

ТЕМА:

**«ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ТА ЇЇ РЕГУЛЮЮЧИЙ ВПЛИВ НА
РЕАЛЬНИЙ СЕКТОР ЕКОНОМІКИ»**

Шифр

«Левеня»

АНОТАЦІЯ

Податкова політика та її регулюючий вплив на реальний сектор економіки

Конкурсна робота складається з трьох розділів.

У роботі досліджено фіскально-регулюючі основи податкової політики; здійснено аналіз практики і проблематики формування та реалізації податкової політики в Україні; зроблена оцінка впливу податкового регулювання на реальний сектор економіки в Україні.

Ключові слова: податок, податкова система, податкова політика, реальний сектор економіки, податкові пільги.

Зміст

Вступ.....	4
1. Фіскально-регулюючі основи податкової політики.....	6
2. Моніторинг фіскальної ефективності податкової політики.....	13
3. Оцінка впливу податкового регулювання на реальний сектор економіки в Україні	23
Висновки	30
Список використаної літератури.....	32

ВСТУП

Адекватною ринковим умовам є лише єдина форма впливу на реальний сектор економіки – це система економічного примусу у сполученні з матеріальною зацікавленістю суб'єктів підприємництва. Застосовуючи різні податкові преференції, змінюючи податкові ставки, вводячи одні та скасовуючи інші податки, держава створює умови для прискореного розвитку певних галузей та виробництв.

В Україні останнім часом відбулися досить значні зміни в системі оподаткування суб'єктів господарювання: знизилася кількість податків, значно поліпшилися умови щодо їх стягнення. З огляду на рейтинги економічної свободи в державі сформовано досить сприятливі умови для ведення бізнесу. Проте за оцінками департаменту економічної стратегії та макроекономічного прогнозування Мінекономрозвитку рівень тіньової економіки в Україні становить 37 % від ВВП та має тенденцію до зростання. Не дивлячись на певні податкові вдосконалення, вирішення проблем щодо легалізації тіньового бізнесу залежить від того, наскільки дієвою буде податкова політика та наскільки результативними стануть її заходи для підвищення активності реального сектору.

Питанням податкової політики, її теоретичним основам та практичної реалізації приділяли увагу у своїх працях такі науковці, як В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Федосов, С.І. Юрій та ін.

Метою роботи є поглиблення теоретичних основ податкової політики та оцінка її впливу на розвиток реального сектору економіки.

Об'єктом дослідження є процес формування та реалізації податкової політики України.

Предметом дослідження є сукупність економічних відносин з приводу формування та реалізації податкової політики.

Завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети дослідження, наступні:

- дослідити фіскально-регулюючі основи податкової політики;
- здійснити моніторинг фіскальної ефективності податкової політики;
- оцінити вплив податкового регулювання на реальний сектор економіки в Україні.

Для досягнення мети наукової роботи та вирішення поставлених теоретичних задач було використано такі методи пізнання, як аналіз, синтез, індукція, дедукція та конкретизація. У ході аналізу застосовувалися методи порівняння, групування, методи статистичного аналізу, узагальнення та графічного зображення даних.

Інформаційною базою дослідження є основні положення законів України, указів Президента України, постанов Верховної Ради України, постанов Кабінету Міністрів України з питань оподаткування. Використано статистичні і аналітичні матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України, Фіскальної служби України, міжнародних інституцій, монографії, наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів, дані річних звітів, інформаційних та аналітичних бюлетенів, економічних і політичних оглядів, ресурси Інтернету, періодичні видання вітчизняних і міжнародних організацій, неурядових інститутів.

1. Фіскально-регулюючі основи податкової політики

Податкова політика як складова частина фінансової політики володіє певною самостійністю, яка виявляється у специфічних проявах впливу на розвиток економіки. В силу цього вона може здійснювати як позитивний так і негативний вплив на стан фінансової системи держави: в одних випадках через проведення політичних заходів створюються умови для економічного зростання в інших – це зростання гальмується.

Для визначення термінологічного змісту податкової політики необхідно звернутися до наукових джерел.

Низка науковців вважають, що податкова політика є складовою економічної політики і спрямована на формування податкової системи, яка буде забезпечувати економічне зростання і сприяти гармонізації економічних інтересів держави і платників податків з огляду на соціально-економічну ситуацію в країні [1, с.55].

Як видно, з наведеного визначення автори акцентують увагу на регулюючому впливі податків. Проте, думка щодо впливу оподаткування на зростання ВВП не є оригінальною. Так, І.А. Майбуров уточнює, що податкова політика орієнтується на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення і раціональне використання національного багатства країни [2, с.434-435].

Таких поглядів додержується також А.М. Соколовська, звертаючи увагу на те, що податкова політика є мистецтвом щодо досягнення компромісу інтересів різних суспільних груп в питаннях змін параметрів податкової системи, яка має відповідати вимогам соціально-економічного прогресу суспільства в цілому і тим завданням, що стоять перед державою на певному етапі розвитку [3, с.44].

Низка авторів настоює на тому, що сутність податкової політики держави виявляється через непрямі методи регулювання соціально-економічного розвитку у процесі розподілу та перерозподілу ВВП [2, с.116-117, 4 с.13-14].

З огляду на зазначене вище, варто звернути увагу, що непрямі методи регулювання соціально-економічним розвитком застосовуються через податковий механізм, тобто є його складовою, а від так характеризує саме особливості останнього.

А.І. Крисоватий податкову політику визначає через діяльність, яка пов'язана з введенням (відміною), корегуванням механізмів стягнення і організації справляння податків, які є інструментом розподілу і перерозподілу ВВП з метою забезпечення фінансової основи держави, досягнення позитивних зрушень в соціально-економічному розвитку і захисту національних інтересів в умовах глобалізації і інтеграційних процесів [5, с.38].

Узагальнюючи існуючі підходи вітчизняних науковців можна дійти висновку, що основна задача податкової політики виявляються у вирішенні соціально-економічних проблем специфічних для кожного етапу розвитку суспільства, політичного устрою та економічного потенціалу держави. Саме через механізм податкового регулювання держава здійснює непрямий вплив на розвиток реального сектору економіки.

Визначаючи мету податкової політики, є сенс звернути увагу на те, що податкова політика має бути ефективною та результативною. Перше передбачає забезпечення максимальної можливості мобілізації доходів при мінімальних витратах, друге – досягнення поставлених цілей. Отже, для досягнення цілей податкової політики необхідно застосовувати певні методи, інструменти і важелі, за допомогою яких здійснюється регулюючий вплив на розвиток економіки і, зокрема, на реальний сектор.

