

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ»**

БРАСЛАВЕЦЬ ОЛЕКСІЙ ЮРІЙОВИЧ

УДК: 338.246.025.2

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

Спеціальність 08.00.03 – економіка та управління національним господарством

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2021

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано у ВНЗ «Національна академія управління», м. Київ.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Штулер Ірина Юрївна,
ВНЗ «Національна академія управління»,
перший проректор

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Костинець Юлія Володимирівна,
Київський національний університет технологій та
дизайну,
завідувач кафедри маркетингу та комунікаційного
дизайну

кандидат економічних наук
Ус Іван Васильович,
Національний інститут стратегічних досліджень,
головний консультант відділу нових викликів
центру зовнішньополітичних досліджень

Захист відбудеться «28» грудня 2021 року о 14:00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.889.01 у ВНЗ «Національна академія управління» за адресою: 03151, м. Київ, вул. Ушинського, 15, зал засідань.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці ВНЗ «Національна академія управління» за адресою: 03151, м. Київ, вул. Ушинського, 15.

Автореферат розісланий «___» листопада 2021 р.

**Учена секретарка
спеціалізованої вченої ради**



М.В. Штань

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми обумовлена необхідністю державного врегулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві України з метою забезпечення реалізації економічної функції держави як передумови для її соціально-економічного розвитку та національної безпеки країни. Для сучасного етапу суспільного розвитку характерною особливістю є трансформаційні процеси, що полягають у динамічній зміні ролі держави, суб'єктів господарювання та домогосподарств. Наслідком цього є намагання держави зберегти провідну роль у суспільному житті, що виражається у поступовому зростанні фіскального тиску на суб'єктів господарювання та домашні господарства. Чинна вітчизняна система оподаткування чимдалі більше набуває характеру й рис суто фіскального інструменту вилучення фінансових ресурсів у суб'єктів господарювання та домашніх господарств. У недержавному секторі спостерігається стійка та стабільна тенденція уникнути регулятивного впливу з боку держави, що проявляється, зокрема, у процесах податкової мінімізації. Сприятливі умови для цього шляхом набуття преференцій (у тому числі податкових) отримує така специфічна група суб'єктів господарювання як корпорації (ТНК). Внаслідок цього відбувається формальне й неформальне злиття й взаємопроникнення інститутів корпоративного сектору та державного управління, що створює диспропорції у суспільному устрої: на законодавчому рівні закріплюються більш сприятливі умови господарювання для корпоративного сектору, натомість домашні господарства перетворюються на джерело фінансових ресурсів для бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів. У такий спосіб відбувається процес викривлення суспільних інтересів, які є основою державного регулювання економікою. Однією з ключових проблем при цьому стає потреба встановити збалансовані відносини у сфері оподаткування між трьома ключовими суб'єктами економічних відносин – державою, суб'єктами господарювання та домашніми господарствами.

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

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

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

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

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

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

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

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

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

Методи дослідження. У ході дослідження було застосовано загальнонаукові та спеціальні методи: *метафізичний метод* – для визначення

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

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

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

вперше:

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

удосконалено:

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

- понятійно-категоріальний апарат теорії оподаткування шляхом визначення дефініції «податковий інтерес платника податку», під якою, на відміну від існуючого підходу, розуміється зацікавлення платника в ненастанні таких дій

учасників податкового процесу, що спричиняють платнику матеріальні збитки; дефініцію «квазі-корпоративний інтерес» запропоновано застосовувати для характеристики особистих економічних інтересів персоналу корпорацій та розділити в такий спосіб економічні інтереси корпорації як учасника податкового процесу та менеджменту корпорацій, представники якого виступають носіями власних економічних інтересів; такий методичний підхід дозволяє виявляти об'єктивні економічні показники діяльності платників податків, що характеризують об'єкт державного регулювання економічними інтересами, а також чинники, що призводять до конфлікту інтересів учасників податкового процесу та запропонувати відповідні шляхи усунення негативних чинників;

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

отримали подальший розвиток:

