**Супруненко Світлана Анатоліївна, старший викладач кафедри менеджменту Університету державної фіскаль&shy;ної служби України: &laquo;Податкове планування в системі державного регулювання економіки України&raquo; (08.00.03 - економіка та управління національним господарством). Спецрада Д 79.051.04 у Чернігівському національному технологічному університеті МОН України**

**ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ЧЕРНІГІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова

праця на правах рукопису

**СУПРУНЕНКО СВІТЛАНА АНАТОЛІЇВНА**

УДК 338.242.2

**ДИСЕРТАЦІЯ**

**ПОДАТКОВЕ ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

Спеціальність 08. 00. 03. Економіка та управління національним господарством

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ С.А. Супруненко

Науковий керівник \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Мельник Віктор Миколайович

доктор економічних наук, професор

Чернігів – 2019

**ЗМІСТ**

ВСТУП………………………………………………………………………..…16

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ ТА ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ…………………………………………… 25

1.1. Генезис і трансформація податкового планування в системі державного регулювання………………………………………………………..……………25

1.2. Податкове планування: сутність, види, форми та місце в системі державного регулювання економіки…………………………………………..43

1.3. Механізм реалізації податкового планування на всіх рівнях державного управління………………………………………………………………………..73

Висновки до розділу 1……………………………………………….…………..86

РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ І ОЦІНКА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО

ПЛАНУВАННЯ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ………………………………………………………..89

2.1. Податкове планування в системі забезпечення результативності податкових реформ в Україні …………………………………………………..89

2.2. Вплив механізму податкового планування на економіку регіону…..….101

2.3. Факторний аналіз податкового планування в системі державного регулювання економіки……………………………………………………......133

Висновки до розділу 2………………………………………………………….141

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ В ДЕРЖАВНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ …….………………………………………………………………...144

3.1. Прогресивні елементи зарубіжного досвіду податкового планування та можливості їх використання в Україні………………………………..………144

3.2. Механізм реалізації пріоритетів розвитку податкового планування в системі державного регулювання економіки України…………………........159

3.3. Податкове планування як інструмент гармонізації економічних інтересів бізнесу та держави……………………………………………………………...171

Висновки до розділу 3…………………………………………………………178

ВИСНОВКИ…………………………………………………………………….181

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ……………………………………...184

ДОДАТКИ………………………………………………………………………199

15

**ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ**

ЄОВС - Європейське об'єднання вугілля і сталі КПКВК - код програмної класифікації видатків та кредитування державного бюджету / тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих

бюджетів

ОЕСР - Організація економічного співробітництва та розвитку

ICIJ (The International Consortium of Investigative Journalists ) - Міжнародний консорціум журналістів- розслідувачів

NCTS (New Computerized Transit System) – загальноєвропейська системаю електронного менеджменту транзитних потоків

16

**ВСТУП**

**Актуальність теми.** На сьогоднішній день Україна перебуває вкризовому становищі, що пов’язано з дефіцитом інвестиційних ресурсів, великим ступенем зносу основних засобів, науково-технічним відставанням порівняно з розвиненими країнами, а також доволі великою часткою тінізації економіки. Відновлення висхідного вектору розвитку вітчизняної економіки, забезпечення модернізації соціально-економічної сфери прямо залежить від ефективності планування і розподілу державних фінансових ресурсів. За таких умов об’єктивно актуалізується питання організації ефективного податкового планування як ключової умови раціоналізації управління фінансовими ресурсами та грошовими потоками держави й обґрунтованого прогнозування бюджетних видатків. У зв’язку з цим особливого значення набуває вдосконалення теоретико-методичних підходів до податкового планування, що дозволить виявити та задіяти можливі резерви для формування ефективної податкової політики держави і сприятиме економічному зростанню країни.

Питанням функціонування податкової системи та її впливу на розвиток

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| економіки країни присвячені | праці вітчизняних | учених: | В. Андрущенко, |
| Т. Боголіб, | С. Буковинського, | В. Глущенка, | О. Гонти, | А. Даниленка, |
| І. Запатріної, | О. Кириленко, Л. Лисяк, І. Лук’яненко, І. Луніної, І. Лютого, |

Ц. Огня, В. Опаріна, К. Павлюк, Ю. Пасічника, В. Прокопенко, В. Савченка, В. Федосова, А. Чухна, С. Юрія та інших.