З метою побудови ефективної податкової системи проводиться виважена податкова політика держави, яка на тривалу перспективу повинна орієнтувати систему оподаткування на встановлення оптимального рівня податкового тягара на суб'єкти господарювання при одночасному дотриманні фіскальних інтересів держави. Крім того, податкова політика в цьому напрямку гармонізації податкових відносин повинна бути орієнтована на усунення неоднорідності економічного розвитку окремих галузей і видів господарської

діяльності в частині, одержуваних ними доходів. Забезпечення рівності прав, обов'язків і відповідальності платників податків і держави досягається проведенням податкової політики, націленої на дотримання обов'язкового співвідношення законодавчо встановлених повноважень і обов'язків податкових сторін, а також загальноприйнятих принципів оподаткування [6-7].

Фіскальна і регулююча функції податків є основоположними у своєму впливовому значенні. На цій думці сходиться більшість дослідників теорії оподаткування. Тому є сенс зупинитися на основних аспектах сутності цих функцій. Фіскальна функція виявляється у мобілізації податкових доходів для забезпечення дохідної складової бюджетів усіх рівнів. Ця функція податків викликана необхідністю централізації частини суспільного продукту для забезпечення потреб суспільства у благах, що не можуть бути надані ринком. Зокрема, мова йде про забезпечення потреб науки, освіти, охорони здоров'я та навколишнього середовища, оборони та управління. При цьому фіскальне призначення податків не виключає існування їхнього регулюючої складової. На думку В. Федосова, об'єктивність існування регулюючої функції податків виявляється у тому, що регулювання економікою здійснюється незалежно від волі держави, яка їх установлює" [8, с.15]. Отже, вводячи нові податки та скасовуючи інші або змінюючи ставки податку та вводячи податкові пільги, що здійснюється виключно з фіскальними намірами, в економіці буде простежуватися певний регулюючий ефект, як наслідок реакції платників податків на трансформаційні перетворення.

На думку Т. Єфименко [9], податкове регулювання, за допомогою притаманних йому методів і важелів, дозволяє досягти більш ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів, інтенсифікувати інвестиційну та підприємницьку активність, узгодити інтереси різних суб'єктів господарювання, прошарків населення, центральних і регіональних рівнів державного управління.

На думку Н. Заєця, [10, с. 130] податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів податкового механізму й сфери

державного податкового менеджменту, де його основу складає система економічних заходів оперативного втручання у хід виконання податкових зобов'язань.

Р. П. Жарко [11] пропонує розуміти під податковим регулюванням комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей.

Протилежного підходу до податкового регулювання дотримується І. Фокіна, яка вважає, що податкове регулювання економіки, як основний елемент податкового механізму, покладено в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення економічної стабільності та стимулювання економічного зростання [12].

На думку Ю.Б. Іванова під податковим регулюванням слід розуміти цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики з метою досягнення бажаних соціально-економічних результатів. Саме через податкову політику 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 [13].

Аналіз існуючих підходів до розкриття змістовності податкового регулювання дозволяє дійти висновку щодо дискусійності цього поняття. Крім того, дієвість регулюючої функції податків є результатом реалізації заходів податкової політики. Саме цей аспект й обумовлює різноманітність акцентів у тлумаченні поняття «податкове регулювання». Отже, з одного боку податкове регулювання здійснюється як свідомий процес при активній участі держави через застосування певних інструментів та важелів для досягнення встановлених цілей соціально-економічного розвитку, а з іншого – як об'єктивне явище, що сприяє створенню певного регуляторного потенціалу податкової системи та кожного податку та збору.

Результати податкового регулювання можуть виявлятися у різних іпостасях, які є діаметрально протилежними за своїми ефектами. У цьому сенсі варто розглянути роль податкового навантаження як регулятора соціально-економічних процесів.

З метою стимулювання розвитку реального сектора економіки одним з напрямків податкової політики є зниження податкового тягара. Збільшення податкового навантаження є дестимулюючим чинником для розвитку економіки держави, оскільки спричиняє розширення тіньового сектору та ухилення від сплати податків суб'єктів господарювання. В той же час досить низький рівень податкового навантаження створює умови для формування боргових зобов'язань держави унаслідок недостатності доходів для виконання функцій, що покладені на органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Отже, окреслюється проблема щодо визначення оптимального рівня податкового навантаження.

Л. Андрущенко та Л. Шабліста зауважують, що хоча податкове навантаження в Україні є не більшим від аналогічного показника у більшості розвинутих країн світу, але воно створює певні перепони щодо розвитку підприємницької діяльності у різних галузях економіки [14-15].

Ю.Б. Іванов та О.Л. Єськов зауважують, що податкове навантаження реалізується на таких чотирьох рівнях [16, с. 109-110]:

- перший – податковий тиск безпосередньо податкових важелів;
- другий – податковий тиск всієї сукупності податків, зборів і платежів;
- третій – використання механізму пільг платниками, надання пільгових кредитів, дотацій.
- четвертий – використання податкової техніки, при якій посилюється податковий тиск на платника податку.

Як видно, автори, розмежовуючи різні рівні податкового навантаження, розкривають його внутрішню змістовність через силу податкового тиску на певних щаблях податкового регулювання. Зокрема, перший рівень за визначенням авторів характеризує тиск певного податку, на другому – певної

сукупності податкових платежів, на третьому перекладання податкового тиску з одних платників на інших. на четвертому – мова йде про авансові платежі, що здійснюються платником податку без отримання певного доходу від здійснення економічної діяльності.

Існує думка, що показник податкового навантаження є індикатором виміру ефективності податкової політики, оскільки оцінює вплив податкових надходжень на джерела їхньої сплати.

Податкове стимулювання можна розглядати як підфункцією податкового регулювання. Підтримуючи цю тезу є сенс звернути увагу на неоднозначність підходів у теоретичному обґрунтування щодо існування такої функції податків.

Слід звернути увагу на точку зору щодо повного заперечення стимулюючої функції податків. Так, С. Терьохін вважає, що податки є інструментом обмеження свободи його платника, а відтак не можуть стимулювати останнього. Як зазначає автор, йтися може лише про прийняття політичного рішення про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності або форми споживання стосовно інших сфер або форм. На його думку, податки мають не виконують стимулюючу або каральну, вони мають бути нейтральними до приватного економічного вибору платників цих податків» [17].

В. Мельник, критикуючи таку позицію, звертає увагу на те, що знижуючи ставки податків для окремих суб'єктів або вводячи певні преференції держава зменшує вилучення з відповідної сфери застосування капіталу. За рахунок цього при незмінній кон'юктурі ринку продукції прибутковість капіталовкладень у відповідну галузь зростає [18, с. 66]. Інакше кажучи, держава через зменшення податкового навантаження створює конкурентні переваги для відповідних економічних суб'єктів і тим самим сприяє одержанню додаткових прибутків.

Протилежність поглядів на стимулюючу функцію податків пов'язана, перш за все, з протиріччями, які випливають з економічного змісту оподаткування: з одного боку, податки - це інструмент примусового стягнення,

а з іншого – інструмента стимулювання. Проте, слід акцентувати увагу на тому, що розглядати стимулюючий вплив податків варто у площині макроекономічних ефектів податкового регулювання.