- організаційний механізм ухвалення законодавчих актів щодо оподаткування шляхом упровадження «податкового регламенту» як особливої, законодавчо закріпленої процедури розробки, розгляду й ухвалення законів про оподаткування. Ця пропозиція дозволяє встановити чіткий механізм забезпечення принципу стабільності податкового законодавства, поєднати й гармонізувати податковий та бюджетний процеси на стадіях розробки проектів податкових актів, їхнього подальшого розгляду й ухвалення як бюджетно-податкових нормативних актів;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Апробація результатів дисертації. Головні наукові положення та прикладні результати дослідження обговорювалися та були схвалені на

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

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

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

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі обґрунтовано актуальність теми дисертації, сформульовано мету і визначено завдання дослідження, його об'єкт і предмет, розкрито наукову новизну одержаних результатів, їх теоретичне та практичне значення та апробацію здобутих результатів.

У першому розділі «**Теоретичні основи податкового процесу та його реалізації в системі оподаткування**» проведено аналіз економічного змісту категорії «інтерес» як виразу базових та інших потреб, необхідних для суспільного життя людини, що зумовлює цілеспрямованість поведінки та діяльності суб'єкта на задоволення життєво необхідних в конкретній ситуації потреб, на основі чого формується мотиваційна база суб'єкта, а також орієнтири й мета діяльності. На основі історично-ретроспективної концепції А.-О. Хіршмана визначено базову теоретичну тезу дослідження про те, що сенс поняття «інтерес» полягає в його економічній складовій – це мотив, що визначає поведінку суб'єктів і пов'язаний з одержанням матеріальних вигід.

Базуючись на концепціях Ж. Марітена та Д. Гільдебранда, сформульовано і обґрунтовано другу теоретичну тезу дослідження щодо співвідношення сфер економічних інтересів в суспільстві (рис.1).

У перебігу цього аналізу було визначено, що первинними економічними інтересами є персональні економічні інтереси фізичних та юридичних осіб, натомість групові економічні інтереси є похідними від персональних, а публічні – доповнювальними до персональних та групових. Відповідно,

носіями первинних економічних інтересів виступають фізичні та юридичні особи.

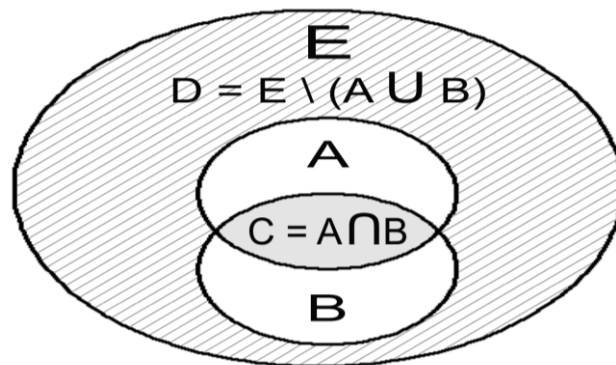


Рис. 1. Співвідношення економічних інтересів суспільства у системі державного регулювання

Джерело: розроблено автором

У дисертації запропоновано розглядати суспільні публічні економічні інтереси (множина D) як доповнення ($D = E \setminus (A \cup B)$) особистих економічних інтересів (множини A та B , при цьому $(A \cup B) \subset E$) та групових економічних інтересів (диз'юнкція множин A та B , при цьому $C = (A \cap B) \subset E$).

У дослідженні доведено, що в практичній сфері реалізація відносин між державою і платниками податків реалізується через податковий процес, під яким пропонується розуміти сукупність заходів і дій учасників щодо визначення об'єктів і суб'єктів оподаткування; ставок податків; засад обчислення і сплати податків; адміністрування податків та податкового провадження, а також розв'язання суперечок між учасниками податкового процесу. У дисертації розроблено й класифіковано ієрархічну структуру стадій податкового процесу, у тому числі: конституювання податків; розробка та складання проектів нормативних актів щодо оподаткування; розгляд і прийняття нормативних актів щодо оподаткування; адміністрування податків, під яким розуміється виконання норм податкового законодавства органами державної податкової служби; податкове провадження, як виконання норм податкового законодавства платниками податків. У роботі визначено, що учасниками податкового процесу виступають як державні інституції, місцеве самоврядування тощо, так і фізичні й юридичні особи, при цьому останні беруть активну участь у податковому процесі на стадії податкового провадження.

