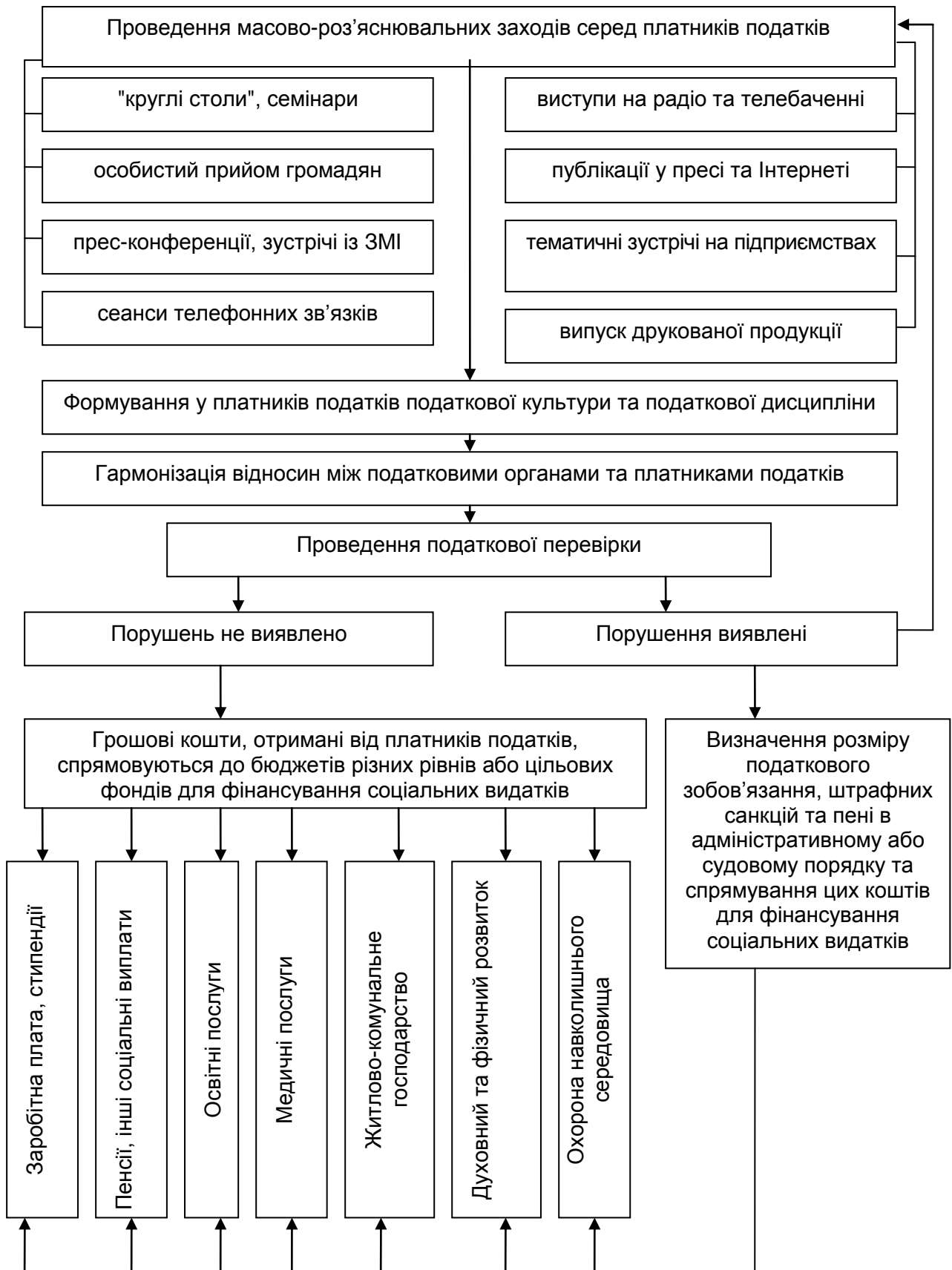


Рис. 61. Соціальні наслідки податкового контролю

Кожен платник повинен усвідомлювати, що своєчасна і повна сплата податків – це необхідна умова зміцнення економіки держави та добробуту кожної людини. Кожен податковий інспектор повинен виховувати у платників податків повагу до законів та відноситися до них так, щоб це не було тимчасовою компанією, а обов'язковою умовою виконання податковою службою своїх функцій. Тільки за таких умов для платників буде створено атмосферу, за якої вони остаточно усвідомлять, що краще сплатити податки вчасно, ніж пізніше із штрафними санкціями.

До основних причин несвоєчасної сплати податків та конфліктів в податкових відносинах зараховується відсутність в діючому законодавстві механізму захисту законних інтересів та прав платників податків, взаємної відповідальності всіх учасників відносин за податкові правопорушення. Однією з основних проблем є відсутність у громадян традиції сплачувати податки, оскільки податкова культура залишає бажати кращого, так як її формуванням займаються непослідовно, крім того сучасний менталітет практично не включає такого поняття як довіра до держави.

Аналізуючи сучасний етап розвитку податкової системи в Україні цілком впевнено можна стверджувати, що методи роботи контролюючих органів у сфері оподаткування загалом та податкових органів зокрема характеризуються певною однобокністю, яка розрахована лише на примусове адміністрування податкових платежів. Щодо методів, спрямованих на розвиток у платників податків податкової свідомості, орієнтованої на добровільне обчислення та сплату податків до бюджетів всіх рівнів, то їм, на жаль, не приділяється належної уваги в роботі контролюючих органів у сфері оподаткування. Можна стверджувати, що загальновідомий принцип мотивації діяльності людини "кнути і пряника" перетворився в українській системі оподаткування на принцип "кнути". Робота податкових органів повністю перетворилась на каральну. Адже на сьогоднішній день за результатами майже кожної податкової перевірки нараховуються штрафні санкції.

В той же час, досвід розвинутих країн світу переконливо свідчить, що витрати на забезпечення оптимального рівня свідомості, яка спрямована на добровільну сплату податкових платежів, значно нижче витрат на забезпечення примусового адміністрування податків. Так, наприклад, у США 90 % всіх податкових надходжень сплачуються добровільно [Н11].

Стосовно податкової культури вітчизняних платників податків, то її низький рівень, насамперед, обумовлений постійними та численним змінами в податковому законодавстві, з одного боку, і відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані податкові зміни – з іншого.

Статистика розгляду податкових правопорушень свідчить, що велика кількість зареєстрованих правопорушень у сфері оподаткування були вчинені не з корисливих мотивів і з метою ухилення від сплати податків, а в силу непоінформованості платників податків заздалегідь про майбутні зміни у податковому законодавстві. До інших причин вчинення платниками податків податкових правопорушень можна віднести: відсутність розуміння відповідних положень законодавства, існування протиріч та колізій між окремими нормами податкових законів тощо.

Хоча останнім часом спостерігається зменшення кількості звернень громадян до податкових органів, що є свідченням, що система оподаткування становиться більш зрозумілою для платників податків (рис. 62).

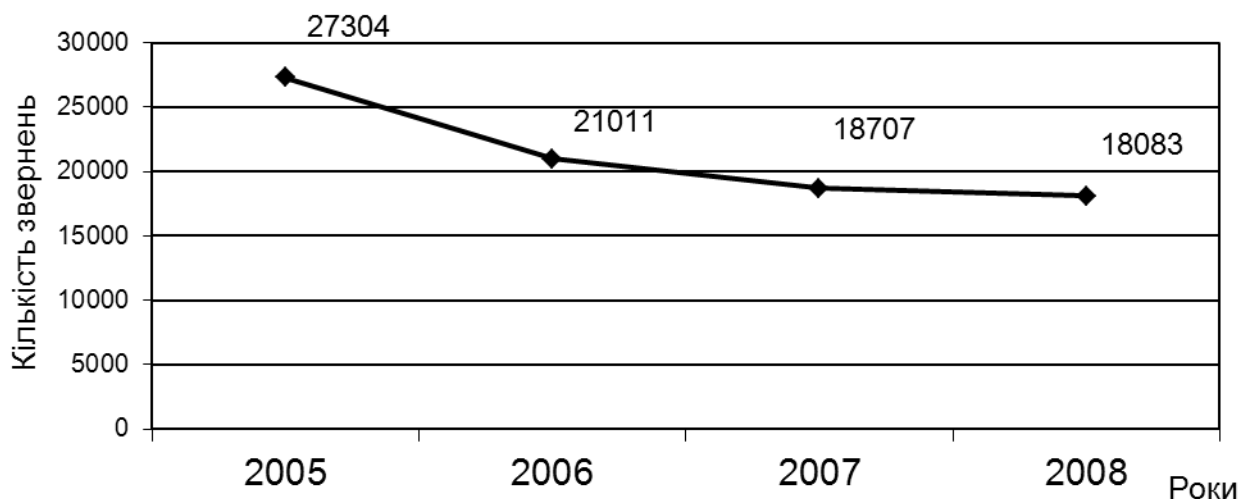


Рис. 62. Кількість звернень громадян до податкових органів

Важливим напрямом роботи податкових органів є роз'яснення і пропаганда податкового законодавства через найдоступніші засоби масової інформації. Податкові органи мають постійно нагадувати платникам податків про те, що від рівня сплачуваності податкових платежів залежить наповнюваність доходної частини бюджету, що, в

свою чергу, впливає на суми соціальних видатків, які буде здійснювати держава. Поряд з суто адміністративно-правовими заходами, які і надалі залишатимуться основним засобом справляння податків, необхідно більш результативно вести роз'яснювально-виховну роботу, спрямовану на зміцнення податкової дисципліни. У цивілізованому діловому світі платник податків боїться не лише законного покарання за порушення вимог законодавства, а й публічного безчестя. Публікація матеріалів про те, хто і скільки платить податків, хто приховує або занижує свої доходи, ошукує державу, – це одна з форм прозорості податкової системи і виховання ділової культури в суспільстві. Зміцнити податкову дисципліну можна тільки за умови підвищення авторитету держави. Громадяни мають переконатися, що влада існує для них, а не вони для влади. У формуванні нової ідеології податкової політики важливу роль мають відігравати конструктивні, доброзичливі відносини між владою, податківцями, з одного боку, та господарюючими суб'єктами – з іншого. Йдеться про створення пом'якшеного режиму, позбавленого силового фактора, про нормальні умови для тих підприємств, які, працюючи стабільно, дотримуються податкової дисципліни. Відповідно потрібен посилений контроль-ревізійний режим для несумлінних платників.

Не останнє місце серед існуючих проблем займає проблема гармонізації відносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, суть якої полягає не лише у відсутності партнерських відносин між вказаними суб'єктами податкових правовідносин, а й в існуванні між ними постійних і численних протистоянь та конфліктів [96].

Проблема гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків розглядається сьогодні лише в межах відносин податкових органів та платників податків. Така позиція дещо звужує реальні межі існування досліджуваної проблеми, оскільки платники податків під час реалізації свого конституційного обов'язку щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів вступають в податкові правовідносини також з іншими податковими органами, до функцій яких віднесено здійснення податкового контролю щодо сплати окремих податків та обов'язкових платежів.

Гармонізація публічних і приватних інтересів в межах податкових правовідносин – це на сьогодні, при всіх безсумнівних здобутках податкової системи, клубок проблем, суперечностей і навіть глухих кутів.

Складність зазначеного питання полягає не тільки у завданнях і методах діяльності податкових органів – наповнення бюджету, а й у встановленні механізму справляння податків з чітко визначеними, взаємопідтримуючими одна одну функціями: стимулювання економічного розвитку та наповнення бюджету [92].

Одним із напрямків вирішення цієї проблеми є проведення "круглих столів" та семінарів за участю провідних фахівців податкових органів та представників підприємств, організацій та установ (рис. 63).



Рис. 63. Динаміка проведення податковими органами "круглих столів" та семінарів з питань оподаткування

Однією із причин, яка сприяє виникненню конфліктів між платниками податків та контролюючими органами у сфері оподаткування, є мотивація роботи останніх, яку можна сформулювати у вигляді тези "взяти максимальні гроші сьогодні за будь-яку ціну", а ефективність їх роботи визначається кількістю та обсягами штрафів [96].

Така мотивація роботи контролюючих органів у сфері оподаткування та відповідне оцінювання рівня ефективності їх роботи (кількість штрафних санкцій за результатами проведених перевірок), а також процедури та правила їх діяльності не відповідають сучасному стану, а тим більше перспективам економічного розвитку, оскільки не тільки не сприяють налагодженню партнерських взаємовідносин з платниками податків, а, навпаки, породжують і стимулюють численні конфлікти.

З огляду на це, головним завданням роботи контролюючих органів, при здійсненні податкового контролю має стати усвідомлення того, що бюджет поповнюють лише платники податків. Усвідомивши це, стає очевидним той факт, що в разі закриття та розорення підприємства внаслідок роботи відповідних державних органів бюджет завжди втрачає. Навіть у випадку, коли констатується одноразове надходження до бюджету великих сум, втрачається назавжди перспектива отримання податків від зазначеного підприємства.

Останнім часом невпинно збільшується сума авансових платежів, що сплачують платники податків, з огляду на прохання податкових органів. Як показують дані табл. 36 та рис. 64, на прикладі податку на прибуток можна прослідкувати цікаву тенденцію. Лише за виключенням 2007 року коли дані практично співпадали можна констатувати відмінність наведених даних, що свідчить про те, що переважна кількість платників податків сплачувала авансові платежі з цього податку, навіть у 2009 році коли загальний фінансовий результат від звичайної діяльності підприємств був від'ємним та складав 31,6 млрд грн.