Механізм податкового стимулювання включає систему важелів, форм, методів, інструментів державного впливу, спрямованих на стимулювання суб'єктів господарювання щодо стимулювання їхньої ділової активності. До найбільш дієвих стимулюючих важелів за визначенням є податкові пільги, які знижують рівень податкового навантаження, а відтак зменшують податкові зобов'язання платників податків. Саме податкові пільги є важливим елементом реалізації політики податкового стимулювання. Обов'язковою умовою реалізації стимулюючого потенціалу податкових важелів регулювання економічного розвитку.

За результатами проведеного теоретичного аналізу можна дійти висновку, що податковий механізм задає певні параметри для розвитку податкової системи, як в частині складу податків за рівнями бюджетної системи, так і за величиною податкового стягнення. Застосовуючи податкові інструменти незалежно, від того на які стадії суспільного відтворення впливає держава шляхом податкового регулювання, досягаються певні результати у рамках встановлених цілей соціально-економічного розвитку держави.

Застосування основних інструментів податкового регулювання, до яких належать податкові ставки, податкові пільги, податкові преференції, амортизаційна політика, дозволяє здійснювати регулюючий вплив податкової політики на реальний сектор економіки, метою якого є:

- забезпечити мобілізацію податкових надходжень для фінансування діяльності органів державної влади і місцевого самоврядування, щодо здійснення відповідних функцій та повноважень;

- сприяти стійкому розвитку економіки, пріоритетних галузей та видів діяльності окремих територій, малого підприємництва;

- реалізувати соціальну справедливість при стягненні податків з економічних суб'єктів.

2. Моніторинг фіскальної ефективності податкової політики

Збереження та зміцнення територіальної цілісності країни, подолання економічної кризи, зниження соціальної напруги в суспільстві – всі ці фактори диктують необхідність формування такої податкової політики, яка б здійснювала реальний вплив на активізацію ділової активності, розвиток інноваційних технологій, створення сприятливих умов для залучення іноземних інвесторів. Саме податкові методи є такими, що можуть налагодити взаємозв'язок між інтересами держави та інтересами платників податків.

Однією з проблем сучасного оподаткування є перманентність податкового законодавства. Постійні зміни Податкового кодексу призводить до суперечливості податкових норм, порушення податкової дисципліни та частих помилок при обчисленні податків.

Для аналізу кількості змін податкового законодавства необхідно звернутися до рис. 2.1.

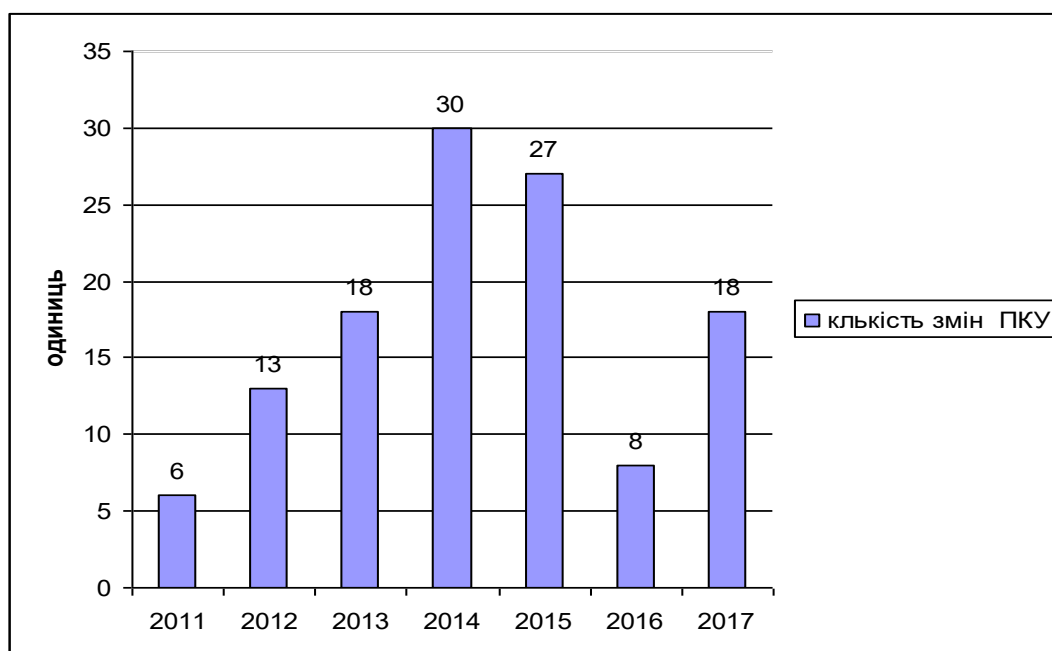


Рис. 2.1. Динаміка кількості змін Податкового кодексу України за період 2011-2017 рр.

Джерело: [19]

З рис. 2.1. видно, що за період існування Податкового кодексу практика щодо внесення змін до законодавства лишається досить стабільною. Наведена

динаміка свідчить про збереження тенденції щодо нестабільності податкового законодавства. Причому досить велика кількість змін приходиться на період 2014-2015 рр. Безперечно, причини полягали у радикальному податковому реформуванні на той час. Проте законодавчий розлад знову набрав силу у 2017 році.

Аналіз структури змін показав, що була знижена ставка оподаткування пасивних доходів у вигляді дивідендів по акціях, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток (з 18% до 9%). Досить суттєві зміни у бік підвищення ставок відбулися у структурі акцизного оподаткування, зокрема на пиво, виноград, збрижені напої, тютюнові вироби паливо (пічне). Зросли ставки з рентної пати за спеціальне використання води та ставки єдиного податку для IV групи платників.

Фіскальну ефективність податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, як і ефективність податкової системи загалом, можна оцінювати шляхом використання певних критеріїв. За допомогою оцінок визначається здатність обраних форм оподаткування формувати бюджетні ресурси держави у такий спосіб, щоб не здійснювати тиск на підприємництво.

Критерії встановлення ефективності податкових надходжень обґрунтуємо тим, що фіскальні принципи організації оподаткування зводяться до еластичності обкладання, що включає можливість автоматичної зміни залежно від фази економічного циклу, та достатності обкладання, що покриває суспільно необхідні видатки. Тому скористаємося такими показниками, як коефіцієнт збираності податків та коефіцієнт еластичності [20, с.47].

Коефіцієнт збираності податків (КЗП) — характеризує тенденцію виконання плану зі збирання податкових надходжень:

$$\text{КЗП} = \frac{P_{\text{п}}}{P_{\text{п}}}, \quad (2.1)$$

де КЗП – коефіцієнт збираності податків

Рп — сума податків, що реально збирається і надходить до відповідного бюджету, грн;

Пп — планова або розрахункова сума податкових надходжень до відповідного бюджету за аналогічний період, грн.

Динаміка оцінок за коефіцієнтом збираності податків відображена на рис. 2.2.