У ході дослідження з-поміж усієї сукупності економічних інтересів виділено окрему групу інтересів, пов'язаних із оподаткуванням. Обґрунтовано і запропоновано окрему дефініцію «податковий інтерес платника податку», під якою має розумітися об'єктивно і юридично обумовлена зацікавленість платника податку в ненастанні дій/бездіяльності з боку учасників податкового процесу, що тягнуть за собою несприятливу для платника податків правову ситуацію, котра спричиняє матеріальні збитки (у тому числі зменшення або втрату його майна).

У дисертації досліджено та проаналізовано досвід організації податкового

процесу та регулювання економічними інтересами його учасників у зарубіжних країнах.

У другому розділі «Сучасний стан забезпечення економічних інтересів учасників податкового процесу в законодавстві та практиці оподаткування в Україні» проведено аналіз стану забезпечення економічних та податкових інтересів носіїв первинних економічних інтересів, якими виступають фізичні та юридичні особи. У перебігу аналізу законодавчо-нормативної бази досліджено питання про таке: (а) яка група суб'єктів оподаткування виступає головним носієм податкового тягаря; (б) якими економічно обґрунтованими чинниками обумовлений такий вибір. Аналіз періоду 2001-2020 рр. провадився щодо головних прямих особистих податків фізичних та юридичних осіб – податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у порівнянні з показниками ВВП, доходів фізичних осіб та фінансового результату (рис. 2. та рис. 3).