Вивченням теоретичних і практичних аспектів податкового адміністрування в цілому та податкового планування зокрема займалися такі науковці, як: І. Атаманенко, В. Блонська, Ю. [Гринчук,](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=A=&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%93%D1%80%D0%B8%D0%BD%D1%87%D1%83%D0%BA%20%D0%AE$) А. Єлісєєв, Ю. Іванов, А. Загородній, В. Мельник, М. Пінчук, Ю. Полонська, О. Сидорович,

А. Шевченко та інші. Питання податкової політики, податкового регулювання та податкового навантаження, крім зазначених авторів, висвітлені у роботах Т. Бондарук, О. Василика, В. Виговської, В. Геєця,

О. Данілова, Л. Діканя, С. Каламбет, А. Кізими, А. Крисоватого,

17

Н. Крючкової, М. Куцина, М. Кучерявенка, П. Мельника, М. Мельника,

А. Соколовської, Л. Тарангул, К. Швабія та ін.

Віддаючи належне науковим напрацюванням згаданих учених, зауважимо, що питання організації ефективного податкового планування на макрорівні, вдосконалення інструментарію супроводу зазначеного процесу залишаються актуальними та потребують подальших наукових розвідок. Отже, стан наукової розробки окреслених питань, їх методична та практична значимість обумовили вибір теми дисертаційної роботи, визначили мету, завдання, логіку та зміст дослідження.

**Зв’язок роботи з науковими програмами, планами,** **темами.**

Дисертація виконувалася відповідно до планів науково-дослідної роботи: Чернігівського національного технологічного університету за темою «Теоретико-прикладні аспекти фінансового забезпечення розвитку національного господарства» (номер державної реєстрації 0113U002742), в межах якої автором надано пропозиції щодо перспективного розвитку податкового планування в системі державного регулювання економіки України; Національного університету ДПС України за темою «Управління фінансами як фактор стабілізації соціально-економічного розвитку регіонів України» (№0108U003152), в межах якої проведено аналіз стану надходження податкових платежів до бюджету та факторів стабілізації соціально-економічного розвитку економіки України; Наукового журналу «Економіка і фінанси» (м. Дніпро) за темою «Розробка концепції забезпечення економічної безпеки в умовах глобалізації світової економіки» (№ 0113U007516), де автором проаналізовано формування уявлень про податкове планування в системі забезпечення фінансової безпеки на мікро- і макрорівні; виявлено напрямки взаємозв'язку податкового планування та фінансової безпеки за рівнями, суб'єктами і векторами впливу.

**Мета й завдання дослідження.** Мета дисертаційної роботи полягає впоглибленні та доповненні теоретико-методичних і науково-практичних положень податкового планування в системі державного регулювання

18

економікою задля забезпечення стабільності національної податкової системи та реалізації цілей економічного зростання України.

Досягнення поставленої мети дисертаційної роботи обумовило вирішення таких наукових і практичних *завдань*:

* 1. з’ясувати сутність податкового планування в системі державного регулювання економіки;
	2. розкрити специфіку реалізації податкового планування на державному рівні;
	3. надати оцінку податковому планування в системі забезпечення результативності податкових реформ в Україні;
	4. виявити фактори впливу на результативність податкового планування
1. Україні;
	1. здійснити порівняльний аналіз світового досвіду податкового планування та визначити можливості його застосування у вітчизняній практиці;
	2. розробити науково-практичні рекомендації щодо вдосконалення форм та методів податкового планування;
	3. надати пропозиції щодо перспективного розвитку податкового планування в системі державного регулювання економіки України.

*Об’єктом дослідження* є процес податкового планування як елементусистеми державного регулювання економіки.

*Предметом дослідження* є теоретико-методичні засади та практичнірекомендації щодо вдосконалення податкового планування в системі державного регулювання та інструментарію його реалізації.

**Методи дослідження.** Для виконання поставлених завдань дослідженнявикористано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: аналізу і синтезу

– для деталізації об’єкта дослідження; узагальнення – для розкриття теоретичних засад податкового планування в сучасних умовах державного регулювання; порівняльний та систематизації – для вивчення податкового планування в системі індикаторів результативності податкових реформ в

19

Україні; системний та екстраполяції – для розкриття особливостей впливу податкового планування на економіку країни та регіону; логічний, діалектичний, комплексного і системного підходів – для вдосконалення понятійного апарату дослідження; статистичного аналізу та абстрактно-логічний – при дослідженні особливостей реалізації податкового планування на всіх рівнях державного управління, формулювання висновків та пропозицій; моделювання – для розроблення пропозицій щодо вдосконалення податкового планування в системі державного регулювання економіки України; графічний – для наочного подання податкового планування в системі індикаторів результативності податкових реформ в Україні.