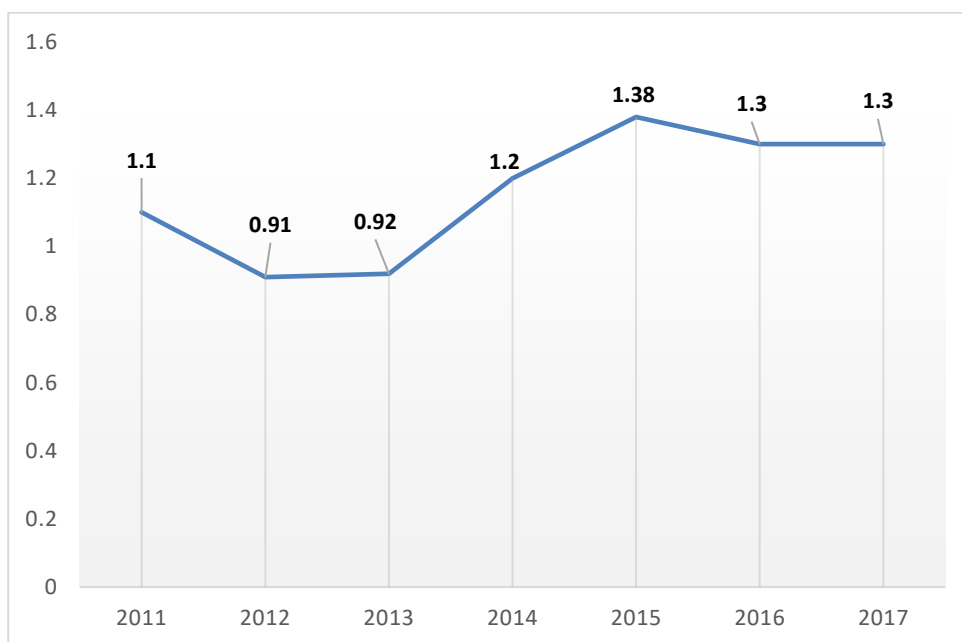


Рис. 2.2. Динаміка оцінок за коефіцієнтом збираності податків у 2011-2017 рр.

Аналіз показав (рис. 2.2), що у 2011-2017рр. коефіцієнт збираності податків за аналізований період коливається в межах від 0,92 (2013 р.) до 1,38. Отже, можна стверджувати, що простежується зростаюча тенденція, яка відображає позитивні зрушення в адмініструванні податків. Однак надмірна зосередженість податкових інспекцій на виконанні планових показників посилює адміністративний тиск на суб'єктів господарювання, що, у свою чергу, спричиняє штучне підвищення податкового навантаження. У 2012 р. коефіцієнт збираності податкових надходжень різко знизився внаслідок невиконання планових показників за основними податками. Причини такого положення виявляють у спаді ділової активності, як наслідку фінансової кризи.

Для оцінки якісної сторони збираності податків вважається за доцільне проаналізувати оцінки за у розрізі бюджетоутворюючих податків (таблиця 2.1)

Таблиця 2.1

**Коефіцієнти збираності податків за групою бюджетоутворюючих податків
зведеного бюджету України**

Показники	2013	2014	2015	2016	2017
ПДФО	0,92	1,2	1,38	1,3	1,3
Податок на прибуток підприємств	0,94	0,99	1,0	1,12	1,24
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	0,85	0,87	1,07	0,95	0,97
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	0,89	1,30	0,98	0,97	0,98
Ввізне мито	0,88	0,79	0,86	0,89	0,9
Вивізне мито	0,5	0,2	0,4	0,3	0,5

Розраховано за даними: [21].

Приведені розрахунки (таблиця 2.1) демонструють, що лише податок на прибуток підприємств перевищує одиницю у 2015-2017 роках, а також ПДФО, починаючи з 2014-2017 рр. Це характеризує якісні зрушення в адмініструванні цих податків. Проте такого не можна сказати про інші податкові надходження, що входять до структури.

Для здійснення детального аналізу щодо регулюючого впливу податків відповідно до рівня стягнення та для оцінки їх фіскального призначення, необхідно порівняти тенденції податкових надходжень державного та місцевих бюджетів (рис. 2.3.).

Виходячи з даних рис. 2.3, можна дійти висновку, що податкові доходи державного бюджету перевищували темпи зростання податкових доходів місцевих бюджетів у 2014 та у 2015 роках. У 2015 році спостерігається значний приріст податкових надходжень місцевих бюджетів, що спричинено змінами у їхньому перерозподілі між рівнями бюджетної системи, яке було викликано проведенням реформування місцевого самоврядування та підвищення самодостатності органів місцевого самоврядування.

Для визначення впливу податкових надходжень на ВВП доцільно розрахувати коефіцієнт еластичності.

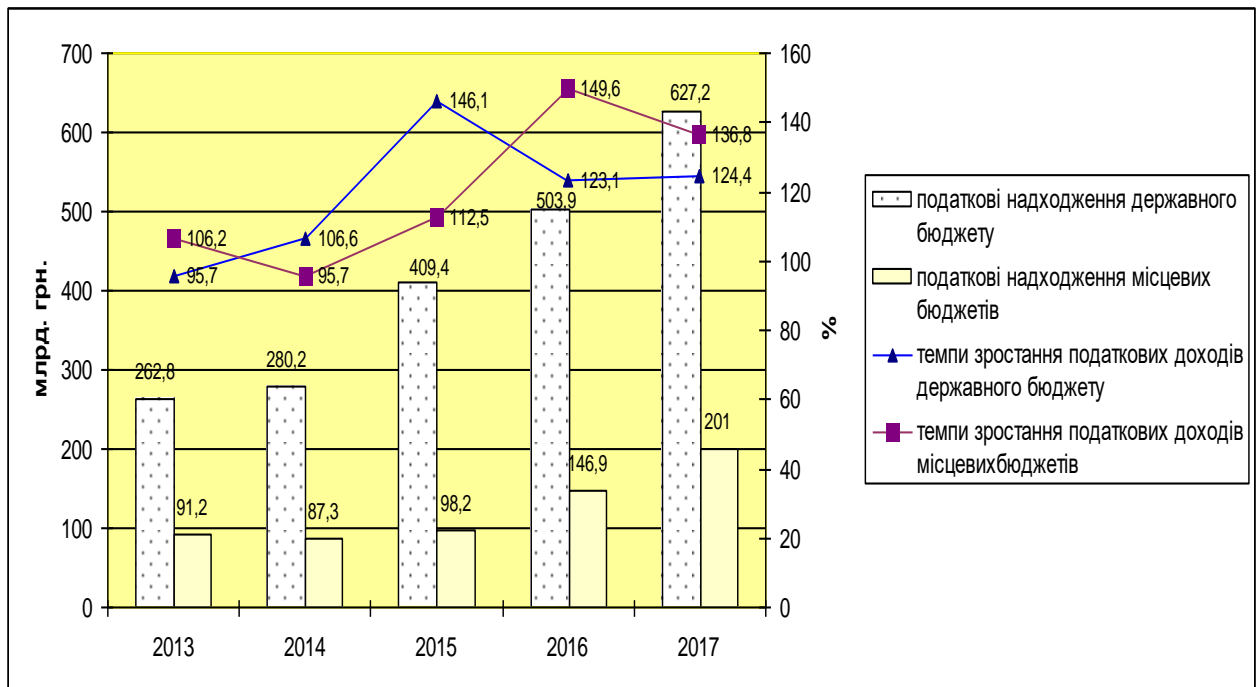


Рис. 2.3. Тенденції податкових надходжень за рівнями бюджетної системи у 2013-2017 роках

Джерело: [21].