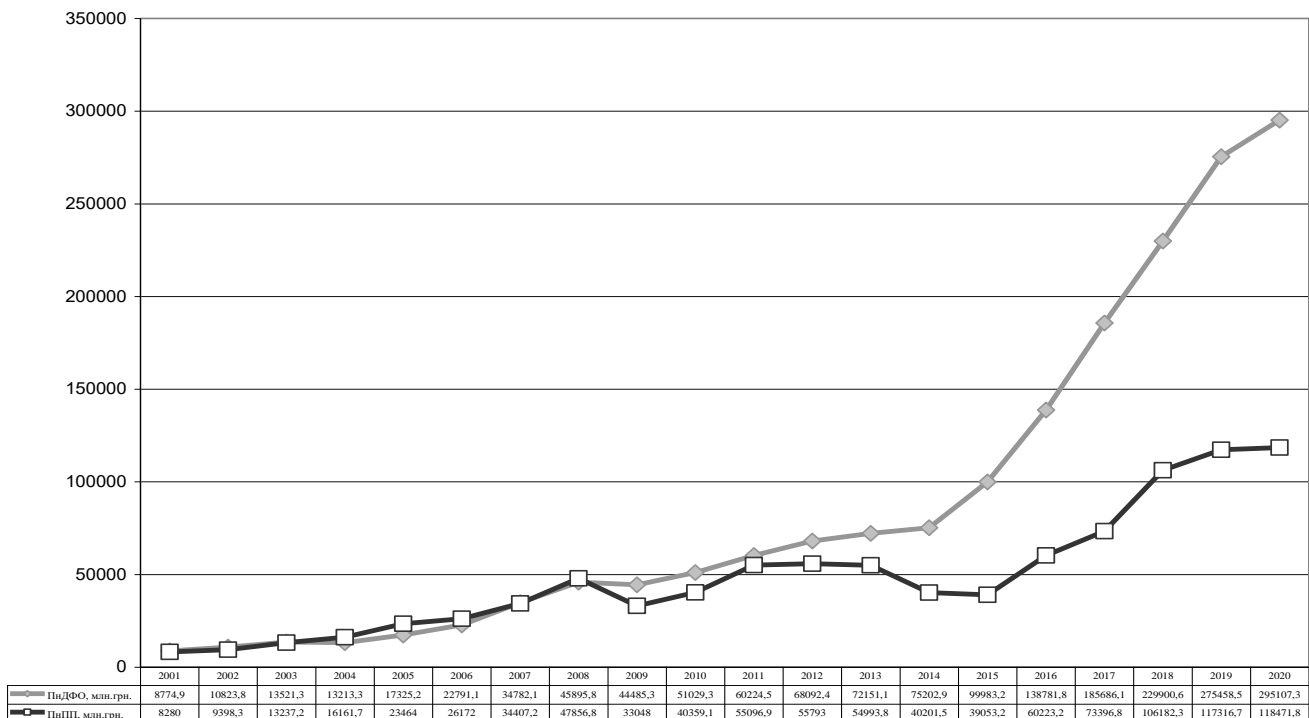


Рис. 2. Динаміка показників податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств у Зведеному бюджеті у 2001-2020 рр., млн. грн.
Джерело: побудовано автором

Встановлено, що для цього періоду характерним є нестабільний підхід держави до вибору провідного суб'єкта оподаткування у період з 2001-2011 рр. та стала тенденція до зростання ролі фізичних осіб у період 2012-2020 рр. (рис. 2).

У процесі дослідження проаналізовано ймовірну залежність між сумами сплачених юридичними та фізичними особами податків та головними фінансовими показниками їхньої діяльності (рис. 3).