Таблиця 36

Порівняння сум податку на прибуток підприємств за даними бухгалтерського та податкового обліку

Показники	Роки								
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Податок на прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку (фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування ×0,25), млрд грн	4,7	3,7	4,9	11,1	16,1	19,1	34,0	2,3	0
Податок на прибуток підприємств за даними податкового обліку, млрд грн	8,3	9,4	13,2	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0

Кроки до вирішення проблеми гармонізації з боку держави були зроблені ще у 1999 році, шляхом схвалення Постановою Кабінету Міністрів України "Програми формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів" від 19 квітня 1999 року № 636 [196] затверджено довгострокову програму, яка передбачає налагодження партнерських відносин між державою та платниками податків.

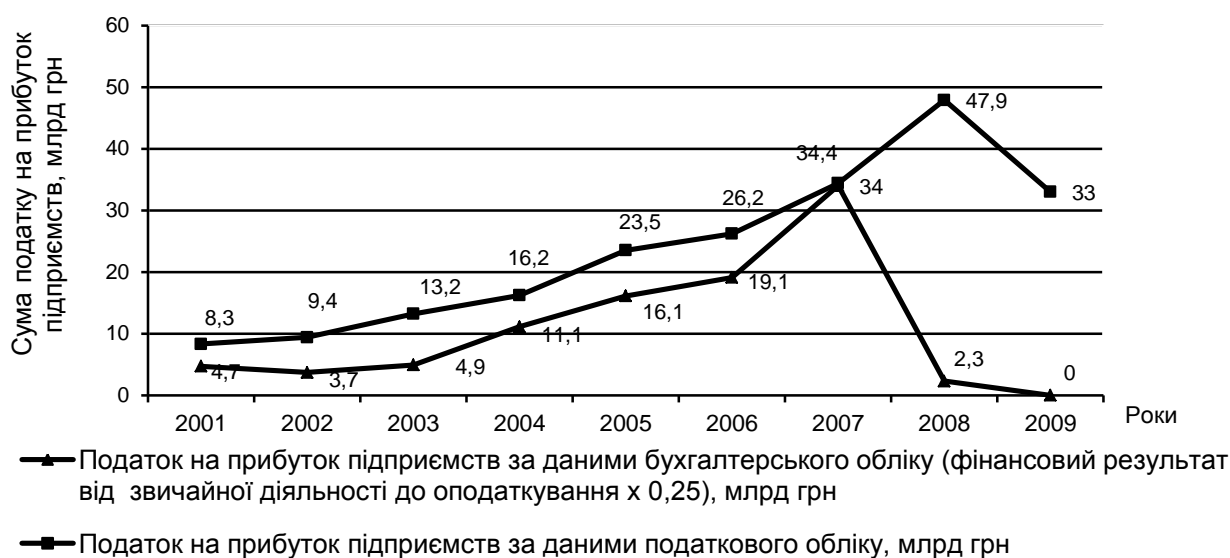


Рис. 64. Порівняння сум податку на прибуток підприємств за даними бухгалтерського та податкового обліку

Ця програма враховує відповідальність обох сторін податкових відносин і має на меті створити такі умови, за яких суб'єкти господарювання, реалізуючи особисті інтереси зможуть сприяти вирішенню завдань, що стоять перед державою. Саме це зробить масове ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів неможливим. Йдеться не лише про те, щоб збирати все, що належить державі, а й про переконання громадського обов'язку щодо сплати всіх видів податків та платежів.

Ці зміни мають відбуватися в рамках модернізації державної податкової служби. З цією метою було розроблено Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 року № 160 [201].

Цим стратегічним планом визначено чотири ключові показники, за якими оцінюється виконання Проекту модернізації (табл. 37).

Таблиця 37

Показники оцінки результативності плану модернізації податкових органів

Показники	Порядок розрахунку	Позначки
1. Показник добровільності виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань	$D = \frac{ЗСПН}{ЗСПН + ПБЗ + ПБ}$ <p>Прогресивним вважається збільшення значення індикатора з його поступовим наближенням до 1 (або 100 %)</p>	<p><i>ЗСПН</i> – загальна сума надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів; <i>ПБЗ</i> – сума податкових надходжень по платежах, по яких не подається звітність до податкових органів; <i>ПБ</i> – сума податкового боргу на початок року з урахуванням несплачених реструктурованих сум, пені, фінансових санкцій та відстрочених платежів.</p>
2. Показник витрат по виконанню вимог податкового законодавства платниками податків	<p>Визначається за результатами відповідей платників на наступні запитання: "Чи вважаєте Ви обтяжливими витрати на: ведення податкового обліку, подання податкової звітності, взаємодію з податковими органами?" і обчислюється як середнє арифметичне відсотків платників, що дали заперечувальні відповіді на ці запитання. Прогресивним вважається наближення індикатора до 1 (або 100 %)</p>	
3. Ймовірність виявлення випадків ухилення від сплати податків та неплатежів	$Y = ПВ_в + ПВ_с + ПВ_н$ <p>Прогресивним вважається наближення значення індикатора до 1 (або 100 %)</p>	<p><i>ПВ_в</i> – питома вага платників що визначили можливість виявлення ухилень від сплати податків як високу; <i>ПВ_с</i> – питома вага платників, питомої ваги платників, що визначили можливість виявлення ухилень від сплати податків як середню; <i>ПВ_н</i> – питома вага платників, питомої ваги платників, що визначили можливість виявлення ухилень від сплати податків як низьку</p>
4. Індикатор якості функціонування ДПС при адмініструванні податків та наданні послуг платникам	<p>Індикатор визначається за результатами відповідей платників податків на такі питання: "Чи можливо досягти однозначного тлумачення податкового законодавства завдяки роз'ясненням та консультаціям податкових органів?"; "Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів компетентними?"; "Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів добросовісними?"; "Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів неупередженими?"; "Чи вважаєте Ви дії працівників податкових органів прозорими?". Значення індикатора обчислюється як середнє арифметичне зважених відсотків платників податків, що дали позитивні відповіді на поставлені питання. Прогресивним вважається наближення значення індикатора до 1 (або 100 %)</p>	

Поліпшення даних показників має сприяти зростанню загальної ефективності податкового контролю.

Також було ухвалено Кодекс честі працівників ДПС, схвалений колегією ДПАУ від 23 квітня 2004 року, в якому визначений перелік обов'язків податківця стосовно ствердження високих моральних норм у професійній діяльності і поведінці, таких як: патріотизм, духовність, чесність, культура спілкування, корпоративність [184].

Розробка нової стратегії організації роботи зі зв'язків з громадськістю, які за своїм призначенням покликані сприяти гармонізації взаємовідносин між державою та суспільством, обумовила необхідність підвищення ефективності цього важливого для ДПС напряму діяльності, забезпечення єдиних підходів у її здійсненні органами державної податкової служби. Для реалізації цього напряму слід посилити роботу податкових органів пов'язану із реалізацією наступних заходів:

трансляція по телебаченню та радіо хвилинні виступи, з акцентом на тому, що кошти, сплачені у вигляді податків – це інвестиції у сьогоденне життя, завдяки яким окреслюються власні фінансові перспективи громадян, що сприятиме формуванню у платників податків податкової свідомості доброзичливого ставлення до податків, до обов'язку їх добровільної сплати та податкової культури;

проведення науково-практичних конференцій за участю працівників податкових органів та платників податків задля обговорення практичних рекомендацій щодо покращення податкової дисципліни зокрема та податкової системи загалом [142];

навчання мистецтву спілкування податківців, бо поведінка одного робітника податкової служби формує картину про діяльність всієї структури. Заняття повинні проводити висококваліфіковані викладачі етики та психології. Податківці повинні навчитися тактовності, витримці, терпінню, ввічливості, не бути критикованими, розуміючими важкість уникнення помилок [50];

завчасне та обов'язкове інформування громадськості про майбутні зміни податкового законодавства та посилення консультативної роботи податкових органів з підвищенням та персоніфікацією відповідальності консультантів-податківців.

Ці заходи мають сприяти підвищенню рівня добровільної сплати податків та збільшенню податкових надходжень до бюджетів різних рівнів.

Проаналізуємо суму податкових надходжень та штрафних санкцій (табл. 38, рис. 65 – 67), як головних чинників, які впливають на рівень фінансування соціальних видатків бюджету.

Таблиця 38

**Структура податкових надходжень та фінансових санкцій до
Зведеного бюджету України, млн грн**

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Усього доходів	61954,3	75285,8	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0
Податкові надходження, всього ⁶	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8
Надходження від штрафів та фінансових санкцій ⁷	137,0	306,7	388,7	454,0	431,3	–	–
Надходження від штрафів та фінансових санкцій ⁸	2458,5	2792,0	3707,4	3049,2	2558,8	2973,7	3240,5

Як бачимо, рівень податкових надходжень в Україні у 2008 році зріс більше ніж в 6 разів, порівняно з 2000 роком. А от розмір надходжень від штрафів та фінансових санкцій за даними Державного комітету статистики у 2006 році зменшився на 22,7 млн грн, що, з одного боку може пояснюватися сумлінністю платників податків, які стали менше порушувати податкове законодавство, а з іншого боку – низькою кваліфікацією робітників податкових органів, які не спромоглися виявити порушення при здійсненні податкових перевірок. Офіційні дані щодо суми штрафних санкцій у 2007 – 2008 роках відсутні. За даними ж державної податкової адміністрації України надходження від штрафів та фінансових санкцій мали нестійку тенденцію: до 2005 року спостерігалось їхнє зростання, у 2005 – 2006 роках – зменшення, а починаючи з 2007 року – знову зростання.

⁶ Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

⁷ Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua

⁸ Офіційний сайт Державної податкової адміністрації України. – Режим доступу : www.sta.gov.ua

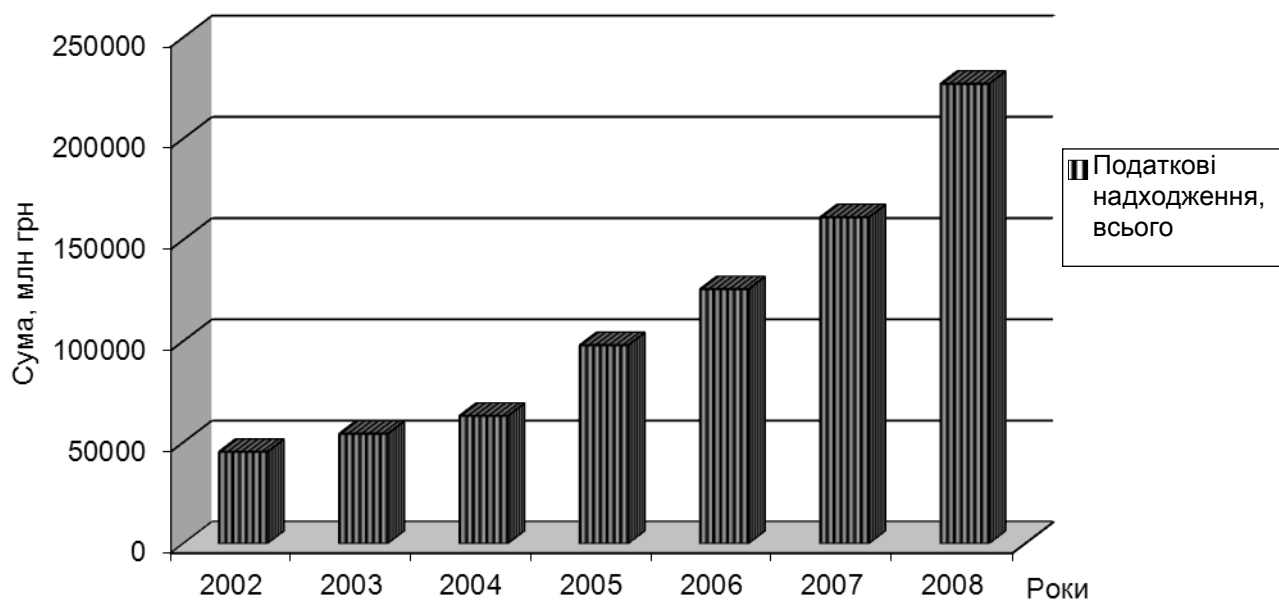


Рис. 65. Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України

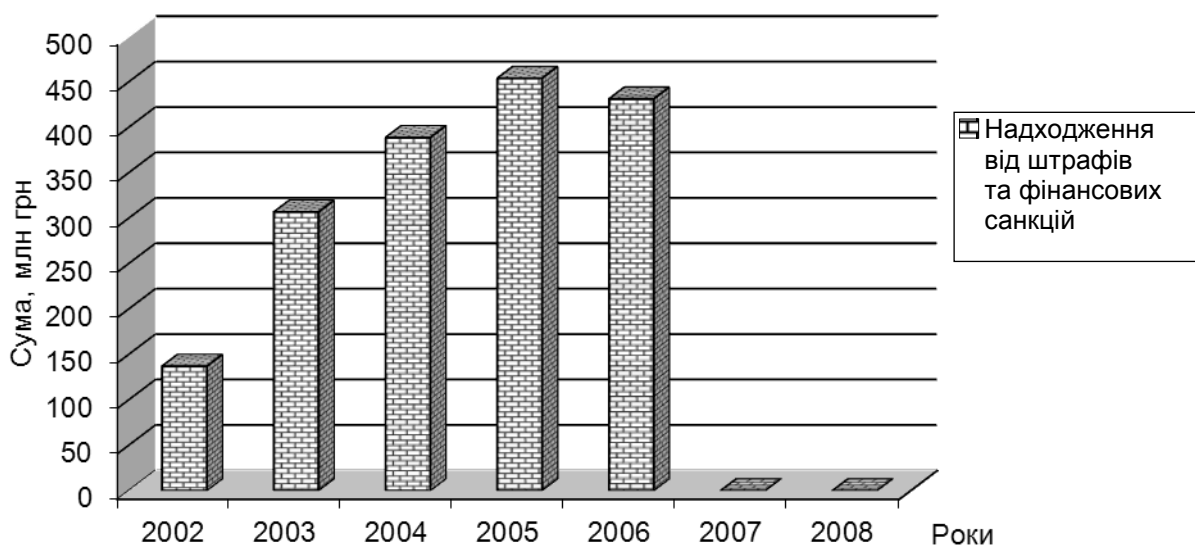


Рис. 66. Динаміка надходжень штрафів та фінансових санкцій до Зведеного бюджету України за даними Державного комітету статистики України