Еластичність податку характеризує відносну зміну обсягу його надходжень за незмінної податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування. Коефіцієнт еластичності (tax elasticity) показує, на скільки відсотків збільшаться/зменшаться податкові надходження (група податків чи окремих податок) при зміні визначального економічного фактора (ВВП, доходів населення тощо) на 1 %.

Податкова система вважається еластичною, якщо відповідний коефіцієнт більший від одиниці. Це свідчить про зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж бази оподаткування (без запровадження нових податків), за яку зазвичай приймають ВВП, тобто оподаткування має значний потенціал автоматичного регулятора. Така ситуація може спостерігатися в разі зниження обсягів ухилення від оподаткування, рівня податкового боргу, підвищення ефективності роботи контролюючих органів тощо. Якщо

коефіцієнт менший від одиниці, податкова система є нееластичною та чинить неістотний стабілізуючий вплив [20, с. 48].

Дослідження еластичності податкових надходжень як загалом, так й окремих видів податків дає змогу знайти дієвий спосіб реформування податкової системи, що сприяє максимізації надходжень податків при заданому рівні податкового навантаження або мінімізації податкового тиску при заданому рівні податкових надходжень. Такі дослідження особливо актуальні в умовах кризи, оскільки допомагають визначити оптимальні з фіскальної точки зору напрями економічного розвитку у сферах виробництва та споживання, що в кінцевому підсумку забезпечує достатність внутрішніх джерел фінансування суспільних видатків без необхідності залучення державних позик вплив. Еластичність податків, безперечно, є важливим показником, адже відображає ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду. Однак через нестабільність вітчизняної податкової системи фактичне обчислення коефіцієнта еластичності є доволі проблематичним: надто складно сформувати варіаційний ряд, у якому податкові надходження залежатимуть виключно від динаміки ВВП, тобто відокремити автоматичні зміни від дискреційних.

У таблиці 2.2. показано динаміку коефіцієнта еластичності податків в Україні, що розрахований відповідно до формули

$$E = \frac{\Delta ПД}{\Delta ВВП} \quad (2.2)$$

де $\Delta ПД$ - процентна зміна величини доходів за період часу;

$\Delta ВВП$ - процентна зміна валового внутрішнього продукту за період.

Якщо коефіцієнт еластичності більше за одиницю, то система податкових доходів є еластичною, тобто зміни в обсязі надходжень до бюджету відбуваються вищими темпами, ніж зміни в обсязі валового внутрішнього продукту. За нееластичної системи податкових доходів (коефіцієнт нижчий за одиницю) зміна в обсязі валового внутрішнього продукту не впливає на зміну в обсязі податкових доходів держави.

Таблиця 2.2

Оцінювання впливу податкових доходів державного та місцевих бюджетів на ВВП по коефіцієнтах еластичності у 2010-2017 роках

Роки	Темпи зростання ВВП, %	Темпи зростання податкових доходів місцевих бюджетів, %	Коефіцієнт еластичності податкових доходів місцевих бюджетів	Темпи зростання податкових доходів державного бюджету, %	Коефіцієнт еластичності податкових доходів державного бюджету
2012	108,4	117,4	1,08	105,0	0,97
2013	103,1	95,7	0,93	96,5	0,94
2014	109,1	106,7	0,98	106,7	0,98
2015	124,7	112,5	0,90	145,1	0,86
2016	120,5	149,6	1,24	123,1	1,02
2017	125,1	136,8	1,09	124,4	0,99

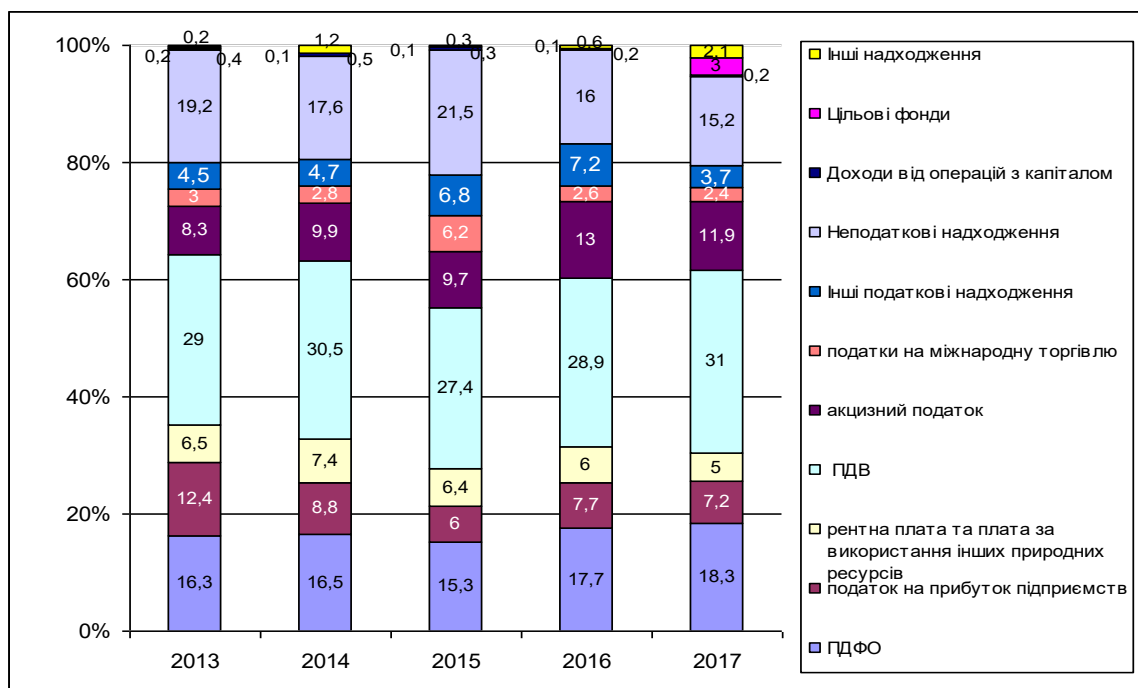
Розраховано за: [21-22].