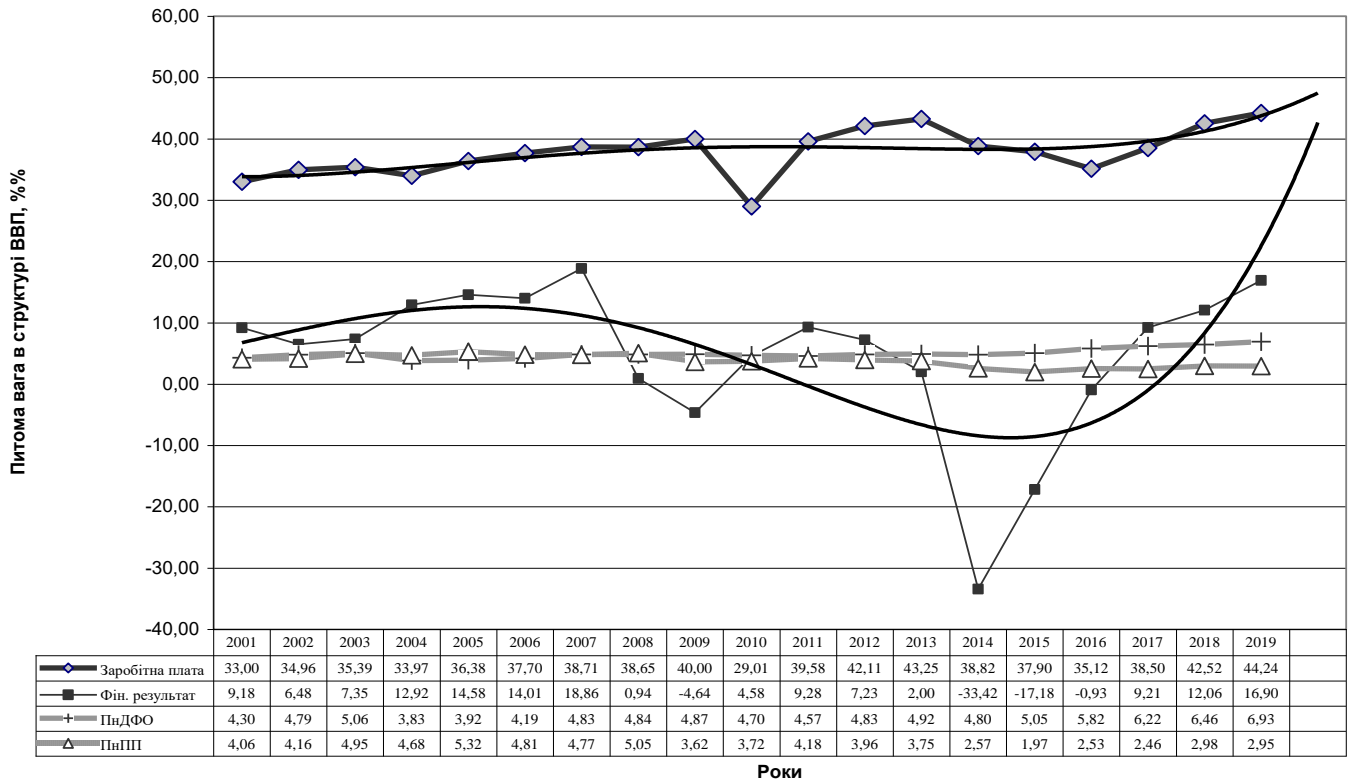


Рис. 3. Динаміка змін питомої ваги заробітної плати, фінансового результату та прямих особистих податків у структурі ВВП у 2001-2019 рр.

Джерело: побудовано автором

Порівняльний аналіз здійснювався щодо показників питомої ваги номінальної заробітної плати, фінансового результату підприємства від звичайної діяльності до оподаткування, податку на доходи фізичних осіб і податку на прибуток підприємства відносно ВВП.

У ході аналізу виявлено, що протягом 2001-2019 рр. зміни питомої ваги заробітної плати чи фінансового результату в структурі ВВП не призводили до адекватних змін у відповідних показниках оподаткування. Виявлені закономірності свідчать, що в прямому особистому оподаткуванні українське законодавство не встановлює причинно-наслідкових зв'язків між податком на прибуток та джерелом його сплати; між податком на доходи фізичних осіб та джерелом його сплати.

У роботі досліджено механізм справляння головного прямого податку, який впливає на економічні інтереси фізичних осіб – податку на доходи фізичних осіб. Аналіз проводився відповідно до базової методики оподаткування, встановленої законодавством, що передбачає послідовне формування показників: (а) сукупного доходу; (б) набору податкових знижок, пов'язаних із величиною прожиткового мінімуму; (в) оподатковуваного доходу, що визначається як різниця між сукупним доходом та знижками. При аналізі використано систему показників, у тому числі: розрахунок податку на доходи фізичних осіб із сум прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати; граничні ставки податкового тиску податку на доходи фізичних осіб стосовно прожиткового мінімуму та стосовно мінімальної заробітної плати.

Розроблено й запропоновано у вигляді індикаторів показники коефіцієнтів деформації бази оподаткування середньої заробітної плати стосовно прожиткового мінімуму та стосовно мінімальної заробітної плати. Показники демонструють, у скільки разів база оподаткування, сформована з урахуванням чинної стандартної податкової знижки, перевищує величину бази оподаткування, сформованої з урахуванням стандартної податкової знижки, що дорівнює величині прожиткового мінімуму та, відповідно, величині мінімальної заробітної плати. Аналіз значень коефіцієнтів деформації свідчить, що протягом 1998-2020 рр. не брався до уваги економічний зміст стандартної податкової знижки й прожиткового мінімуму. Коефіцієнт деформації в окремі періоди (2002 р.) досягав значення 32.

Під час дослідження було також виявлено, що після впровадження Податкового Кодексу України виник дефект механізму оподаткування доходів фізичних осіб, який у дослідженні запропоновано назвати «податковою прогалиною». Причиною цього ефекту є встановлена у ПКУ величина обмежувального ліміту для отримання податкової знижки – при перевищенні величини ліміту (3178 грн. станом на 1 січня 2021 р.) фізична особа втрачає право на застосування знижок при обчисленні податку. З'ясовано, що внаслідок цього автоматично зростає розмір податкової бази, а сума нарахованого податку зростає, що призводить до зменшення величина чистого доходу фізичної особи після оподаткування.

При здійсненні аналізу податку на прибуток підприємств встановлено, що податковий тиск щодо юридичних осіб базується на деформуванні бази оподаткування, обумовленому наявністю двох самостійних понять – фінансовий результат та оподатковуваний прибуток. Аналіз абсолютних величин показує, що у період 1997-2018 рр. різниця між вартісною величиною фінансового результату та оподатковуваним прибутком постійно є від'ємною, що свідчить про перевищення вартісної величини оподаткованого прибутку над вартісною величиною фінансового результату з метою оподаткування і про деформування податкової бази для справляння податку на прибуток.