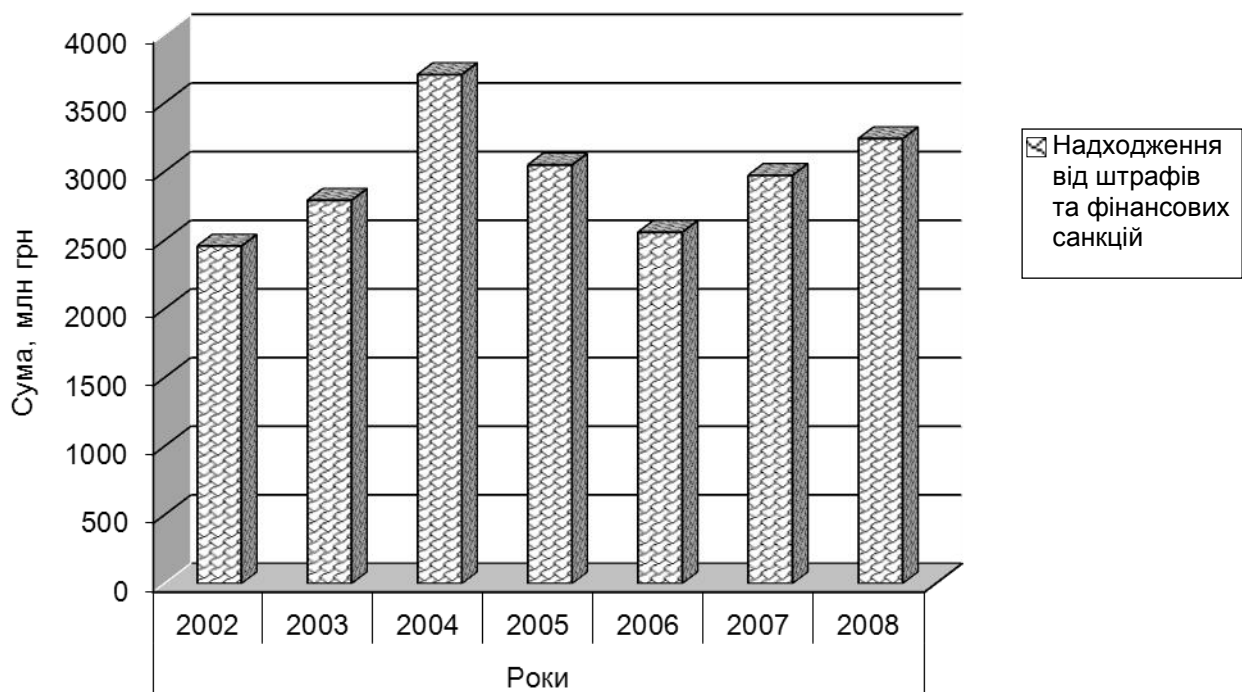


Рис. 67. Динаміка надходжень штрафів та фінансових санкцій до Зведеного бюджету України за даними Державної податкової адміністрації України

Розглянемо доходи населення України (табл. 39).

Таблиця 39

Доходи населення України, млн грн⁹

Доходи	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Доходи – всього	185073	215672	274241	381404	472061	623289	845641
<i>у тому числі:</i>							
заробітна плата	78950	94608	117227	160621	205120	278968	366387
соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти	67286	78028	104849	151307	183900	229040	319683
<i>у тому числі:</i>							
соціальні допомоги	31601	35318	52035	84617	103092	124472	180455
інші одержані поточні трансферти	6656	8281	11500	12545	14510	18209	26092
соціальні трансферти в натурі	29029	34429	41314	54145	66298	86359	113136

З даних табл. 39 видно, що доходи населення щорічно зростали. Це пояснюється підвищенням суми мінімальної заробітної плати, соціальних допомог. Але, ці підвищення були знівельовані більш

⁹ Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua.

швидкими темпами інфляції в країні. З урахуванням прийнятого в жовтні 2009 року Закону [7], державі доведеться шукати додаткові кошти для виплат підвищених заробітних плат, стипендій та пенсій.

Видатки Зведеного бюджету, що носять соціальний характер та їх питома вага у загальній сумі видатків наведено в табл. 40. та 41.

Таблиця 40

Соціальні видатки Зведеного бюджету України за функціональною класифікацією, млн грн¹⁰

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Усього видатків	60318,9	75792,5	102538,4	141985,5	175512,2	227638,3	312017,5
Жилого-комунальне господарство	1407,6	1823,3	2665,3	3914,2	8024,1	5900,3	8968,5
Духовний та фізичний розвиток	1417,9	2052,5	2695,9	3449,8	4328,4	5687,8	7916,1
Освіта	12269,0	14977,7	18333,2	26801,8	33785,0	44333,6	60959,4
Охорона здоров'я	7537,9	9708,2	12159,4	15476,5	19737,7	26717,6	33559,9
Охорона навколишнього середовища	661,6	920,9	1183,3	1252,5	1636,6	2241,3	2764,7
Соціальний захист та соціальне забезпечення	12643,9	12953,2	19310,5	39940,2	41419,9	48517,3	74069,7

Таблиця 41

Питома вага соціальних видатків Зведеного бюджету України у загальній сумі видатків, %

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Усього видатків	100	100	100	100	100	100	100
Жилого-комунальне господарство	2,3	2,4	2,6	2,8	4,6	2,6	2,9
Духовний та фізичний розвиток	2,4	2,7	2,6	2,4	2,5	2,5	2,5
Освіта	20,3	19,8	17,9	18,9	19,2	19,5	19,5
Охорона здоров'я	12,5	12,8	11,9	10,9	11,2	11,7	10,8
Охорона навколишнього середовища	1,1	1,2	1,2	0,9	0,9	1,0	0,9
Соціальний захист та соціальне забезпечення	21,0	17,1	18,8	28,1	23,6	21,3	23,7
Всього соціальних видатків	59,6	56,0	55,0	64,0	62,0	58,6	60,3

¹⁰ Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua.

Як бачимо, найбільшу питому вагу серед соціальних видатків займають видатки на соціальний захист та соціальне забезпечення (найвищий у 2005 році), при цьому духовний та фізичний розвиток населення займає в середньому лише 2,5 відсотки. Найбільш соціальним роком щодо фінансування соціальних видатків видався 2005 рік. Це пояснюється тим, що в 2004 році в Україні проходили президентські вибори, і для завоювання симпатій виборців у державному бюджеті на 2005 рік були збільшені соціальні видатки.

Соціальні наслідки (СН) податкового контролю пропонуються оцінювати за наступною формулою:

$$СН = \frac{СВ}{ПН + ШС}, \quad (12)$$

де СВ – соціальні видатки;

ПН – сума податкових надходжень;

ШС – сума штрафів та фінансових санкцій.

Результати розрахунків за 2002 – 2008 роки наведено в табл. 42 та 43, на рис. 68.

Таблиця 42

Питома вага соціальних видатків Зведеного бюджету України у сумі податкових надходжень та фінансових санкцій (за даними Державного комітету статистики України), %

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження, надходження від штрафів та фінансових санкцій	100	100	100	100	100	100	100
Жилого-комунальне господарство	3,1	3,3	4,2	4,0	6,4	3,7	3,9
Духовний та фізичний розвиток	3,1	3,8	4,4	3,5	3,4	3,5	3,5
Освіта	26,9	27,4	28,8	27,2	26,8	27,5	26,8
Охорона здоров'я	16,6	17,8	19,1	15,7	15,6	16,6	14,8
Охорона навколишнього середовища	1,4	1,7	1,9	1,3	1,3	1,4	1,2
Соціальний захист та соціальне забезпечення	27,8	23,7	30,4	40,5	32,8	30,1	32,6
Загальна питома вага соціальних видатків	78,9	77,7	88,8	92,2	86,3	82,8	82,8

Питома вага соціальних видатків Зведеного бюджету України у сумі податкових надходжень та фінансових санкцій (за даними Державної податкової адміністрації України), %

Показники	Роки						
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження, надходження від штрафів та фінансових санкцій	100	100	100	100	100	100	100
Жилого-комунальне господарство	2,9	3,2	4,0	3,9	6,2	3,6	3,9
Духовний та фізичний розвиток	3,0	3,6	4,0	3,4	3,4	3,5	3,4
Освіта	25,6	26,2	27,4	26,5	26,3	27,0	26,4
Охорона здоров'я	15,8	17,0	18,2	15,3	15,3	16,3	14,6
Охорона навколишнього середовища	1,4	1,6	1,8	1,2	1,3	1,4	1,2
Соціальний захист та соціальне забезпечення	26,4	22,7	28,9	39,5	32,3	29,5	32,1
Загальна питома вага соціальних видатків	75,1	74,3	84,3	89,8	84,8	81,3	81,6

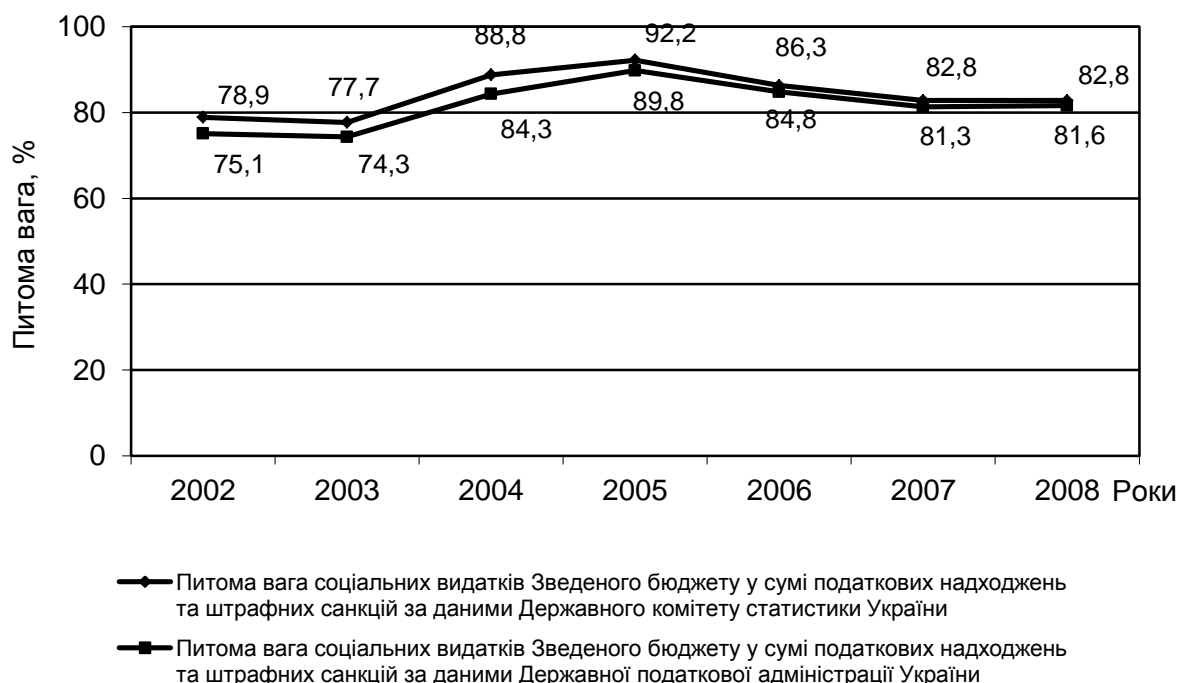


Рис. 68. Питома вага соціальних видатків Зведеного бюджету в сумі податкових надходжень та штрафних санкцій

На основі даних таблиці та рисунку можна зробити висновок, що сума соціальних видатків Зведеного бюджету багато в чому залежить від суми податкових надходжень та штрафних санкцій та складала від 77,7 % у 2003 році до 92,2 % у 2005 році (за даними Державного комітету статистики України) та від 74,3 % у 2003 році до 89,8 % у 2005 році (за даними Державної податкової адміністрації України).

Отже, проведені дослідження дозволяють дійти висновку, що реалізація напрямків соціальної політики України залежить від наповнюваності Державного та місцевих бюджетів країни. Виконанню цього завдання, в свою чергу, має сприяти побудова ефективного процесу здійснення податкового контролю. Для забезпечення необхідних надходжень до бюджету акцент у побудові системи оподаткування було зроблено на фіскальну функцію. Через це система взаємовідносин між контролюючими органами і платниками податків сформувалась із яскраво вираженим фіскальним відтінком. Соціально орієнтована економіка ринкового типу зумовлює потребу формування нової податкової політики, яка б поєднувала не тільки фіскальні, але і стимулюючі, регулюючі засоби впливу на платників податків, узгоджувала б інтереси громадян, суспільства в цілому, держави та бізнесу. Вирішення цієї найважливішої проблеми є складовою частиною загальної концепції соціально-економічної реформи в країні, спрямованої на якісне перетворення усіх сторін суспільного життя.

Модель соціальної політики України має представляти собою симбіоз лібералізму та соціальної орієнтації. Перший дає можливість в умовах відсутності достатніх фінансових коштів у держави створити умови для самореалізації і самозабезпечення економічних суб'єктів. Друга складова передбачає формування раціональної системи соціального захисту населення. В умовах соціально-ринкової трансформації держава має виступити соціальним амортизатором перетворень і одночасно проводити активну соціальну політику на нових, адекватних ринковим вимогам засадах.