*Теоретичну основу дослідження* становлять фундаментальні праці зекономічної теорії, теорії фінансів, теорії оподаткування та наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань податкового планування.

*Статистичну та фактологічну основу дослідження* становлятьзаконодавчі та нормативно-правові акти з питань функціонування бюджетної системи України, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної фіскальної служби України, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, а також науково-дослідні роботи наукових та освітніх інституцій України, наукові публікації.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Основні положення,щовизначають наукову новизну одержаних результатів, які є особистим здобутком автора і виносяться на захист, полягають у наступному:

*удосконалено:*

– методичний підхід до оцінювання результативності податкового планування в системі державного регулювання економіки, який, на відміну від існуючих, ґрунтується на методах факторного аналізу та дозволяє комплексно оцінити взаємозв’язок між ефективністю податкового планування і рівнем показників доходів бюджету, що сприяє визначенню

20

тенденцій податкових показників та їх впливу на фактори економічного зростання країни;

– науково-теоретичні основи дослідження податкового планування в системі державного регулювання економіки з позиції функціонального підходу, які, на відміну від існуючих, передбачають конкретизацію методів,

засобів, виокремлення специфічних принципів (об’єктивності, цілепокладання, варіативності, безперервності, ефективності, пріоритетності, компетентності, спадкоємності, прозорості, ситуаційності), представлення адаптивного механізму податкового планування. Змістовне наповнення зазначеного підходу дозволило сформувати наукове підґрунтя для раціоналізації процесу податкового планування в системі державного регулювання економіки;

– наукова аргументація стратегічних напрямів удосконалення податкового планування в системі державного регулювання економіки в частині обґрунтування необхідності податкового прогнозування та податкового аналізу, що сприятиме встановленню податкового партнерства держави, бізнесу та суспільства;

*дістали подальшого розвитку:*

– трактування поняття ,,податкове планування”, яке, на відміну від існуючих трактувань, розглядається як процес визначення економічно обґрунтованого розміру податкових надходжень, виявлення і мобілізації резервів збільшення доходів державного і місцевих бюджетів в умовах сучасної фінансової політики державних органів й органів місцевого самоврядування. Це дозволило посилити наукову обґрунтованість податкового планування та конкретизувати напрями його вдосконалення;

– узагальнення наукових поглядів на послідовність процесу податкового планування, що дозволило виділити комплекс взаємопов’язаних етапів і систем (податкову; систему податкового регулювання; нормативно-

правову; інформаційного та кадрового забезпечення), що базується на одночасному використанні ознак легітимності і цілеспрямованості, та

21

дозволило виокремити класичне, оптимізаційне й незаконне податкове

планування у контексті розвитку відповідних теоретичних і наукових

концепцій;

– теоретичне обґрунтування складових механізму податкового планування в системі державного регулювання економіки, який вирізняється, від наявних, доповненням цільових орієнтирів і спрямованістю на адаптацію та корекцію прийнятих управлінських рішень на основі визначеної сукупності показників і встановлює напрями їх розвитку на основі безперервного моніторингу змін факторів податкового середовища, що дозволить забезпечити ефективність податкового законодавства, а також здійснення контролю за вирішенням поставлених завдань на національному та регіональному рівнях;

– узагальнення та систематизація зарубіжного досвіду податкового планування, за рахунок виокремлення особливостей застосування гібридних економічних механізмів, спрямованих на нівелювання можливостей ухилення від сплати податків метрополійними підприємствами та їхніми філіями, що дало можливість обґрунтувати напрями адаптації позитивного зарубіжного досвіду щодо реформування податкового планування в Україні в контексті розробки пропозицій із протидії агресивному податковому плануванню суб’єктів господарювання, забезпечення стабільності податкової нормативно-правової бази та зменшення фіскально-адміністративного навантаження.

**Практичне значення отриманих результатів дослідження** полягає втому, що обґрунтовані висновки та рекомендації автора можуть бути використані для удосконалення податкового планування в системі державного регулювання економіки, що сприятиме підвищенню ефективності адміністрування податків та наповненню бюджетів усіх рівнів.