У дослідженні розраховано кількісні показники податкового тиску на фінансовий результат та рівень деформації бази оподаткування корпоративним податком в Україні, тобто, гранична ставка щодо фінансового результату та коефіцієнт деформації бази оподаткування. Порівняння в ході аналізу номінальної та граничної ставки податку на прибуток підприємства свідчать про те, що у 1998-2019 рр. спостерігалось перевищення величини граничної ставки над номінальною, що зумовлено деформацією податкової бази.

Додатково у контексті дослідження було здійснено порівняльний аналіз податкового тягаря щодо юридичних осіб за спрощеного (єдиний податок, III група) та стандартного режимів оподаткування. Для цього було розроблено показник «точки зрівноваженості» (індиферентності), під якою розуміється величина рівня рентабельності, коли сума єдиного податку у суб'єкта малого підприємництва співпадає з сумою відповідних податків за стандартного режиму оподаткування. Для обчислення цього показника розроблено тест-формулу ефективності спрощеного режиму оподаткування:

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

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

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

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

γ_2 – величина ставки (коефіцієнт) єдиного податку.

Було встановлено, що для досягнення «точки зрівноваженості» необхідно мати рівень рентабельності від 20% і вище. За меншого рівня рентабельності застосування єдиного податку є фінансово неефективним і по суті не відповідає фінансовим інтересам суб'єктів господарювання.

У третьому розділі «Шляхи вдосконалення форм регулювання інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві» обґрунтовано концепцію гармонізації інтересів учасників податкового процесу. В основі концепції лежить розроблена у дослідженні система співвідношення інтересів учасників податкового процесу, яка демонструє головні вектори суперечностей та дозволяє запропонувати шляхи розв'язання цих суперечностей (рис.4).

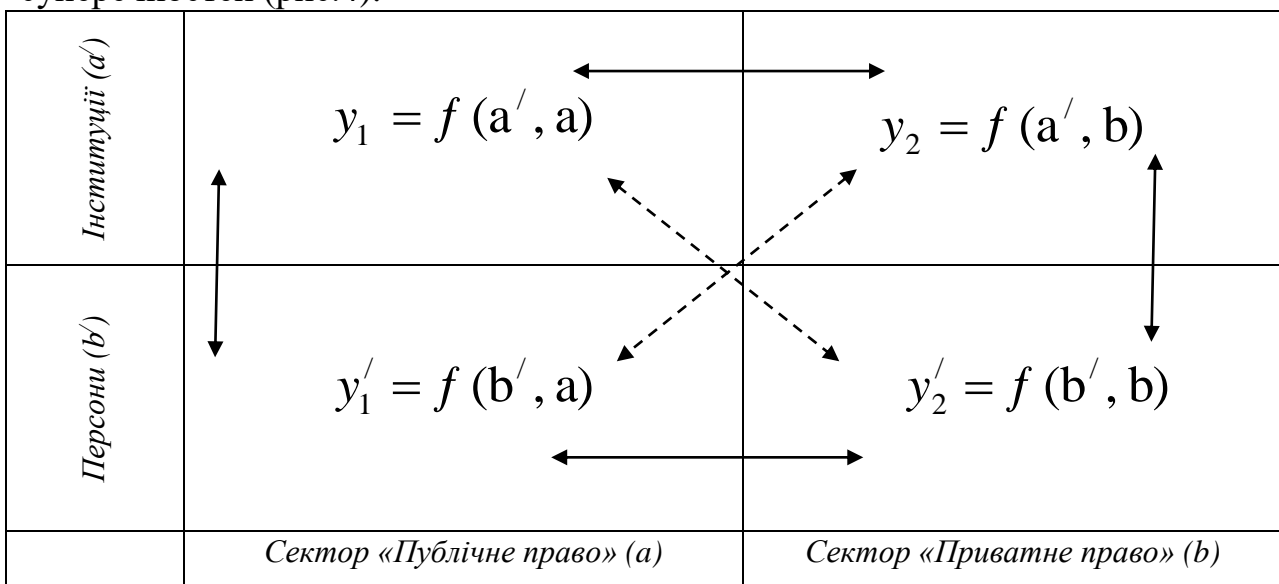


Рис. 4. Система взаємозв'язків інтересів учасників податкових відносин

Джерело: побудовано автором

де y_1 – держава та державні інституції; міське самоврядування та його інституції;

y_2 – корпорації різних типів та видів;

y_1' – державні службовці; фіскальна бюрократія;

y_2' – фізичні особи – наймані працівники; акціонери корпорацій; суб'єкти підприємницької діяльності