Тому при реформуванні процесу податкового контролю слід звернути увагу на взаємовідносини між контролюючими органами та платниками податків і вжити заходів для дійсного становлення їх на принципах рівноправних учасників податкового процесу, довіри та партнерства, коли платники податків будуть розуміти, що від рівня сплачуваності ними податків, залежить реалізація державою соціальних програм.

Висновки

На підставі проведеного дослідження теоретико-методичних основ податкового регулювання соціальних процесів можна зробити наступні висновки:

1. Соціальна політика носить конкретний історико-еволюційний характер, тому кожній суспільно-економічній формації притаманний свій тип соціальної політики. Ефективність здійснення соціальної політики на пряму залежить від використання певного набору інструментів, призначення яких полягає у комплексному розв'язанні соціальних проблем суспільства. Проведене дослідження дозволило виділити набір інструментів соціальної політики серед яких особливе місце займає оподаткування, як головне джерело фінансування соціальних виплат. Тому на цей час найбільш актуальними є дослідження, які спрямовані на розробку теоретико-методологічних підходів удосконалення податкової політики в соціальній сфері.

2. Державне регулювання соціальних процесів, завдяки яким досягається реалізація конституційних прав людини, необхідно розглядати як складову частину державного регулювання економіки. Ефективна реалізація соціальної політики держави потребує правового, економічного, фінансового, адміністративно-організаційного, інформаційного, кадрового і наукового забезпечення. Державне регулювання соціальних процесів здійснюється шляхом їх стандартизації та нормування, надання державних гарантій. Бажаний напрямок протікання соціальних процесів забезпечується як державним фінансуванням суспільно необхідних витрат, так і використанням інструментів податкової політики.

3. Застосування інструментарію податкового регулювання дозволяє вирішувати окремі завдання антициклічної, структурної, антимонопольної, бюджетної, цінової, інвестиційної, інноваційної, екологічної, регіональної, зовнішньоекономічної та соціальної політики. Окрему роль заходи оподаткування відіграють у реалізації соціальної політики держави. Об'єктами впливу оподаткування в даному аспекті є податкове навантаження (щодо соціально незахищених верств населення, населення з низькими доходами, молоді сім'ї та сім'ї з дітьми), зайнятість населення, діяльність неприбуткових організацій, людський капітал, виробництво соціально значимої продукції тощо.

4. Аналіз використовуваних у вітчизняній практиці інструментів податкового регулювання соціальних процесів дозволив запропонувати їх класифікацію за призначенням інструментів податкового регулювання, за напрямками соціальної політики та за характером дії. За критерієм призначення інструменти податкового регулювання соціальних процесів доцільно класифікувати на три групи: стимулюючі; стримуючі та підтримуючі. За напрямками соціальної політики запропоновано виділити інструменти податкового регулювання соціальних процесів спрямовані на створення сприятливих житлових та соціально-побутових умов, підвищення рівня зайнятості населення, підтримку соціально вразливих верств та окремих груп населення, удосконалення системи соціального страхування, поліпшення охорони здоров'я населення, захист навколишнього середовища, стимулювання: діяльності у сфері освіти, науки та культури; виробництва соціально важливих груп товарів (послуг); розвитку депресивних регіонів. За характером дії, інструменти податкового регулювання соціальних процесів можуть бути класифіковані на системні, комплексні та локальні. У процесі дослідження обґрунтовано специфічні особливості та визначено сферу застосування інструментів податкового регулювання соціальних процесів.

5. Проведене дослідження світового досвіду оподаткування дозволило проаналізувати регулятивний потенціал окремих податків, зокрема індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, земельного податку, податку на додану вартість та акцизів в контексті реалізації державної соціальної політики. Обґрунтовано, що у світовій практиці оподаткування соціальна спрямованість податків здебільшого виражається в наданні податкових пільг соціального характеру, які являються ефективним ринковим інструментом державного регулювання соціальних процесів у суспільстві. Кожний з проаналізованих основних податків характеризується певною специфікою щодо застосування пільг соціальної спрямованості, однак, у результаті проведеного аналізу, виявлені й спільні напрямки їх впливу на регулювання соціального розвитку.

6. Вирішити багато соціальних проблем можна шляхом державного податкового регулювання раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів. Адже між соціальною політикою та податковим регулюванням енергорациональності існує тісний зв'язок:

1) нераціональне споживання паливно-енергетичних ресурсів негативно позначається на навколишньому середовищі, що призводить до погіршення здоров'я населення та скорочення тривалості життя;

2) зниження енергоємності дозволить підвищити конкурентоздатність вітчизняної продукції, що вплине на підвищення ВВП, а значить – на рівень життя населення України;

3) великі витрати на паливно-енергетичні ресурси не дозволяють підприємствам підвищувати заробітну плату та витратити кошти на соціальні заходи;

4) неефективне споживання енергоресурсів в житлово-комунальній сфері негативно позначається на вартості таких послуг для населення, а отже – на рівні життя населення.

7. Впровадження інструментів податкового регулювання соціальних процесів потребують оцінки економічної та соціальної ефективності. Економічну ефективність податкової політики слід розуміти як відношення корисного результату (ефекту) до витрат на його отримання. Соціальна ефективність податкової політики держави являє собою вплив податкової політики (включаючи як її результати, так процес її розробки) на суспільство та визначається як відношення соціального ефекту податкової політики до сукупних витрат суб'єктів оподаткування на поліпшення соціальної сфери, що обумовили досягнення зазначеного ефекту. Обидва види ефективності передбачають розрахунок низки показників, які найбільш повно характеризують відповідність здійснюваних заходів бажаному рівню соціального розвитку, добробуту та якості життя населення.

8. Соціальні аспекти менеджменту у органах ДПС доцільно розглядати з двох позицій: з точки зору соціальної складової менеджменту та з позиції соціальних наслідків менеджменту. Створення та забезпечення ефективної системи менеджменту в органах ДПС є складним, багатоаспектним процесом. Соціальна складова та наслідки управління в податкових органах мають свої особливості на стратегічному і оперативному рівнях формування соціальних відносин, що необхідно враховувати при трансформації механізму державного регулювання оподаткування та менеджменту в органах ДПС. Поряд з усуненням недоліків у податковому законодавстві та державному податковому менеджменті, впорядкування потребують внутрішні соціальні відносини, що можливо здійснити через вдосконалення управління персоналом, зокрема його мотивації, орієнтування на роботу за етичними вимогами і

кодексом честі, а також поліпшення механізмів взаємодії податкових органів з громадськістю.

9. У процесі проведеного дослідження доведено, що:

податковий контроль є важливим елементом економічної політики країни, від ефективності здійснення якого залежать суми податкових надходжень до Зведеного бюджету країни, за рахунок яких забезпечується фінансування різноманітних соціальних програм;

соціальні наслідки податкового контролю проявляються в ефективності роботи податкових органів при справлянні податкових платежів та стягненні штрафів та фінансових санкцій, які в майбутньому будуть спрямовуватися на соціальні цілі (виплати заробітної плати та стипендій, пенсій та інших соціальних трансфертів, фінансування освітньої, медичної сфери, житлово-комунального господарства, духовного та фізичного розвитку, охорони навколишнього середовища);

оцінка соціальних наслідків податкового контролю може бути здійснена шляхом розрахунку відповідного показника, як співвідношення суми соціальних видатків, здійснених протягом року та суми податкових надходжень, штрафів та фінансових санкцій.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що їх використання сприятиме обґрунтованому вибору комплексу інструментів податкового регулювання соціальної сфери, і на цій основі, підвищенню результативності реалізації засобів податкової політики в контексті соціального розвитку.

Використана література

1. Конституція України [Текст] : [прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. із змінами, внесеними Законом України від 01.02.2011 р. : станом на 4 лютого 2011 р.] // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Бюджетний кодекс України [Текст] : закон, засади, коментар / за ред. О. В. Турчинова і Ц. Г. Огня. – К. : Парламентське видавництво, 2002. – 320 с.
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV : офіц. текст. – Х. : ТОВ "Одіссей", 2003. – 248 с.
4. Кодекс України про адміністративне судочинство [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 35 – 36, 37. – Ст. 446.
5. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Текст] // Голос України. – 04.12.2010 р. – № 229.
6. Про внесення змін до деяких законів України з метою поліпшення стану платіжного балансу України у зв'язку із світовою фінансовою кризою [Текст] : Закон України від 4 лютого 2009 р. № 923-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 27. – Ст. 349.
7. Про встановлення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати [Текст] : Закон України від 20.10.2009 року № 1646-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 4. – Ст. 19.
8. Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України [Текст] : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III // Офіційний вісник України. – 2000. – № 16. – Ст. 657.
9. Про державний бюджет на 2010 рік [Текст] : Закон України від 27.04.2010 р. № 2154-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 22 – 23, 24 – 25. – Ст. 263.
10. Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії [Текст] : Закон України від 05.10.2000 р. № 2017-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 48. – Ст. 409.
11. Про державну податкову службу в Україні [Текст] : Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII // Основи податкового законодавства : збірка основних законодавчих актів / за ред. Ю. Б. Іванова, Л. М. Карпова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 312 с.
12. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу [Текст] : Закон України

від 18.03.2004 р. № 1629-IV // Офіційний вісник України. – 2004. – № 15. – Ст. 1028.

13. Про зайнятість населення [Текст] : Закон України від 1 березня 1991 р. № 803-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – Ст. 793.

14. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [Текст] : Закон України від 08 липня 2010 р. № 2464-VI (із змінами, внесеними згідно з Кодексом № 2755-VI від 02.12.2010) // Голос України. – 15.09.2010. – № 171.

15. Про інноваційну діяльність [Текст] : Закон України від 4 липня 2002 року № 40-IV (зі змінами) // Відомості Верховної Ради. – 2002. – № 36. – Ст. 266.

16. Про оплату праці [Текст] : Закон України 24 березня 1995 року № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – Ст. 121.

17. Про ратифікацію Європейської соціальної хартії (переглянутої) [Текст] : Закон України від 14.09.2006 р. № 137-V // Офіційний вісник України. – 2006. – № 40. – Ст. 2660.

18. Про соціальні послуги [Текст] : Закон України від 19.06.2003 р. № 966-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 29. – Ст. 1435.

19. Про основні напрями політики щодо грошових доходів населення України [Текст] : Указ Президента України від 7 серпня 1999 року № 969/99 // Офіційний вісник України. – 1999 р. – № 32. – С. 60.

20. Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва [Текст] : Указ Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 // Офіційний вісник України. – 20.07.1998. – 1998 р. – № 27.

21. Стратегія заміни системи пільг на адресну грошову допомогу населенню [Текст]: Постанова Кабінету Міністрів від 02.03.2002 р. № 253 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 10. – С. 186.

22. Андрущенко А. П. Сучасна соціальна філософія : курс лекцій / А. П. Андрущенко, М. І. Михальченко – К. : Генеза, 1996. – С. 132.

23. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – С. 104.

24. Анфілатов В. С. Системный анализ в управлении : учебн. пособ. / В. С. Анфілатов, А. А. Емельянов, А. А. Кукушкин ; под ред. А. А. Емельянова. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 368 с.

25. Балдин К. В. Антикризисное управление: макро- и микроуровень : учебн. пособ. / К. В. Балдин, О. Ф. Быстров, А. В. Рукосуев. – М. : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К^о", 2005. – 316 с.
26. Бандур С. І. Сучасна регіональна соціально-економічна політика держави: теорія, методологія, практика / С. І. Бандур, Т. А. Заяць, І. В. Терон. – К. : РВПС України НАН України, ТОВ "ПРИНТ ЕКСПРЕС", 2002. – 250 с.
27. Барулин В. С. Социальная философия : учебник / В. С. Барулин. – Изд. 2-е. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 560 с.
28. Бондаренко А. А. Соціальне інвестування як фактор забезпечення соціально-економічного розвитку держави / А. А. Бондаренко, Л. О. Омелянович // Вісник Донбаської національної академії будівництва і архітектури. – 2009. – № 5 (79). – С. 201–203.
29. Борисов А. Б. Большой экономический словарь / А. Б. Борисов. – М. : Книжный мир, 2003. – 895 с.
30. Бороноев А. О. О понятиях "общество" и "социальное" / А. О. Бороноев, П. И. Смирнов // Социс. – 2003. – № 8. – С. 3–11.
31. Бречко О. С. Податкове регулювання: стабілізаційний та стимулюючий інструментарій економічних процесів / О. С. Бречко // Світ фінансів. – 2005. – № 2. – С. 61–72.
32. Буряковський В. Регулюючий вплив податків на економічний розвиток території / В. Буряковський, Я. Чабан // Економіст. – 2009. – № 1. – С. 46–48.
33. Бюджет та економіка. Основні тенденції 2008 року / І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко та ін. // ІБСЕД. Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи" USAID. – К. : ДГВПП "Зовнішторгвидав України". 2009. – С. 12.
34. Бюджет та економіка. Основні тенденції січня – вересня 2009 року / І. Ф. Щербина, А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко та ін. // ІБСЕД. Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи", USAID. – К. : ДГВПП "Зовнішторгвидав України", 2009. – С. 12.
35. Валиулова А. Эффективность инструментов управления организацией / А. Валиулова, В. Приходько // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 12. – С. 103–109.
36. Волков Ю. Е. Достижения и задачи социальной политики / Ю. Е. Волков // Социальная политика / сост. и ред. А. Райкевич ; пер. с польск. ; предисл. и общ. ред. д-ра филос. наук, проф. Ю. Е. Волкова. – М. : Прогрес, 1977. – 398 с.