Повертаючись до аналізу даних, наведених у таблиці 2.2, Варто зазначити, що тільки у 2012 р. податкові доходи місцевих бюджетів мали коефіцієнт еластичності більше одиниці (1,08), а в інші періоди податкові доходи були нееластичними. Іншими словами у 2012 році 1 % приросту податкових доходів місцевих бюджетів спричиняв приріст ВВП на 1,08%. Варто звернути увагу на той факт, що саме в 2011 р. відбулися суттєві зміни у Податковому та Бюджетному кодексах. Ці зміни стосувалися перерозподілу податкових доходів за рівнями бюджетної системи. В 2013-2015 роки податкові доходи не вплинули на формування ВВП, а відтак є сенс для твердження, що зростання ВВП не здійснювалося за рахунок податків. Зміни у перерозподілі податкових доходів між рівнями бюджетної системи спричинили перевищення темпів зростання місцевих бюджетів у порівнянні з ВВП, тому коефіцієнт еластичності у цей період перевищує одиницю на 2% на рівні місцевих бюджетів та на 24% на рівні державного бюджету. У 2016 році тенденція щодо державного бюджету зберігається, на рівні місцевих бюджетів

ситуація погіршилася, що призвело до зниження коефіцієнту еластичності до 0,99, а відтак вплив податкових надходжень місцевих бюджетів на ВВП не здійснювався.

Еластичність податкових доходів бюджету залежить від двох чинників: еластичності кожного податку, який входить до системи оподаткування, і питомої ваги цього податку в загальному обсязі надходжень.

Для оцінювання фіскальної дієвості податкової політики доцільно проаналізувати структуру податкових надходжень у доходах зведеного бюджету (рис. 2.4.).



2.4. Структура доходів зведеного бюджету України у 2013-2017 рр.

Джерело: [21].

Серед усіх податків, як видно з даних, наведених на рис. 2.4., значна роль у формуванні доходів бюджету України належить податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб, акцизному податку та податку на міжнародну торгівлю. За рейтинговою оцінкою доходів бюджету, яку розробили Тимченко О.М. та Сибірянська Ю.В., саме ці 5 податків є базисом для формування доходів бюджету, оскільки вони не потребують значних затрат та зусиль на управління та мають істотне фіскальне значення, забезпечуючи високі надходження до бюджету [23, с. 23-25].

Значну частку ПДВ у загальних податкових надходженнях в Україні можна пояснити тим, що ПДВ є непрямим податком, який включається у ціну товару або послуги, тому цей податок. Тому не потребує додаткових зусиль щодо його стягнення. Відповідно, в процесі подальших непередбачуваних змін і трансформацій, цей податок залишався надійним джерелом наповнення доходів бюджету.

Частка ПДФО у структурі доходів бюджету займає за вагомістю друге місце, але вона є відносно стабільною. Хоча варто зазначити, що після впровадження реформи децентралізації відбулися зміни у перерозподілі його між рівнями бюджетною системи, тобто його фіскаль роль дещо понизилася для бюджетів місцевого рівня, оскільки 25 % цього податку акумулюється у державному бюджеті. Говорячи про проблематику щодо стягнення ПДФО, вона на протязі багатьох років визначається приховуванням частки доходів фізичних осіб від оподаткування, оскільки проблеми виплати заробітних у конвертах пишаються актуальними і зараз.

Акцизний податок наступним за вагомістю непрямим податком його частка не зазнала значних коливань за досліджуваний період. Зростанню частки акцизного податку 2016 р. сприяло розширення переліку підакцизних товарів, та підвищення ставок податку. У 2017 р. спостерігається зниження частки акцизного податку, хоча знову має місце підвищення акцизу на низку товарів.

У структурі податкових надходжень податок на прибуток підприємств займає одне із головних місць, тому вдосконалення системи прибуткового оподаткування юридичних осіб залишається одним із найважливіших завдань податкової політики держави. Регулюючий вплив податку на прибуток підприємств є досить суттєвим в системі державного регулювання. Саме цей інструмент має заохочувати бізнес і впливати на ділову активність. Звертаючи увагу на існуючі тенденції аналізованого податку, варто зазначити, що з 2010 р. частка цього податку знизилася з 22,27% до 7,2 % у 2016 р. До основних чинників, що впливають на тенденції податку на прибуток можна віднести такі: зміни в обсязі валового прибутку; зміни у кількості платників платників

податку; податкова заборгованість з податку на прибуток підприємств; посилення податкового тягаря; розширення неформального сектору економіки.

Суттєво зростають надходження до Зведеного бюджету за рахунок мита, які складають 40,3 млрд. грн. Це у 3,4 та у 3,2 рази більше, ніж за 2010 та 2014 роки відповідно. Це викликано, насамперед, зростанням надходжень від ввізного мита, що пояснюється тимчасовим введенням додаткового імпортного збору з 26.02.2015 року, з товарів, що ввозяться на митну територію України у митному режимі імпорту, незалежно від країни походження цих товарів та укладених Україною угод (договорів) про вільну торгівлю (скасовано з 1 січня 2016 року відповідно до Закону України від 24.12.2015 № 912-VIII "Про заходи щодо стимулювання зовнішньоекономічної діяльності") [24].

Підсумовуючи результати проведеного дослідження можна стверджувати, що податкова політика спрямована на посилення дієвості фіскального впливу на реальний сектор економіки, в той час, як саме регулюючий інструментарій є найбільш ефективним для економічного регулювання економіки. Посилюючи фіскальні важелі, держава переймається єдиною проблемою, що пов'язана з ресурсним забезпеченням бюджетів, а відтак говорити про ефективну регулюючу роль податкової політики на цьому етапі розвитку податкових реформ зарано.

3. Оцінка впливу податкового регулювання на реальний сектор економіки

Виходячи з того, що податки є досить впливовим інструментом на розвиток реального сектору економіки зневага їхніх регуляторних можливостей може призвести до посилення податкового тягаря, загострення соціальних протиріч, зниження ділової активності підприємців. Наслідки можуть бути досить руйнівними як для суспільства, та і для держави.

Ринок потребує нових підходів до податкових форм вилучення частини виробленого суб'єктами господарювання додаткового продукту, які максимально відповідають вимогам ефективного розвитку ринкової економіки [25].

Отже, від того, наскільки прогресивною буде податкова політика, наскільки обґрунтованими будуть рішення щодо застосування тих або інших форм, методів, інструментів та важелів податкового впливу на реальний сектор, залежить інтенсивність соціально-економічного розвитку держави.

Для оцінки впливу податкової політики на реальний сектор економіки необхідно здійснити факторний аналіз через застосування методології оцінювання еластичності податків по відношенню до показників, які відображають вартісну оцінку діяльності певної галузі економіки (таблиця 3.1.)