У ході аналізу було встановлено, що базовим вектором балансування інтересів учасників податкового процесу є вектор (y_1) vs (y'_2) – між інтересами держави та інтересами населення; доведено, що він є визначальним, навколо якого й має відбуватися балансування всіх інших відносин, а також вибудовування економічно-правової системи регулювання податковими відносинами. Встановлено, що найбільш ризиковими – з огляду на встановлення балансу інтересів – виступають вектори (y'_1) vs (y'_2) (інтереси бюрократії – інтереси населення) й (y_1) vs (y'_1) (державні інтереси – інтереси бюрократії); встановлено існування квазі-публічних інтересів бюрократії, які створюють ризик узурпації публічної влади шляхом зміни функціональної ролі з агента держави на репрезентанта (за К. Шміттом) з метою отримання так званої адміністративної ренти. Вектор (y_2) vs (y'_2) (інтереси корпорацій – інтереси населення) відображає наявність квазі-корпоративних інтересів, які створюють ризики «екстерналій» та «агентського підходу» (за Дж. Стігліцем), що у свою чергу відображається у прагненні до короткострокових прибутків.

З урахуванням виявлених ризиків у дослідженні доведено необхідність збереження фіскального регулятора стосовно юридичних осіб, що функціонують у формі корпорацій і одночасно про створення сприятливого податкового середовища для фізичних і юридичних осіб – суб'єктів малого та середнього підприємництва. Також виявлено й обґрунтовано необхідність державного впливу на фіскальну бюрократію шляхом обмеження її повноважень.

У цьому контексті зроблено пропозиції щодо вдосконалення методичного підходу до оподаткування доходів фізичних осіб шляхом упровадження податкової знижки (соціальної податкової пільги), яка дорівнює величині актуального прожиткового мінімуму – без жодних обмежень стосовно умовних граничних меж - лімітів. Ефект від такої пропозиції дозволить зменшити податковий тиск на фізичних осіб, що є заохочувальним чинником щодо зростання доходів фізичних осіб. Запропоновано впровадити до методики справляння податку на доходи фізичних осіб механізм фінансового вирівнювання – сплітінгу (визначення середньої величини доходу з розрахунку на одну особу – члена родини й розрахунок загальної суми податкового зобов'язання відносно цієї середньої величини доходу) та податкової еквалізації за доходами (вирівнювання сум податку під час річного перерахунку, виходячи з величини середньомісячного доходу) (табл.1).

Таблиця 1

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

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

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

Використання сплітінгу дозволяє визначити середню величину доходу з розрахунку на одну особу – члена родини й обчислювати загальну суму податкового зобов'язання з огляду на середню величину доходу. Ефект від впровадження дозволяє зменшити податковий тиск з розрахунку на одну особу в 1,15 рази (станом на 1 січня 2021 р.).

Запропоновано застосовувати процедуру «подружнього сплітінгу» під час річного декларування доходів фізичних осіб, за наслідками якого під час проведення річного перерахунку відбуватиметься облікове вирівнювання середнього доходу між чоловіком та дружиною.

Запропоновано впровадити до методики справляння податку на доходи фізичних осіб механізм річного перерахунку сум податку, на підставі величини середньомісячного доходу протягом року – «податкова еквалізація за доходами», використання якого є ефективним у разі значного коливання рівня доходів фізичних осіб протягом року, а також у випадках, коли доходи отримуються нерегулярно.