37. Воробйов Ю. М. Податкова політика держави та її вплив на формування фінансового капіталу підприємств / Ю. М. Воробйов // *Фінанси України*. – 2000. – № 9. – С. 115–120.
38. Воронкова О. М. Податкове регулювання економічних процесів / О. М. Воронкова // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 40–46.
39. Гайдуцький П. І. Фінансування соціальної політики : навч. посібн. / П. І. Гайдуцький, О. Є. Подолева. – К. : Вид-во УАДУ, 1995. – 72 с.
40. Ганслі Т. М. Соціальна політика та соціальне забезпечення за ринкової економіки / Т. М. Ганслі. – К. : Основа, 1996. – 238 с.
41. Гнибіденко І. Вплив світової фінансової кризи на соціальну сферу в Україні / І. Гнибіденко // *Економіка України*. – 2009. – № 7. – С. 65–74.
42. Гончарова С. Ю. Соціальна політика : навч. посіб. / С. Ю. Гончарова, І. П. Отенко. – Х. : Вид. ХДЕУ, 2003. – 200 с.
43. Государственное регулирование рыночной экономики : учебник / под общ. ред В. И. Кушилина. – Изд. 2-е, перераб. и. доп.– М. : Изд-во РАГС, 2005. – 834 с.
44. Гриджук І. А. Інноваційна складова стійкого розвитку економіки регіонів / І. А. Гриджук // *Теорії мікро-макроекономіки : збірник наукових праць*. – К. : Академія муніципального управління, 2008. – Вип. 29. – С. 239–240.
45. Гриненко А. М. Соціальна політика / А. М. Гриненко. – К. : КНЕУ, 2004. – 309 с.
46. Державний класифікатор соціальних стандартів і нормативів [Текст]: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 17.06.2002 р. № 293 // *Юридичний вісник України*. – 2003. – № 20.
47. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
48. Дідківська Л. І. Державне регулювання економіки / Л. С. Головка, Л. І. Дідківська. – К. : Знання, 2006. – 213 с.
49. Діяльність державної податкової служби України за 2008 рік. Розділ І. Статистичний бюлетень. – К. : Державна податкова адміністрація України, 2009. – 75 с.
50. Егорова С. Искусство общения / С. Егорова // *Время*. – 2008. – № 80. – С. 2.
51. Економічна енциклопедія : у 3-х т. Т. 3 / [Редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К. : Видавничий центр "Академія", 2001. – 952 с.

52. Єпіфанов А. О. Регіональна економіка / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало. – К. : Наукова думка, 2000. – 344 с.

53. Жестков С. В. Правовые основы налогового планирования / С. В. Жестков. – М. : Академический правовой университет, 2002. – 141 с.

54. Жовтянский В. Энергоэффективность в Украине: малая проблема большой экономики? / В. Жовтянский, Б. Стогний // Зеркало недели. – 2004. – № 47. – С. 12.

55. Загорский В. С. Оптимальное налогообложение: подходы и возможности [Текст] / В. С. Загорский, А. Н. Тищенко // Налогообложение: проблемы науки и практики : монографія. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2007. – С. 12–27.

56. Зайнышев И. Г. Взаимосвязь социальной политики и социальной работы / И. Г. Зайнышев. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 246 с.

57. Захарін А. В. Удосконалення механізму податкового регулювання сталого економічного розвитку / А. В. Захарін // Фінанси України. – 2005. – № 2. – С. 92–100.

58. Захарченко В. И. Регулирующая роль налоговой системы / В. И. Захарченко, В. М. Лысюк, Н. Л. Шлафман // Фондовый рынок. – 2000. – № 5. – С. 20–23.

59. Иванов Ю. Б. Налоговый менеджмент : учебн. пособ. / Ю. Б. Иванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 436 с.

60. Иванов Ю. Б. Системы налогообложения зарубежных стран [Текст] : учебн. пособ. / Ю. Б. Иванов, Е. В. Давыскиба. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 224 с.

61. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики : учебн. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2006. – 328 с.

62. Ильин И. А. Социальность или социализм? Наши задачи. Историческая судьба и будущее России. Статьи 1948 – 1954 годов : в 2-х т. Т.1 – М. : Рарог, 1992. – С. 42.

63. Іванов Ю. Б. Конкурентні переваги підприємства: оцінка, формування та розвиток : монографія / Ю. Б. Іванов, П. А. Орлов, О. Ю. Іванова. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2008. – 352 с.

64. Іванов Ю. Б. Оцінка кадрового потенціалу розвитку співробітника у процесі мотивації персоналу податкових органів / Ю. Б. Іванов, О. В. Ревенко // Фінансова сфера та її роль у зростанні конкурентних

переваг національних економік : матеріали науково-практичної конференції. Ч. II. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 454–457.

65. Іванов Ю. Б. Оцінка податкового навантаження на економіку регіону / Ю. Б. Іванов, А. С. Іванченко // Економіка розвитку. – 2007. – № 2 (42). – С. 5–8.

66. Іванов Ю. Б. Оцінка рівня розвитку оподаткування та його взаємозв'язок з рівнем соціально-економічного розвитку регіону / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба // Фінанси України. – 2005. – № 12. – С. 6–18.

67. Іванов Ю. Б. Податкова система / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

68. Іванов Ю. Б. Податкові важелі регулювання соціальної інфраструктури суб'єктів господарювання [Текст] / Ю. Б. Іванов // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2008. – № 2. – С. 32–39.

69. Іванов Ю. Б. Податкові пільги: проблеми обліку та оцінювання / Ю. Б. Іванов, О. С. Віннікова // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". – 2009. – № 647. – С. 356–363.

70. Іванов Ю. Б. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект [Текст] : монографія / Ю. Б. Іванов, О. А. Єськов. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2007. – 328 с.

71. Іванов Ю. Б. Соціокультурні аспекти взаємодії платників податків і органів ДПС України / Ю. Б. Іванов, О. В. Ревенко // Реформування податкової служби України відповідно до європейських стандартів : зб. матер. наук-практ. конференції, 22 жовтня 2010 р. В 2-х ч. / Держ. податк. адмін. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр проблем оподатк. – Ірпінь, 2010. – Ч. 1. – С. 225–229.

72. Кара-Мурза С. Г. Манипуляция сознанием / С. Г. Кара-Мурза. – М. : Эксмо, 2007. – 864 с.

73. Касьяненко М. М. Організація роботи та управління органами державної податкової служби України : навч. посібн. / М. М. Касьяненко, М. В. Гринюк, П. В. Цимбал. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 229 с.

74. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег / Дж. М. Кейнс. – М. : Экономика, 1978. – 427 с.

75. Кошелева Г. Пільги в країнах ЄС і система соціального забезпечення у США [Текст] / Г. Кошелева, В. Крютченко // Соціальний захист. – 2005. – № 5. – С. 41–44.

76. Кризисная экономика современной России: тенденции и перспективы / А. Абрамов, Е. Апевалова, Е. Астафьева и др. ; науч. ред. Е. Т. Гайдар. – М. : Проспект, 2010. – 656 с.
77. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності : монографія / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 252 с.
78. Литвак Б. Г. Разработка управленческого решения : учебник / Б. Г. Литвак. – 3-е изд., испр. – М. : Дело, 2002. – 392 с.
79. Лібанова Е. М. Стратегічні пріоритети соціальної політики України на початку ХХІ століття / Е. М. Лібанова // Демографія та соціальна економіка. – 2008. – № 1. – С. 9–22.
80. Лютий І. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. Лютий, В. Тропіна // Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 19–22.
81. Макара О. В. Роль державного регулювання в реалізації соціального розвитку суспільства / О. В. Макара // Науковий вісник Волинського національного університету. – 2009. – № 15. – С. 39–44.
82. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; пер. с 13-го англ. изд. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 974 с.
83. Мельник В. М. Фіскальна політика держави в умовах фінансової кризи / В. М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 11. – С. 11–17.
84. Мочерний С. В. Основи економічних знань : підручник / С. В. Мочерний. – К. : Видавничий центр "Академія", 2000. – 304 с.
85. Надтока Т. Б. Оценка социальных результатов деятельности предприятия / Т. Б. Надтока, Е. В. Смирнов // Економіка розвитку. – 2009. – № 2(50). – С. 56–60.
86. Налогообложение: вопросы, проблемы, решения / под ред. В. П. Вишневого, А. С. Веткина, Е. Н. Вишневской и др. – Донецк : ДонНТУИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
87. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007 : монография. – Х. : ИД"ИНЖЭК", 2007. – 336 с.
88. Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: монография / под ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : ФЛП Либуркина Л. М. ; ИД "ИНЖЭК", 2009. – 296 с.
89. Наукова та інноваційна діяльність в Україні в 2008 році : статистичний збірник. – К. : Державний комітет статистики України, 2009. – 289 с.

90. Наукова та інноваційна діяльність в Україні в 2009 році : статистичний збірник. – К. : Державний комітет статистики України, 2010. – 347 с.
91. Национальная экономика : учебник / под ред. П. В. Савченко. – М. : Экономистъ, 2005. – 813 с.
92. Недюха М. Шляхи гуманізації відносин платників податків та податківців / М. Недюха, М. Задояний // Економіка, фінанси, право. – 2002. – № 9. – С. 6–10.
93. Новицький В. Є. Податкове регулювання в системі інструментів соціально-економічного розвитку: питання методології / В. Є. Новицький // Фінанси України. – 2007. – № 10. – С. 60–73.
94. Орлов А. И. Эконометрика : учебник / А. И. Орлов. – М. : Экзамен, 2002. – 442 с.
95. Паєнтко Т. В. Гармонізація прибуткового оподаткування / Т. В. Паєнтко // Фінанси України. – 2005. – № 3. – С. 37–43.
96. Печуляк В. Гармонізація відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків як один із напрямів податкової політики України / В. Печуляк // Підприємство, господарство і право. – 2004. – № 4. – С. 130–134.
97. Пługатор І. Я. Соціальні аспекти інноваційного розвитку підприємства / І. Я. Пługатор // Збірник науково-технічних праць Національного лісотехнічного університету України. – 2008. – Вип. 18.8. – С. 208–212.
98. Плюта В. Сравнительный многомерный анализ в экономических исследованиях: методы таксономии и факторного анализа / В. Плюта ; пер. с польск. В. В. Иванова. – М. : Статистика, 1980. – 150 с.
99. Податкова політика в Європейському Союзі [Текст] : пер. з англ. В. Мардак. – К. : Представництво Єврокомісії в Україні, 2001. – 41 с.
100. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи [Текст] : монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
101. Податковий менеджмент / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма та ін. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
102. Податкові системи зарубіжних країн [Текст] : навч. посіб. / за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Видавничий дім "Комп'ютерпрес", 2004. – 240 с.
103. Політологія: підручник / І. С. Дзюбка, К. М. Левківський, В. П. Андрущенко та ін. ; за заг. ред. І. С. Дзюбка, К. М. Лемківського. – К. : Вища школа, 1998. – 415 с.

104. Про затвердження форми звіту № 1-ПП, Інструкції про порядок її заповнення та Правил обліку податку на додану вартість з метою вдосконалення обчислення вартісної величини впливу пільг з цього податку на формування дохідної частини Державного бюджету України [Текст] : Наказ Державної податкової адміністрації України та Державного комітету статистики України від 23.07.2004 року № 419/453 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 31. – Стор. 263. – Ст. 2105.

105. Ревенко О. В. Маркетингові аспекти управління у податкових органах // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2010. – № 5. – Т. 4. – С. 110–113.

106. Регіони України : статистичний збірник Ч. I. – К. : Державний комітет статистики України. – 2009. – 369 с.

107. Регіони України : статистичний збірник Ч. II. – К. : Державний комітет статистики України. – 2009. – 758 с.

108. Рудень В. В. Фінансування медичного забезпечення в Україні: проблеми та шляхи розв'язання / В. В. Рудень, О. М. Сидорчук // Фінанси України. – 2007. – № 8. – С. 25–34

109. Садова У. Я. Соціальна політика в Україні: регіональні дослідження і перспективи розвитку : монографія / У. Я. Садова. – Львів : ІРД НАН України, 2005. – 408 с.

110. Сазерленд Д. Стратегический менеджмент. Ключевые понятия / Д. Сазерленд, Д. Кенуэлл ; пер. с англ. – Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2005. – 440 с.

111. Семигіна Т. Словник із соціальної політики / Т. Семигіна. – К. : Видавничий дім "Києво-Могилянська академія", 2005. – 254 с.

112. Сивульський М. І. Національні особливості фінансової кризи / М. І. Сивульський // Фінанси України. – 2009. – № 7. – С. 3–18.

113. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : [Текст] / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 59.

114. Скірка Н. Я. Стимулювання інвестиційної діяльності як чинник оптимізації структури економіки країни: теоретичні та практичні аспекти / Н. Я. Скірка // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – С. 205–214.

115. Скуратівський В. А. Соціальна політика : навч. посіб. для слухачів, аспірантів, докторантів спеціальності "Державне управління" / В. А. Скуратівський, О. М. Палій, Е. М. Лібанова. – К. : УАДУ, 1997. – 360 с.

116. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Эксмо, 2007. – 960 с.