З огляду на дані таблиці 3.1, можна оцінити ступінь впливу податкових надходжень на розвиток реального сектору економіку. За даним Державної служби статистики розраховані відповідні оцінки. Зокрема, оцінка еластичності податкових надходжень, що впродовж аналізованого періоду податкові надходження здійснювали регулюючий вплив на промисловість. Зокрема, на 1 грн. приросту податків обсяг реалізованої продукції прирощувався у 2013 р. на 1,02 грн.; у 2014 – на 1,07 вгрн; у 2015 – на 1,51 грн; у 2016 – 1, 24 грн; у 2017 на 1,33 в.п..

Аналіз значень оцінок еластичності податкових надходжень у будівельній галузі дозволяє дійти висновку, щоо регулюючий вплив податкових надходжень виявлявся лише у 2013-2015 роках, оскільки саме у цей період

спостерігається перевищення коефіцієнту еластичності від одиниці на 0,1; 0,2; 0,3 відповідно за роками. Проте у 2016-2017 податки не впливали на розвиток цієї галузі (коефіцієнти менше одиниці).

Таблиця 3.1

Оцінки еластичності податкових надходжень за галузями економіки

	2013	2014	2015	2016	2017
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі промисловості	1,02	1,07	1,51	1,24	1,33
Оцінка еластичності податкових надходжень у будівельній галузі	1,1	1,2	1,3	0,94	0,91
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі сільського господарства	1,00	0,77	0,86	1,08	1,15
Оцінка еластичності податкових надходжень у галузі роздрібного товарообігу	0,93	1,02	1,32	1,05	1,23

Розраховано автором: [22].

Податковий вплив на галузь сільського господарства також не був регулярним. Позитивні значення можна спостерігати лише у 2016- 2017 роках. Крім того, у порівнянні з іншими галузями економіки визначено самі низькі значення коефіцієнту еластичності. Зокрема у 2014 році він був нижчим за одиницю на 2,3 пункти, у 2015 – на 1,4 пункти.

Аналіз еластичності податкових надходжень у галузі роздрібного товарообороту показав, що податкові надходження впливали на цю галузь у 2014-2017 роках. Причому найвища оцінка датується 2015 р., 2017 рік також визначається вищим рейтингом в порівнянні з попереднім. У 2013 р. регулюючий податків вплив у цій галузі економіки не відбувався. Проте варто звернути увагу, що вплив податків на галузі економіки у реаліях практично не є відчувається. Це є зрозумілим, адже оцінки еластичності незначно перевищують 1.

Однією з найвагоміших проблем розвитку реального сектору економіки є посилення впливу податкового навантаження. Оцінка оптимального розміру податкового тиску є провідною макроекономічною проблемою для будь-якої держави. Досить розповсюдженою є думка, що чим стрімкіше і динамічніше розвивається економіка держави, тим нижче рівень податкового тягаря.

Загальною практикою щодо визначення податкового тягара на макрорівні є відношення податкових надходжень до ВВП. Застосовуючи цю методику розраховано рівень податкового навантаження за період 2012-2017 років (рис. 3.1).

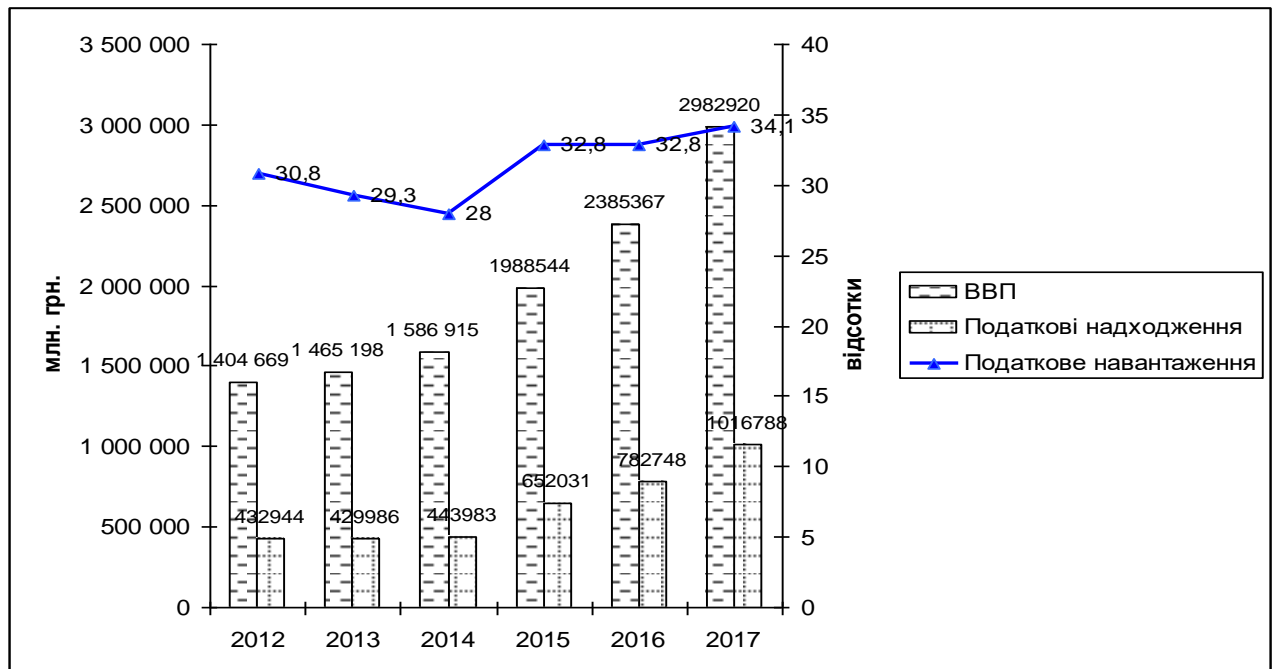


Рис. 3.1. Динаміка ВВП, податкових надходжень та податкового навантаження у 2012-2017 роках в Україні

Джерело: [22].

З огляду на дані, що відображені на рис. 3.1, податкове навантаження в Україні зростає. Починаючи з 2014 року його рівень зріс на 6,1 в.п. й у 2017 році досягло 34,1 %.

Фахівцями Центру міжнародних і порівняльних досліджень граничний рівень податкового тягара оцінюється у 40%. Вважається, що перевищення цього показника може привести до зниження інвестиційної активності у виробничій сфері та спричинить гальмування розвитку бізнесу. Крім того надмірний податковий тягар сприяє виникненню ситуації, коли платник захоче перенести його частину на інших суб'єктів або уникнути сплати податків [26, с. 27].

Оптимізація податкового навантаження є досить важливим питанням для покращення бізнес клімату, але не єдиним за своїм значенням. Світова практика

показує, що існують успішні економіки, де рівень податкового тягаря досить високий. Існують інші досить дієві методи податкового регулювання які базуються на принципах гармонізації інтересів держави і інтересів бізнесу. Проте в Україні не створено умов щодо реалізації прагматичного фінансового компромісу між органами державної влади, місцевого самоврядування та платниками податків. Традиційні методи, які запроваджуються в держави для стимулювання національного виробника, як показує практика не є дієвими. Зокрема, мова йде про пільгове оподаткування. Тому є сенс дослідити його регулюючу роль (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2.