Основні положення, висновки та рекомендації дослідження були використані у роботі:

22

- Головного управління Державної фіскальної служби України у

1. Києві, при обґрунтуванні механізму реалізації податкового планування з метою гармонізації економічних інтересів бізнесу та держави, використані в роботі Департаменту аудиту Державної фіскальної служби України (довідка № 16456/10/26-15-14-06-06-16 від 31.01.2019 р.);

Київської обласної державної адміністрації, при розробці стратегії розвитку Київської області (довідка № 11-28/6110 від 29.11.2018 р.).

Результати дисертаційної роботи впроваджено в навчальний процес Черкаського державного технологічного університету при викладанні курсів «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Оподаткування підприємницьких структур» та «Теорія податків та основи оподаткування» (довідка № 1739/01-10.02 від 31.10.2013 р.); Університету державної фіскальної служби України у процесі викладання навчальної дисципліни «Податкове планування» (довідка №155/91-91-01-23 від 25.01.2019 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійновиконаним і завершеним науковим дослідженням. Наукові положення, розробки, висновки і рекомендації, що виносяться на захист, одержані особисто автором. Внесок автора в наукові праці, опубліковані у співавторстві, наведено у списку публікацій.

**Апробація результатів дисертації**. Основні положення та результатидисертаційної роботи доповідалися, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на науково-практичних конференціях і наукових семінарах, зокрема: ІІ Всеукраїнській науково-практичній конференції (м. Львів. 2009 р.), Міжнародних науково-практичних конференціях «Фінансове забезпечення економічного розвитку держави в умовах інтеграційних процесів» (м. Ірпінь, 2009, 2010, 2012 рр.); ІІ Всеукраїнській науково-практичній конференції «Управління у сферах фінансів, оподаткування, страхування і кредиту» (м. Львів, 2009 р.); ІІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Экономический рост Республики Беларусь: глобализация, инновационность, устойчивость» (м. Мінськ, 2010 р.); VIII-й Міжнародних науково-практичних

23

конференціях «Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум

– 2016»», (м. Харків, 2016 р.); ІІ Міжнародній науково-практичній конференції «Конкурентоспроможність економіки України: теорія, моделі,

механізм» (м. Дніпропетровськ, 2013 р.); ХХІХ Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальные научные исследования» (м. Горлівка, 2013 р.); XXII Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми та шляхи удосконалення економіки України», (м. Львів, 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні тенденції розвитку фінансових та

інноваційно-інвестиційних процесів в Україні» (м. Вінниця, 2013 р.); ХІ Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми фінансової системи України» (м. Черкаси, 2013р.); ХV Міжнародній науково-

практичній конференції «Современные концепции экономической теории и практики: новые пути исследования и развития» (м. Санкт-Петербург, 2013 р.); Міжнародному науково-практичному конгресі «The generesis of genius» (м. Женева, 2014 р.); Міжнародній науково-практичній конференції

«Інноваційні засади сталого розвитку національного господарства» (м. Кам’янець-Подільський, 2014 р.); І Науково-практичній конференції

«Управлінські науки в сучасному світі» (м. Київ, 201 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Modern Transformation of Economics and Management in the Era of Globalization» (Lithuania, 2016 р.); Міжнародній науково-практичній Інтернет-конференції «Фінансове регулювання зрушень у економіці України» (м. Мукачево, 2017р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Економіко-правові аспекти господарювання: сучасний стан, ефективність та перспективи» (м. Одеса, 2018 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи ефективних управлінських рішень у бізнесі та проектах» (м. Одеса, 2018 р.).

**Публікації.** Основні результати дисертаційної роботи опубліковано в37 наукових працях, у тому числі: 3 колективні монографії обсягом 2,3 друк. арк.; 13 статей, з них: 11 – у наукових фахових виданнях України обсягом 7,1 друк. арк. та 2 статті у зарубіжних науково-періодичних

24

виданнях обсягом 1,7 друк. арк.; 21 праця апробаційного характеру обсягом 3,7 друк. арк. Загальний обсяг публікацій – 14,8 друк. арк.; особисто автору належить – 12,5 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертації.** Робота складається зі вступу,трьохрозділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг дисертації становить 227 сторінок. Основний зміст дисертації викладено на 183 сторінках. Робота містить 27 таблиць, 26 рисунків, 6 додатків, розміщених на 29 сторінках. Список використаних джерел налічує 141 найменування і розміщений на 15 сторінках.