117. Соколовська А. До стратегії реформування податкової системи України / А. Соколовська // Дзеркало тижня. – 2006. – № 13 (592). – С. 4–5.
118. Соколовська А. Визначення категорії "податкова пільга" та його практичне значення / А. Соколовська, І. Луніна // Економіка України. – 2004. – № 10. – С. 21–30.
119. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65–76.
120. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–13.
121. Социальная политика и налоговое регулирование [Текст] : монография / Е. В. Тишин, Д. П. Гавра, О. А. Гармасар [и др.] ; под ред. Е. В. Тишина. – СПб. : СПб отд-ние РАЕН, 2002. – 354 с.
122. Статистичний бюлетень "Результати роботи підрозділів ДПС України". Р. 1. Діяльність державної податкової служби України за 2008 р. – К., 2009.
123. Стеценко Т. О. Аналіз регіональної економіки: навч. посібн. / Т. О. Стеценко. – К. : КНЕУ, 2002. – 116 с.
124. Тарангул Л. Л. Оподаткування та регіональний розвиток (теорія і практика) : монографія / Л. Л. Тарангул. – Ірпінь : Академія ДПС України, 2003. – 286 с.
125. Тарангул Л. Л. Теоретичні основи регіональної податкової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http:// www.asta.edu.ua](http://www.asta.edu.ua).
126. Тарасенко В. А. Податкові пільги: теоретичні аспекти / В. А. Тарасенко // Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 1(46). – С. 19–26.
127. Тищенко А. Н. Анализ влияния бюджетно-налоговых поступлений и расходов на уровень социального развития регионов / А. Н. Тищенко, Е. В. Голякова // Бизнес Информ. – 2009. – № 4(3). – С. 10–14.
128. Тищенко А. Н. Государственные рычаги регулирования в сфере прямого налогообложения как инструмент стимулирования внешнеэкономической деятельности / А. Н. Тищенко, А. Мерхо // Налогообложение: проблемы науки и практики : монография. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2009. – С. 201–214.
129. Тищенко А. Н. Налоги в аспекте архитектоники институционализма / А. Н. Тищенко // Налогообложение: проблемы науки и практики : монография. – Х. : ИД "ИНЖЭК", 2008. – С. 10–22.
130. Тищенко А. Н. Проблемы реформирования налоговой системы в экономике транзитивного типа / А. Н. Тищенко // Налогообложение:

проблемы науки и практики : монография. – Х. : ВД "ИНЖЕК", 2006. – С. 43–61.

131. Тищенко А. Н. Стратегические аспекты формирования налоговых систем / А. Н. Тищенко // Бизнес Информ. – 2007. – № 1–2. – С. 91–97.

132. Тищенко О. М. Моделювання напрямків реформування податкової системи / О. М. Тищенко, Л. О. Біляєвська-Плотник // Ліберманівські читання: економічна спадщина та сучасні проблеми" : монографія. – Х. : ФОП Лібуркіна ; ВД "ИНЖЕК", 2009. – С. 133–145.

133. Ткачева Е. В. Эффективный спрос в системе макроэкономических приоритетов транзитивной экономической политики / Е. В. Ткачева. – Ростов-на-Дону : Изд. РГУ, 2001. – 205 с.

134. Токарський Т. Б. Поняття "соціальна політика" як об'єкт наукових досліджень / Т. Б. Токарський // Науковий вісник. – 2006. – № 7. – С. 26–32.

135. Україна у цифрах у 2008 році : статистичний збірник / за ред. О. Г. Осауленка. – К. : ДП "Інформаційно-аналітичне агенство", 2009. – 260 с.

136. Управління трудовим потенціалом : навч. посібн. / В. С. Васильченко, А. М. Гриненко, О. А. Грішнова та ін. – К. : КНЕУ, 2005. – 403 с.

137. Фактори екологічного впливу електроенергетичних об'єктів на довкілля / Т. П. Нечаєва, С. В. Шульженко, Д. П. Сас та ін. // Проблеми загальної енергетики. – 2008. – № 18. – С.54–60.

138. Філософія: навч. посібн. / Л. В. Губернський, І. Ф. Надольний, В. П. Андрющенко та ін. ; за ред. І. Ф. Надольного. – 2-ге вид., перероб і доп. – К. : Вікар, 2001. – 457 с.

139. Философский энциклопедический словарь / Е. Ф. Губский, Г. В. Кораблева, В. А. Лутченко. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 576 с.

140. Холостова Е. И. Социальная политика : учебн. пособ. / Е. В. Холостова. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 204 с.

141. Чумакова О. А. Сравнительный анализ налоговой загрузки на труд в Украине и странах ЕС / О. А. Чумакова // Економіка розвитку. – 2010. – № 4 (80). – С. 39–42.

142. Шевченко В. Основне завдання – об'єднати інтереси держави і платників податків / В. Шевченко // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 7. – С. 8–9.

143. Шевчук П. І. Соціальна політика : навч. посібн. для вищ. навч. закл. / П. І. Шевчук. – Львів : Світ, 2005. – 400 с.

144. Шеннон К. Работы по теории информации и кибернетике / К. Шеннон. – М. : Изд. иностр. лит., 1963. – 830 с.
145. Щерба К. І. Економічні школи про інструментарій податкового регулювання розподілу доходів / К. І. Щерба // Економіка та держава. – 2006. – № 4 – С. 48–54.
146. Экономика : учебник / под ред. д.э.н., проф. А. С. Булатова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2002. – 896 с.
147. Экономический словарь / под ред. А. И. Архипова. – М. : Издательство "Проспект", 2004. – 624 с.
148. Якімцов В. В. Теоретичні основи еколого-економічної та соціальної ефективності кооперування меблевих підприємств [Електронний ресурс] / В. В. Якімцов // Науковий вісник. – 2007. – Вип. 17.6. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/Portal/chem_biol/nvnltnu /17_6 /69_Jakimcow_17_6.pdf.
149. Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України : монографія / Ф. О. Ярошенко. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.
150. Яценко Н. Экономика Украины 1999 – 2008: потерянное десятилетие / Н. Яценко // Зеркало недели. – 2009. – № 51. – С.10–11.
151. Goldscheid R. A Sociological Approach to Problems of Public Finance in Musgrave, Peacock / R. A. Goldscheid // The Review of Politics. – 1967. – № 7. – P. 202–213.
152. Jones T. Convergent stakeholder theory / T. Jones, A. Wicks // Acad. of management rev. – 1999. – Vol. 24. – № 2. – P. 206–221.
153. Kellner H. Cultural Globalisation in Germany / H. Kellner, H. G. Soeffner // Many Globalisation. Cultural Diversity in the Contemporary World. N.Y., 2002. – P. 132–133.
154. Lerou M. Fiscalite et patrimoine culturel: des incitations controlees / M. Lerou // Droit fiscal. – 1997. – № 31–36. – P. 1016–1022.
155. Mendoza E. G. Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption / E. G. Mendoza, A. Razin, L. L. Tesar // Journal of Monetary Economics. – 1994. – № 34 (3). – P. 297–323.
156. Schumpeter J. La crise de l'Etat fiscal: in Imperialisme et classes sociales / J. Schumpeter. – Paris : Flammarion, 1984. – P. 229–282.
157. Балтачеева Н. А. Мировые тенденции развития социальной политики в условиях интеграции и глобализации [Электронный ресурс]

/ Н. А. Балтачеева // Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект : сборник научных трудов. – 2008. – № 2. – С. 582–595. – Режим доступа : http://www.nbu.gov.ua /Portal /soc_gum/Prvs /2008_2/0585.pdf.

158. Бараннік В. О. Енергозбереження – пріоритетний напрямок енергетичної політики та підвищення енергетичної безпеки України / В. О. Бараннік, М. Г. Земляний [Електронний ресурс] // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Енергоефективність – 2004", м. Одеса 13 – 16 жовтня 2004 року : тези доповідей. – Режим доступу : <http://www.db.niss.gov.ua /docs/energy/146.htm>.

159. Віноградська О. М. Оцінка ефективності соціальної сфери [Електронний ресурс] / О. М. Віноградська // Коммунальное хозяйство городов : научно-технический сборник. – Вып. 82. Серия : Экономические науки. – Режим доступа : http://eprints.ksame.kharkov.ua/5868/1/335-339_Віноградська_ОМ .pdf.

160. Карауш В. В. Оцінка податкового навантаження на макрорівні (на прикладі України) [Електронний ресурс] / В. В. Карауш. – Режим доступу : http://www.confcontact.com/2009_03_18/ek8_karaush.htm.

161. Кузнецова И. Ю. Теоретико-методологические основы социальной направленности налогообложения [Электронный ресурс] / И. Ю. Кузнецова ; РАГС при Президенте РФ. – Режим доступа : <http://oad.rags.ru /vestnikrags/issues /issue0207/020702.HTM>.

162. Лавров В. Что такое "социальные инвестиции"? [Электронный ресурс] / В. Лавров, Н. Кричевский // Агентство политических новостей. – Режим доступа : <http://www.apn.ru/publications/article1776.htm>.

163. Логачова Л. М. Людський та соціальний розвиток: стан, проблеми, шляхи вирішення [Електронний ресурс] / Л. М. Логачов. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/eprom/2008_43 /st_43_25.pdf.

164. Ніколайчук М. В. Людський капітал як детермінанта інноваційно-інвестиційного розвитку України [Електронний ресурс] / М. В. Ніколайчук. – Режим доступу : <http://nikolaychuk.at.ua/news/2009-10-19-21>.

165. Осмоналиева А. Лоббирование или коррупция? [Электронный ресурс] / А. Осмоналиева // Общественный рейтинг. – Режим доступа : http://www.lobbying.ru/content/sections/articleid_4076_linkid_22.html.

166. Поворозник В. Можливі напрями удосконалення житлової політики України [Електронний ресурс] / В. Поворозник, Я. Белінська. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/Monitor/May08/10>.

167. Сіленко А. Соціальна політика та її пріоритети у перехідному суспільстві: Людина і політика [Електронний ресурс] / А. Сіленко. – Режим доступу : <http://lp-ua/info/2003/112/php>.
168. Трофименко В. А. Девіантна поведінка як основа юридичної відповідальності [Електронний ресурс] / В. А. Трофименко // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. – 2009. – № 1. – С. 81–87. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Vnyua/2009_1/81-87.pdf.
169. Carey D. Tax ratios on labour and capital income and consumption [Electronic resource] / D. Carey, J. Rabesona // OECD. Economic studies. – 2002. – № 35(2). – Access mode : <http://www.oecd.org/dataoecd/42/37/22027720.pdf>.
170. Haan J. Effective tax rates in macroeconomics : a note; University of Groningen [Electronic resource] / J. Haan, B. Volkerink. – Access mode : http://www.volkerink.net/papers/etr_note.pdf.
171. Minarik J. Tax Expenditures in OECD Countries [Electronic resource] / J. Minarik // Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2–3 June 2008. – Access mode : <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>.
172. Stewart K. Capital taxation, globalization, and international tax competition [Electronic resource] / K. Stewart, M. Webb // Econometrics working papers 0301. – Access mode : <http://web.uvic.ca/econ/research/papers/pdfs/ewp0301.pdf>.
173. Toder E. J. Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis [Electronic resource] / E. J. Toder // National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005. – P. 4. – Access mode : <http://www.urban.org/publications/411371.html>.
174. Актуальне інтерв'ю із заступником начальника податкової міліції [Електронний ресурс] // Офіційний сайт ДПАУ. – Режим доступу : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=242989&cat_id=9062.
175. Внутрішній моніторинг у системі управління персоналом органів ДПС. Основні результати проведених опитувань [Електронний ресурс] // Податкова адміністрація України. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=241710&cat_id=239317&showHidden=1.
176. Вплив подорожчання російського газу на макроекономічну кон'юнктуру та бюджетні показники в Україні [Електронний ресурс] // Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/news/556>.

177. Дані Євростату [Електронний ресурс] / European Commission. – Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>.

178. Довідник пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.03.2009 р., доведений листом Державної податкової адміністрація від 01.04.2009 р. № 49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua.

179. Доклад: Україна лидирует по уровню коррупции [Електронний ресурс] // Журнал "Кореспондент". – 03.06.2009. – Режим доступу : <http://korrespondent.net/ukraine/politics/858018>.

180. Енергетична стратегія України на період до 2030 року [Текст]: розпорядження Кабінету Міністрів України від 15 березня 2006 року № 145-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/signal/kr06145a.doc>.

181. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування, соціальний захист та пенсійне забезпечення [Електронний ресурс] / Міністерство соціальної політики України. – Режим доступу : <http://www.mlsp.gov.ua/control/uk/index>.

182. Заробітна плата та стан її виплати у грудні 2009 року [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики // Експрес-випуск. – 2010. – № 18. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

183. Звіт про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс] / Комітет Верховної ради з питань бюджету. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk>.

184. Кодекс честі податківця, схвалений колегією Державної податкової адміністрації України від 23 квітня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>.

185. Кращі зразки друкованої продукції [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація України. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua/doccatalog/document?id=236055>.

186. Моніторинг новин податкової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fisco-inform.com.ua/?module=news&action=view&id=4299>.

187. Моніторинг соціальної ситуації в Україні: аналіз та прогноз [Електронний ресурс] / Центр перспективних соціальних досліджень. – Режим доступу : <http://www.cpsr.org.ua>.

188. Накопление налоговой задолженности в Украине: проблема ликвидности, либо поиск ренты? [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.eerc.ru/details/download.aspx?file_id=14156.

189. Офіційний сайт Міністерства охорони здоров'я. – Режим доступу : <http://moz.gov.ua/ua/i>.

190. Податкове планування поглядом юристів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.urist.org.ua/issue/crime /105252210206>.

191. Проведення спільного з АППУ опитування у 2010 р [Електронний ресурс] // Повідомлення управління масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян. – Режим доступу : <http://www.dpa.kharkov.ua>.

192. Про затвердження зразків форм актів перевірок та методичних рекомендацій щодо їх оформлення [Текст] : Наказ Державної податкової адміністрації України від 11 вересня 2008 року № 584 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>.