Щодо фізичних осіб – платників єдиного податку пропонується впровадити щорічну зміну суми єдиного податку в граничних нормах не менше суми податку на доходи фізичної особи, обчисленої на підставі розміру середньомісячної заробітної плати по країні за попередній рік, проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік.

У роботі містяться пропозиції щодо впорядкування процесу внесення змін та доповнень до чинного податкового законодавства чи ухвалення нових податкових платежів. Розроблено та обґрунтовано структуру й календар запропонованого процесу, а також проект «Податкового регламенту», який пропонується включити до структури Податкового кодексу України. Це

дозволить пов'язати в єдине ціле бюджетний та податковий процеси і сприятиме дотриманню принципу стабільності податкового законодавства.

У роботі обґрунтовано напрямки державного регулювання діяльності фіскальної бюрократії. Запропоновано зберегти статус репрезентанта лише й винятково за тими посадовими особами державної податкової служби (ДПС), які виступають як керівники служби та її територіальних структурних підрозділів. Зміна статусу працівників ДПС дозволить врегулювати проблему їх особистої відповідальності (у тому числі фінансової) працівників ДПС перед платниками податків за заподіяну шкоду шляхом упровадження до правового поля поняття фінансової відповідальності працівників органів ДПС та забезпечення такої відповідальності.

Для захисту інтересів платників податків щодо збереження оборотних коштів запропоновано систему самостійного нарахування платником податків суми пені на суми податків, зборів, обов'язкових платежів у тих випадках, коли нарахування та утримання таких платежів суперечить базовим положенням законодавства України щодо системи оподаткування, окремих податків, зборів, обов'язкових платежів. Пропонується ряд організаційних заходів щодо нарахування такої пені.

ВИСНОВКИ

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

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

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

чином визнала та закріпила.

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

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

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

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

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

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

проіндексованої на планові індекси інфляції на поточний та плановий рік.

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

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

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії, підручники, посібники:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Публікації у збірниках матеріалів наукових та науково-практичних конференцій

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

13. Браславець О.Ю. Проблеми справедливого оподаткування заробітної плати в Україні: до питання деформації податкової бази // Сучасні проблеми

інформатики в управлінні, економіці, освіті, подоланні наслідків Чорнобильської катастрофи та COVID-19: матеріали XX міжнародного наукового семінару (Київ-оз. Світязь, 5-7 липня 2021 року) / ВНЗ «Національна академія управління», Міжнародна академія інформатики – Київ: НАУ. – 2021. – С.27-29.

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

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

АНОТАЦІЯ

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

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

У дослідженні наведено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що виявляється у необхідності й важливості державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу насамперед стосовно платників податків, які є виразником інтересів нації. Визначено співвідношення різних економічних інтересів у суспільстві та визначено первинну роль економічних інтересів платників податків стосовно групових, суспільних та державних (публічних) інтересів. Дослідження містить авторське бачення організаційно-економічної сутності податкового процесу, його внутрішньої структури та ієрархічності. Наводиться авторська концепція співвідношення інтересів учасників податкового процесу, яка дозволяє виявити головні напрямки та інструменти їхнього регулювання. Дані пропозиції щодо вдосконалення вітчизняного механізму оподаткування доходів фізичних осіб. Запропоновано шляхи вдосконалення організаційного механізму оподаткування як складової частини державного регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу.

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

ANNOTATION

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

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

The dissertation thesis presents theoretical generalization is executed and new solution of scientific task, which appears in a necessity and importance of state regulation of economic interests of participants of tax process above all things in relation to taxpayers, which are bearer of interests of nation. In research are define of correlation of different economic interests in society and primary role of economic interests of taxpayers in relation to group and state (public) interests. Research contains author vision of organizationally economic essence of tax process, him underlying structure and hierarchicalness. Work contains author conception of correlation of interests of participants of tax process, which allows to find out basic directions and instruments of their adjusting. In dissertation suggestions are resulted in relation to perfection of domestic mechanism of taxation of profits of physical persons. The ways of perfection of organizational mechanism of taxation are offered as component part of state regulation of economic interests of participants of tax process.

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

Відповідальна за випуск
доктор економічних наук, професор
Штулер Ірина Юрївна