**ВИСНОВКИ**

1. дисертаційній роботі на основі проведеного дослідження наведено теоретичне узагальнення й підходи до вирішення наукового завдання щодо визначення напрямів удосконалення податкового планування в системі державного регулювання. Отримані в процесі дослідження результати дали змогу сформулювати висновки і внести пропозиції, що мають теоретичне й практичне значення.
2. Податкове планування є частиною системи державного регулювання економіки і являє собою сукупність методів, інструментів та інституційно-

правових важелів впливу на процес виявлення і мобілізації наявних в економіці резервів для вирішення загальнодержавних, регіональних і місцевих завдань в тактичному та стратегічному плані. З огляду на наявні теоретичні підходи, було запропоновано власне бачення суті податкового планування як процесу з виокремленням його основних ознак та науково

обґрунтовані принципи податкового планування (варіативності, безперервності, об’єктивності, цілепокладання, ефективності, пріоритетності, компетентності, спадкоємності, прозорості, ситуаційності), які можуть бути вихідними при вдосконаленні податкового планування в системі державного регулювання економіки.

1. Визначено та охарактеризовано складові механізму реалізації податкового планування на державному рівні, який включає сукупність форм, прийомів, методів, методик організації податкових відносин та управління оподаткуванням з метою забезпечення своєчасних і достатніх податкових надходжень до державного бюджету. Механізм реалізації податкового планування враховує особливості партнерських взаємовідносин держави та суб’єктів господарювання з метою збалансування їх інтересів при розробці законодавства, або ж для визначення основних його тенденцій у відносинах з платниками податків, що обрали агресивну політику податкової оптимізації.

182

1. Аналіз та оцінка стану податкового планування в Україні дали змогу ідентифікувати фактори, які впливають на його результативність, а саме:

доходи державного бюджету, податкові надходження, неподаткові надходження, інші надходження, надходження ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, акцизного податку, податку на прибуток підприємств, місцевих податків і зборів, плати за користування надрами. Доведено, що ключовим фактором, який негативно впливає як на процес податкового планування, так і на розвиток економіки в цілому, є зростання рівня тіньової економіки.

1. За результатами оцінювання податкового планування в контексті забезпечення результативності податкових реформ в Україні встановлено, що напрямами реформування вітчизняної податкової системи, які здатні справити вплив на систему податкового планування та державного регулювання економіки і частково вже реалізовані у вітчизняних умовах та мають бути продовжені, є наступні: скорочення кількості податків;

скорочення кількості податкових звітних форм; спрощення форм податкових декларацій; спрощення адміністрування ПДВ. Зменшення кількості податків і зборів призвело до спрощення податкової системи, а зміна ставок податків і переліку пільг, застосування низки фіскально-адміністративних заходів сприяли підвищенню ефективності механізму оподаткування.

5. Систематизація зарубіжного досвіду податкового планування дозволило виділити ті інструменти, завдяки яким розвинені країни з високим податковим навантаженням продовжують залишатися серед найбільш конкурентоспроможних країн світу. Доведена необхідність довгострокового податкового планування, цілеорієнтованого на забезпечення достатнього рівня надходження податків для підтримки оптимального фінансування видатків бюджетів і дотримання принципу справедливості для всіх економічних агентів.

1. Запропоновано теоретичну конструкцію податкового планування в системі державного регулювання економіки, яке орієнтоване на підвищення

183

результативності його методів та форм у контексті оптимізації податків, зборів і режиму їх сплати. Реалізація податкового планування враховує об’єктивні (прогнозовані зміни валового внутрішнього продукту, обсяги виробництва, науково-технічний прогрес, рівень інфляції, рівень життя населення та ін.) та суб’єктивні (зміни вимог господарюючих суб’єктів і державних органів для отримання більших фінансових ресурсів, а також зміни потреб населення) чинники, що слугує підґрунтям для забезпечення балансу між потребами та можливостями країни.

7. Обґрунтовані стратегічні напрями трансформації податкового планування в системі державного регулювання економіки України, які спрямовані на гармонізацію інтересів бізнесу та держави, зокрема: удосконалення інституційного середовища функціонування податкової системи; спрощення доступу платників податків до послуг податкових органів при постійному їх розширенні; поліпшення зворотного зв'язку з платниками податків та швидке реагування податкових органів на їх потреби; підвищення відкритості для платників податків процедур податкового адміністрування; розширення інформаційної взаємодії податкових органів з платниками податків при переході від вертикального до горизонтального нагляду.