193. Про затвердження методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при проведенні перевірок платників податків [Текст] : Наказ Державної податкової адміністрації України від 27 травня 2008 року № 355 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>

194. Про затвердження нової редакції методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання [Текст] : Наказ Державної податкової адміністрації України від 28 березня 2008 року № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>.

195. Про соціально-економічне становище України за 2009 рік [Електронний ресурс] // Державний комітет статистики України. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

196. Про схвалення Програми формування високої податкової культури населення та підтримки зусиль органів державної податкової служби, спрямованих на наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів [Текст] : Постанова Кабінету Міністрів України від 19 квітня 1999 року № 636 [Електронний ресурс] // Урядовий портал. – Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua>.

197. Регулювання зайнятості населення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buklib.net/component/option,com>.

198. Создание демонстрационной зоны высокой энергетической эффективности в регионе Запорожской области с целью правового и финансового обеспечения программ энергосбережения в промышленности, энергетике, коммунальном и жилищном хозяйствах [Электронный ресурс] // Электронный журнал энергосервисной компании

"Экологические системы". – 2002. – № 10. – Режим доступа : http://escosys.narod.ru/2002_10/art96.htm.

199. Соціальна реклама [Електронний ресурс] // Державна податкова адміністрація у м. Києві. – Режим доступу : http://www.kyivsta.gov.ua/about_dpa/reklama.htm.

200. Статистичний щорічник України за 2008 рік [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Державного комітету статистики. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

201. Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 7 квітня 2003 року № 160 [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація України. – Режим доступу : <http://www.sta.gov.ua>.

202. Украинский ресурс по безопасности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://kiev-security.org.ua/b/x232/ch8p1.shtml#2>.

203. Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.social.org.ua/view/1430>.

204. Экономическая и социальная эффективность общественного производства [Электронный ресурс] / Сайт Экономика: информационный портал. – Режим доступа : http://teachecon.ru/potrebnosti-obshestvennogo-proizvodstva-i-ego-rezulmztaty_ekonomicheskaya-i-socialmznaya-effektivnost-mz-obshestvennogo-proizvodstva.html.

205. Энергоемкость украинского ВВП – наибольшая в Европе [Электронный ресурс]. – Режим доступа : www.ukrrudprom.com/news/dshfg022012.html.

206. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway [Electronic resource] / European Commission. – 2009. – 384 pp. – Access mode : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf.

207. Tax Incentives for Scientific Research and Experimental Development: trends and issues [Electronic resource] // OECD. Science Technology Industry. – Access mode : <http://www.oecd.org/dataoecd/12/27/2498389.pdf>.

208. The Global Competitiveness Report 2009–2010 [Electronic resource] // The World Economic Forum. – Access mode : <http://www.weforum.org>.

Додатки

Додаток А

Державні цільові соціальні програми, що реалізуються в Україні

Назва Програми	Нормативний акт, яким схвалено (затверджено)
Комплексна програма соціально-економічного розвитку Великої Ялти як курорту загальнодержавного значення	постанова КМУ від 05.01.1998 р. № 9
Програма радіаційного і соціального захисту населення м. Жовті Води на 2003 – 2012 роки	постанова КМУ від 05.05.2003 р. № 656
Програма комплексного соціально-економічного розвитку м. Одеси на 2005 – 2015 роки	постанова КМУ від 30.11.2004 р. № 1604
Програма соціального захисту ветеранів	постанова КМУ від 15.01.2005 р. № 42
Програма сталого соціально-економічного, екологічного і культурного розвитку м. Севастополя на період до 2015 року	постанова КМУ від 27.07.2006 р. № 1017
Державна програма соціальної і професійної адаптації військовослужбовців, що підлягають звільненню, та осіб, звільнених з військової служби, на період до 2011 року	постанова КМУ від 12.05.2007 р. № 720
Державна програма соціально-економічного розвитку Автономної Республіки Крим на період до 2017 року	постанова КМУ від 30.08.2007 р. № 1067
Державна цільова соціальна програма "Школа майбутнього" на 2007 – 2010 роки	постанова КМУ від 30.08.2007 р. № 1071
Державна цільова науково-технічна та соціальна програма "Наука в університетах" на 2008 – 2012 роки	постанова КМУ від 19.09.2007 р. № 1155
Державна цільова соціальна програма "Хокей України"	постанова КМУ від 03.10.2007 р. № 1194
Державна цільова соціальна програма першочергового забезпечення централізованим водопостачанням сільських населених пунктів, що користуються привізною водою, на період до 2010 року	постанова КМУ від 27.08.2008 р. № 741
Державна цільова соціальна програма "Трансплантація" на період до 2012 року	постанова КМУ від 08.10.2008 р. № 894
Державна цільова соціальна програма реформування системи закладів для дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування	постанова КМУ від 17.10.2007 р. № 1242
Державна цільова соціальна програма "Молодь України" на 2009 – 2015 роки	постанова КМУ від 28.01.2009 р. № 41
Державна цільова соціальна програма протимінної діяльності Міністерства з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи на 2009 – 2014 роки	постанова КМУ від 18.02.2009 р. № 131
Державна цільова соціальна програма розвитку цивільного захисту на 2009 – 2013 роки	постанова КМУ від 25.02.2009 р. № 156
Державна цільова соціальна програма зменшення шкідливого впливу тютюну на здоров'я населення на період до 2012 року	постанова КМУ від 03.09.2009 р. № 940
Державна цільова соціально-економічна програма будівництва (придбання) доступного житла на 2010 – 2017 роки	постанова КМУ від 11.11.2009 р. № 1249

Перелік концептуальних нормативних актів в галузі соціальної політики, що діють в Україні

Назва Концепції	Нормативний акт, яким схвалено (затверджено)
Концепція ранньої соціальної реабілітації дітей-інвалідів	постанова КМУ від 12.10.2000 р. № 1545
Концепція взаємодії Національної служби посередництва і примирення з Радою міністрів Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими, районними державними адміністраціями в запобіганні розбіжностей між сторонами соціально-трудова відносин в питаннях охорони праці та їх вирішенні	Наказ Національної служби посередництва і примирення від 19.07.2001 р. № 142
Концепція Загальнодержавної програми соціального розвитку села на період до 2011 року	розпорядження КМУ від 10.08.2004 р. № 573-р
Концепція соціальної адаптації осіб з розумовою відсталістю	розпорядження КМУ від 25.08.2004 р. № 619-р
Концепція Державної програми "Соціальне житло"	розпорядження КМУ від 03.09.2005 р. № 384-р
Концепція Програми сталого соціально-економічного, екологічного і культурного розвитку м. Севастополя на 2006 – 2015 роки	розпорядження КМУ від 11.01.2006 р. № 3-р
Концепція Державної програми соціальної і професійної адаптації військовослужбовців, звільнених у запас або відставку у зв'язку з реформуванням Збройних Сил та інших військових формувань, на період до 2011 року	розпорядження КМУ від 03.08.2006 р. № 461-р
Концепція вдосконалення системи прогностичних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України	розпорядження КМУ від 04.10.2006 р. № 504-р
Концепція Державної цільової соціальної програми "Школа майбутнього" на 2007 – 2010 роки	розпорядження КМУ від 13.04.2007 р. № 160-р
Концепція реформування системи соціальних послуг	розпорядження КМУ від 13.04.2007 р. № 178-р
Концепція соціального захисту бездомних громадян	розпорядження КМУ від 17.04.2008 р. № 639-р
Концепція Загальнодержавної цільової соціальної програми "Здорова нація" на 2009 – 2013 роки	розпорядження КМУ від 21.05.2008 р. № 731-р
Концепція Державної цільової соціальної програми зменшення шкідливого впливу тютюну на здоров'я населення на 2008 – 2012 роки	розпорядження КМУ від 04.06.2008 р. № 797-р
Концепція проекту Загальнодержавної цільової соціальної програми "Молодь України" на 2009 – 2015 роки	розпорядження КМУ від 11.06.2008 р. № 825-р
Концепція Державної цільової соціально-економічної програми будівництва (придбання) доступного житла на 2009 – 2016 роки	розпорядження КМУ від 22.10.2008 р. № 1406-р
Концепція соціальної адаптації осіб, які відбували покарання у виді позбавлення волі на певний строк	розпорядження КМУ від 30.10.2008 р. № 1385-р
Концепція Загальнодержавної цільової соціальної програми збереження і розвитку трудового потенціалу України на період до 2017 року	розпорядження КМУ від 22.07.2009 р. № 851-р
Концепція Державної цільової соціальної програми розвитку виробництва продуктів дитячого харчування на 2010 – 2014 роки	розпорядження КМУ від 13.01.2010 р. № 82-р

**Надходження основних податків до зведеного бюджету України,
млн грн**

Найменування показників	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ПДВ	9441,4	10348,4	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	50396,7	59382,8	92082,6	84596,7
Податок на прибуток підприємств	7698,4	8280	9398,3	13237,2	16161,7	23464	26172,7	34407,2	47856,8	33048
ПДФО	6377,7	8774,9	10823,9	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485,3
Акцизний збір	2013,8	2654,3	4098,2	5246,1	6704,4	7945,4	8608,1	10567,7	12783,1	21624,5
Інші податки та збори	10865,4	6658,8	7600,9	9718,3	10348,8	15526,8	17774,5	22124,4	28456,5	17107,84

Показники рівня соціального розвитку регіонів за 2008 рік [135]

Показник Регіон	Міграційний рух населення (приріст або зменшення населення за регіонами в розрахунку на 1000 осіб)	Коефіцієнт зареєстрованого безробіття, % до населення працездатного віку	Коефіцієнт зайнятого населення, % до населення віком 15 – 70 років	Річні доходи населення в розрахунку на душу населення з урахуванням соціальних виплат і поточних трансфертів, грн / чол.	Темп зростання (зменшення) заборгованості із виплати заробітної плати, % до 1 січня попереднього року	Середньомісячна заробітна плата в розрахунку на душу населення, грн / чол.;	Частка працівників, яким нараховано заробітну плату нижче прожиткового мінімуму для працездатної особи, % до кількості штатних працівників, які відпрацювали 50 % і більше робочого часу, встановленого на місяць
АР Крим	0,5	5,1	60,2	11515,86	123,7	1776	12,7
Вінницька	-1,4	7	58,7	11676,40	133,8	1587	18,2
Волинська	0	9	58,8	10597,30	335,7	1522	18,4
Дніпропетровська	-0,7	5,4	59,9	15459,90	194,4	1936	10,8
Донецька	-0,4	6	60,7	16220,10	155,7	2035	6,7
Житомирська	-1,7	9,5	58,9	12022,60	229,7	1568	16,2
Закарпатська	-0,8	6,8	59,9	9664,50	197,2	1720	11,5
Запорізька	-0,5	6,5	59,5	15265,20	186,9	1932	12,7
Івано-Франківська	-0,3	8,5	53,4	11262,80	155,0	1718	14,9
Київська	0,5	6,3	60,1	14292,40	150,7	2039	11,7
Кіровоградська	-3,9	8,7	58,5	11489,30	100,9	1555	18
Луганська	-1,3	7	58	13411,00	117,3	1870	10,3
Львівська	-0,3	8,3	57,5	12718,30	241,2	1765	14,1
Миколаївська	-1,3	8,9	58,9	12626,50	155,4	1962	16,7
Одеська	1,1	4,9	57,9	11754,40	160,6	1982	19,1
Полтавська	-0,2	6,9	59,6	13922,00	267,8	1797	14,3
Рівненська	-1,4	9,4	57,4	11124,60	140,7	1817	16,4
Сумська	-1,2	7,8	59,4	13187,20	184,0	1624	16,1
Тернопільська	-1,3	9,6	53,1	10583,00	76,7	1595	20,1
Харківська	1	5,7	59,8	14065,70	192,8	1874	13,6
Херсонська	-2,5	9,1	59,5	11248,10	238,4	1608	18,1
Хмельницька	-0,7	8,9	59,4	11938,6	100,6	1650	17,6
Черкаська	-0,4	9	58,6	11987,2	145,9	1577	15,1
Чернівецька	0,4	9,6	57,2	9793,2	177,1	1666	19,1
Чернігівська	-0,7	8,6	59,8	12353,4	316,9	1533	17,2

Таблиця В.3

Показники бюджетно-податкових надходжень і витрат регіонів за 2008 рік на основі даних [49; 135]

Регіон	Податкові надходження до бюджетів різних рівнів на душу населення, грн / чол.	Неподаткові надходження до бюджетів на душу населення, грн / чол.	Надходження до цільових фондів на душу населення, грн / чол.	Втрати бюджету від пільгового оподаткування за видами податків, зборів (обов'язкових платежів) на душу населення, грн / чол.	Податковий борг із зобов'язань з податкових надходжень до бюджету на душу населення, грн / чол.	Заборгованість щодо зобов'язань з неподаткових надходжень до бюджету на душу населення, грн / чол.	За боргованість із зобов'язань з надходжень до цільових фондів на душу населення, грн / чол.	Кількість суб'єктів господарської діяльності, які знаходяться і діють на певній території (на підставі даних ЄДРПОУ) на 1 000 чоловік населення, од.
АР Крим	2087,90	124,14	18,79	188,03	74,68	16,34	0,76	26
Вінницька	1617,54	25,99	25,40	252,40	35,18	10,80	0,08	18
Волинська	1492,59	34,76	4,02	186,92	56,65	3,40	0,07	18
Дніпропетровська	5534,49	73,20	90,63	291,41	132,71	8,23	0,47	29
Донецька	4181,37	45,18	61,56	170,90	145,54	10,15	12,98	20
Житомирська	1671,22	34,95	4,62	155,74	32,54	3,61	0,14	19
Закарпатська	1359,79	23,33	4,40	40,21	29,71	7,39	0,42	17
Запорізька	3668,95	47,55	40,79	252,12	89,76	6,17	0,29	26
Івано-Франківська	1548,51	547,96	45,54	98,68	287,89	14,51	0,57	17
Київська	2865,16	107,60	17,58	564,37	351,86	28,21	2,52	28
Кіровоградська	1410,01	26,79	6,43	180,16	95,20	8,16	2,48	23
Луганська	2678,29	48,69	44,63	94,87	238,90	15,57	9,53	19
Львівська	2332,25	152,05	11,68	161,79	171,25	6,74	1,10	24
Миколаївська	2280,53	58,70	16,48	223,73	43,17	37,04	0,16	32
Одеська	2764,19	123,20	7,07	244,63	149,66	9,95	0,04	31
Полтавська	3694,11	1216,67	20,34	436,26	153,79	23,35	0,04	24
Рівненська	1644,12	33,50	6,26	152,55	89,09	23,90	0,55	16
Сумська	1804,76	2243,65	7,83	129,68	158,01	26,08	0,65	19
Тернопільська	1145,99	31,98	3,83	186,18	26,01	3,73	0,08	19
Харківська	3788,68	509,75	17,17	286,78	440,30	52,15	0,21	27
Херсонська	1310,04	31,82	6,02	194,53	54,49	6,34	0,53	26
Хмельницька	1599,99	28,11	5,28	175,16	22,20	4,49	0,16	20
Черкаська	2783,10	45,34	8,93	344,37	42,87	3,03	0,17	21
Чернівецька	1310,26	32,41	4,27	115,75	29,21	3,24	0,67	18
Чернігівська	2191,77	722,35	10,90	212,77	82,59	1,82	0,09	17

Вихідні дані для оцінки рівня інноваційної активності підприємств
[89; 106; 107; 135]

Показники Region	Кількість наукових організацій, од.	Чисельність науковців, осіб	Обсяг науково-технічних робіт, виконаних власними силами, млн грн	Загальна сума витрат на інноваційну діяльність, тис грн	Фінансування інноваційної діяльності за рахунок власних коштів, тис грн
Україна	1378	94100	8538,9	11994200	6416829,1
Автономна Республіка Крим	49	1639	143,8	225614,2	187339,5
Вінницька	25	975	52,7	133751,2	111862,7
Волинська	13	255	17,2	232864,2	68939,6
Дніпропетровська	88	9679	790,1	1355469,9	1028961,9
Донецька	69	7115	478,5	2740368,4	2484230,1
Житомирська	10	345	22,2	48563,7	28575,6
Закарпатська	20	576	20,6	14020	8342,7
Запорізька	35	6108	459,3	202485	199397,2
Івано-Франківська	27	781	50,9	501023,3	84878,4
Київська	35	2319	181,2	132997,9	67488
Кіровоградська	12	351	24,2	40647,2	33006,3
Луганська	52	3437	120,8	2178970,6	432271,6
Львівська	79	4241	288,7	296662,2	253819
Миколаївська	51	1340	272,2	341987,3	305815,7
Одеська	67	2897	182,3	189708,3	163301,5
Полтавська	24	964	54,6	180404,6	161038,8
Рівненська	14	313	15,4	198580,3	27766,5
Сумська	24	1730	128,3	97202,4	92712,1
Тернопільська	14	257	14,7	6720,8	185236,5
Харківська	217	15611	1419	274835	193397,2
Херсонська	23	783	38,3	90048,2	81374,2
Хмельницька	6	110	8,3	179490,7	149911,3
Черкаська	30	915	56	15534	14673
Чернівецька	22	1175	29,8	31855,1	25270
Чернігівська	22	785	38,2	385723,5	212456,2

Вихідні дані для оцінки рівня інноваційної активності підприємств
[89; 106; 107; 135]

Показники Реґіон	Фінансування інноваційної діяльності за рахунок коштів державного бюджету, тис грн	Кількість промислових підприємств, що впроваджували інноваційну продукцію, од.	Кількість промислових підприємств, що впроваджували інноваційні процеси, од.	Питома вага підприємств, що впроваджували інновації, %
Україна	248874,7	1063	1026	10,8
Автономна Республіка Крим	3387	27	29	9,9
Вінницька	312	50	49	10,7
Волинська	0	15	40	10,4
Дніпропетровська	152252,4	57	49	7
Донецька	4934,8	68	56	9,4
Житомирська	4115	29	38	11,1
Закарпатська	172,4	25	36	12,2
Запорізька	0	39	25	8,6
Івано-Франківська	5788	65	78	22,1
Київська	3400	50	37	10
Кіровоградська	5547,6	25	23	11,2
Луганська	0	46	60	9,9
Львівська	7155,9	56	55	8,5
Миколаївська	150	19	20	6,4
Одеська	1038,4	34	26	8,1
Полтавська	0	34	40	8,3
Рівненська	1605	22	19	11,8
Сумська	900	28	23	10,5
Тернопільська	8965,3	34	20	9,9
Харківська	52021,2	82	108	11,5
Херсонська	0	29	22	8,7
Хмельницька	0	10	16	3,9
Черкаська	711	29	21	10,7
Чернівецька	0	19	8	11,9
Чернігівська	5384	25	23	12

Вихідні дані для оцінки рівня інноваційної активності підприємств
[89; 106; 107; 135]

Показники Регион	Кількість промислових підприємств, що впроваджували організаційні інновації, од.	Кількість підприємств, що реалізовували інноваційну продукцію, од.	Кількість підприємств, що реалізовували інноваційну продукцію за межі України, од.	Питома вага реалізованої інноваційної продукції в обсязі промислової, %
Україна	415	993	341	
Автономна Республіка Крим	12	28	13	2,3
Вінницька	17	34	7	1,1
Волинська	4	14	3	0,1
Дніпропетровська	26	43	22	1,2
Донецька	26	64	25	4,6
Житомирська	10	29	11	2,3
Закарпатська	14	24	10	0,3
Запорізька	10	35	19	8,3
Івано-Франківська	36	63	20	5,2
Київська	19	46	14	8,8
Кіровоградська	11	25	7	7,1
Луганська	19	44	18	17,6
Львівська	22	59	18	3,1
Миколаївська	10	19	6	1,2
Одеська	10	34	12	0,5
Полтавська	11	31	15	0,6
Рівненська	3	22	6	1,1
Сумська	13	27	13	8,6
Тернопільська	5	34	6	7,3
Харківська	32	80	25	7,4
Херсонська	9	18	6	3,6
Хмельницька	4	10	2	0,6
Черкаська	8	28	8	13,6
Чернівецька	8	19	4	7,1
Чернігівська	7	25	10	1,8

Вихідні дані для оцінки рівня соціального розвитку регіонів
[107; 106; 135]

Показники Регіон	Кількість зайнятого населення, тис. осіб	Кількість безробітних, тис. осіб	Навчено новим професіям, тис. осіб	Доходи населення, млн грн	Витрати та заощадження населення, млн грн	Кількість домогосподарств, тис. од	Частка населення із середньодушовими грошовими доходами на місяць нижче прожиткового мінімуму, %
Україна	20972,3	1425,1	290,1	856633	856633	17199	25,6
Автономна Республіка Крим	918,7	45,7	9,9	31537	31537	739,5	21,2
Вінницька	725,6	49,7	6,5	25942	25942	653,3	27,9
Волинська	438,6	39,6	3,5	14897	14897	338,5	54,3
Дніпропетровська	1580	84,1	37,5	69683	69683	1332,1	16,7
Донецька	2138,8	128,5	49,8	92797	92797	1721,3	16,2
Житомирська	568,2	53,9	5,7	20157	20157	501,2	29,9
Закарпатська	552,2	37,8	6,4	16289	16289	358,8	28,7
Запорізька	850,4	53,9	19,7	35800	35800	698	24,3
Івано-Франківська	541,9	46,5	3,1	20445	20445	453,1	31
Київська	796,1	49,2	12,7	31554	31554	644,3	23,8
Кіровоградська	459,1	40,1	6	15681	15681	436,1	40,5
Луганська	1068,8	75,2	25,4	40241	40241	937,6	22,4
Львівська	1092,5	89,7	7,7	42885	42885	824,3	27,3
Миколаївська	548,5	49,7	4,8	20053	20053	455,4	23,2
Одеська	1067,2	50,6	10,7	39871	39871	843,3	30,3
Полтавська	691,6	47,7	11,7	27460	27460	618,1	29,3
Рівненська	478,1	46,2	4,2	16964	16964	379,5	37,5
Сумська	543,7	43,7	7,6	20080	20080	458,8	34,9
Тернопільська	424,9	41,1	3,5	15257	15257	364,3	53,1
Харківська	1312,9	73,6	14,3	51708	51708	1040,7	18,7
Херсонська	507,5	46,1	5,6	16451	16451	412,8	28,4
Хмельницька	594,4	51,6	6	20858	20858	499,9	33,1
Черкаська	583,1	51,9	6,7	20529	20529	537,4	24,3
Чернівецька	381	34,9	2,2	12402	12402	307,2	40,4
Чернігівська	501,4	41,5	3,5	18383	18383	468,3	34,1

Вихідні дані для оцінки рівня соціального розвитку регіонів
[107; 106; 135]

Показники Регіон	Кількість вищих навчальних закладів I - IV рівнів акредитації, од.	Кількість студентів ВНЗів I - IV рівнів акредитації у розрахунку на 10000 населення, осіб	Кількість аспірантів на кінець року, осіб	Кількість докторантів на кінець року, осіб	Чисельність лікарів усіх спеціальностей, осіб	Кількість лікарняних закладів, од.
Україна	881	599			221603	
Автономна Республіка Крим	33	344	572	22	9615	90
Вінницька	23	336	489	6	8099	132
Волинська	16	347	297	15	3917	57
Дніпропетровська	59	559	1689	68	16596	189
Донецька	87	450	1811	78	19348	262
Житомирська	22	366	377	17	5046	77
Закарпатська	18	225	263	2	5116	72
Запорізька	31	613	456	32	8583	15
Івано-Франківська	29	442	608	19	7799	83
Київська	24	240	473	15	6756	119
Кіровоградська	22	313	280	7	3676	87
Луганська	39	502	835	37	10188	176
Львівська	53	656	2296	96	145219	136
Миколаївська	16	367	242	5	4429	72
Одеська	41	630	2158	80	11539	141
Полтавська	23	488	532	10	7141	135
Рівненська	17	489	275	10	4757	75
Сумська	15	500	422	11	4663	80
Тернопільська	20	578	440	10	5566	74
Харківська	73	1018	3989	181	15590	148
Херсонська	21	381	318	11	3901	73
Хмельницька	20	409	392	16	5551	80
Черкаська	18	444	484	19	5057	110
Чернівецька	17	430	203	22	5565	68
Чернігівська	22	321	223	2	4036	94

Зміст

Вступ	3
1. Державне регулювання соціальних процесів	7
1.1. Сутність та зміст соціальної політики в Україні	7
1.2. Соціальні процеси як об'єкт державного регулювання	20
1.3. Соціальні причини ухилення від оподаткування	37
2. Податкова політика у системі державного управління соціальним розвитком	47
2.1. Аналіз теоретичних підходів щодо соціальної спрямованості податкової політики	47
2.2. Податкове регулювання як складова державної соціально-економічної політики	65
2.3. Механізми впливу податкової політики на соціальні процеси	75
3. Аналіз основних тенденцій соціального розвитку та податкової політики України	85
3.1. Стан та тенденції розвитку соціальної сфери	85
3.2. Динаміка основних індикаторів податкової політики	99
3.2.1. Податкове навантаження та податкові пільги	99
3.2.2. Структура податкової системи	110
3.3. Соціальний розвиток та оподаткування: регіональний аспект	124
3.4. Антикризова податкова політика та соціальний розвиток	138
4. Інструментарій податкового регулювання соціальних процесів	150
4.1. Особливості інструментарію податкового регулювання соціально-економічних процесів	150
4.2. Класифікація інструментів податкового регулювання соціальних процесів	153
4.3. Регулятивний потенціал окремих податків і зборів в контексті реалізації державної соціальної політики	176
5. Теоретико-методичні підходи до оцінки результативності податкової політики в соціальній сфері	188
5.1. Соціальна ефективність державної податкової політики	188

5.2. Методичні підходи до оцінки результативності податкового регулювання соціальних процесів	194
5.3. Визначення витрат і втрат у зв'язку з податковим регулюванням соціальних процесів	205
6. Соціальні аспекти окремих напрямів податкового регулювання	211
6.1. Податкове регулювання інноваційної діяльності та соціальна політика	211
6.2. Податкове стимулювання раціонального використання енергоресурсів у контексті соціальної політики	221
7. Соціальна складова адміністрування податків	227
7.1. Соціальні аспекти менеджменту в органах ДПС	227
7.2. Податкові ризики: соціальний аспект	241
7.3. Організація податкового контролю та його соціальні наслідки	249
Висновки	270
Використана література	274
Додатки	291

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

Іванов Юрій Борисович
Тищенко Олександр Миколайович
Грачов Олексій Володимирович та ін.

СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Монографія

Заг. редакція **докт. екон. наук, професора Іванова Ю. Б.**

Відповідальний за випуск **Іванов Ю. Б.**

Відповідальний редактор **Сєдова Л. М.**

Редактор **Носач О. С.**

Коректор **Мартовицька-Максимова В. А.**

План 2011 р. Поз. № 7-Н.

Підп. до друку Формат 60 x 90 1/16. Папір MultiCopy. Друк Riso.

Ум.-друк. арк. 19,0. Обл.-вид. арк. 23,75. Тираж _____ прим. Зам. № _____

Видавець і виготівник — видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи

Дк № 481 від 13.06.2001 р.