Оцінки коефіцієнту ефективності використання податкових пільг

Галузі	2012	2013	2014	2015	2016
Сільське господарство	0,59	0,9	18,94	0,39	0,09
Промисловість	4,77	-2,15	-0,06	-0,01	-0,03
Будівництво	-0,36	-0,04	-0,11	-0,02	-0,03
Торгівля	3,4	-0,41	-0,05	-0,03	-0,05
Транспорт і зв'язок	0,11	-0,79	-0,12	-0,05	-0,05
Фінансова та страхова діяльність	0,29	0,23	-0,14	0,01	-0,03
Освіта	14,07	16,36	24,51	24,04	44,69
Охорона здоров'я	-2,86	-5,93	-1,45	-0,94	9,25

За даними : [27].

З огляду на наведені у таблиці 3.2 дані в останні три роки спостерігається підвищення ефективності пільгового оподаткування у провідних галузях реального сектора економіки, зокрема промисловості, будівництва, транспорту і зв'язку, у сфері фінансової та страхової діяльності. У галузі сільського господарства коефіцієнт має тенденцію до зниження в останні три роки, але у порівнянні з в іншими галузями тенденція є більш струмуючою. Оцінки коефіцієнту в галузі освіти і охорони здоров'я відображають тенденцію зниження ефективності використання податкових пільг, що є наслідком досить високої централізації цієї сфери.

Податкові пільги стають дієвим стимулятором економіки, якщо вони не виконують роль компенсатора. Саме з цих позицій мають виходити при встановленні пільгових режимів оподаткування. Якщо пільги виконують своє призначення як інструмент подолання певних економічних деформацій, що виявляються у наслідок провалів ринку, то їх дієвість буде відчутною, оскільки тут переслідується ціль щодо сприяння ефективному розподілу (перерозподілу) фінансових ресурсів.

Проте існують і суттєві негативи від застосування податкових пільг. По-перше надання податкових пільг завжди супроводжується певним змінами у податковому законодавстві. Це ускладнює адміністрування і знижує його ефективність. Інший аспект застосування податкових пільг, який лежить у площині моралі. Зокрема, пільгове оподаткування формує нерівні умови для сплати податків між різними платниками. Отже, порушується принцип справедливості оподаткування та рівності усіх платників податків. Такі дискримінаційні умови є підставою для ухилення від сплати податків.

Найбільш деструктивний вплив податкові пільги здійснюють стійкість податкової системи. Доводом щодо до цього є їхня доволі часта змінюваність. Пільги можуть скасовуватися, зменшуватися або доповнюватися. У будь-якому разі це тимчасовий інструмент податкового регулювання, а відтак його застосування може порушити динаміку функціонування податкової системи. Наприклад, у ході податкового прогнозування і планування, коли перспективи можуть викривлені.

Проте найбільшим негативом є те, що податкові пільги приводять до втрат бюджету. Саме цей контекст варто враховувати при призначенні податкових пільг (рис. 3.2).

З рис. 3.2 видно, що загальна тенденція є тенденцією зниження частки податкових пільг, які є втратами бюджету. Причини таких метаморфоз полягає у зменшенні сум податкових пільг з ПДВ (на 40,3%). Однак, таке скорочення відбувалося в основному за рахунок пільг, які не призводять до втрат бюджету,

в то час як пільги, які є втратами бюджету демонструють зростання. і у 2012 році склали 36,31% в загальній сумі наданих пільг, збільшившись на 17%.

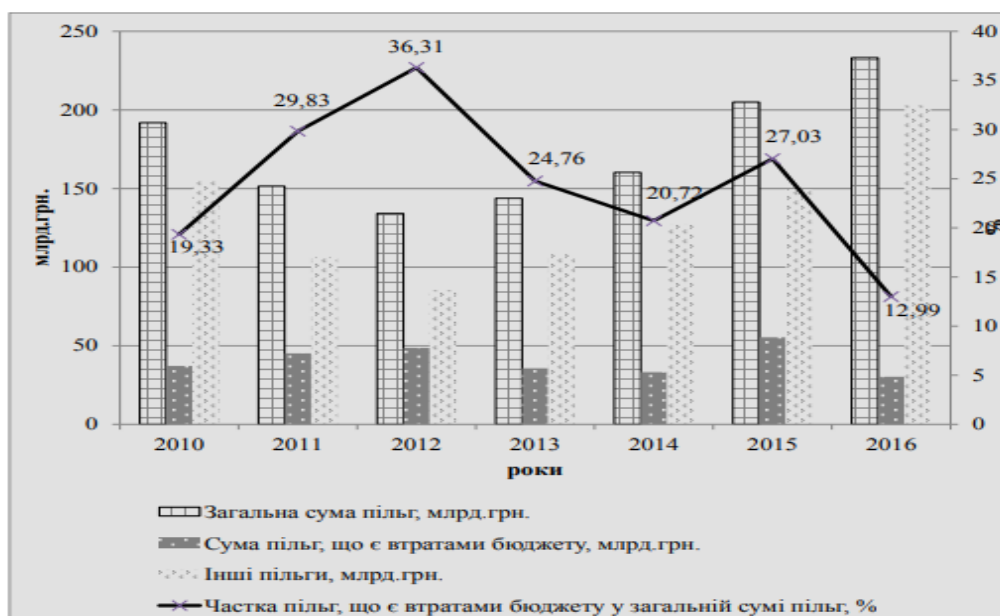


Рис. 3.2. Динаміка податкових пільг і частки пільг що є втратами бюджету в загальній сумі податкових пільг за 2010 – 2016 рр., млн. грн.

Джерело: [27].

Найбільшу частку серед пільг, які призводять до втрат бюджету замають пільги з ПДВ. У 2016 році їх питома вага склала 54%. Однак у попередньому періоді аналогічний показник складав 91%. Причиною такого стрімкого зниження втрат бюджету є внесення змін щодо спеціального режиму оподаткування ПДВ. З 2017 року такий режим оподаткування для галузі сільського господарства зовсім не передбачається. Більш того з прийняттям змін до ПКУ на підставі Закону № 909-VIII від 24.12.2015 [28] держава збільшила податкове навантаження на галузь сільського господарства у цілому на 34,6 млрд грн.

Для з'ясування впливу податкових пільг на економіку побудована економіко-математична модель парної регресії, яка описує вплив кількості податкових пільг на ВВП (рис. 3.3.).

З огляду на рисунок 3.3. можна дійти висновку що кількість податкових пільг впливає на ВВП оскільки, коефіцієнт детермінації є дорівнює 63,2%, що визначає суттєвість перемінної на «у».

З огляду на рівняння , яке описує цю залежність (3.1) можна стверджувати, що приріст однієї пільги спричиняє зниженню ВВП на 8412 грн.

$$y = -8412x + 4E+06, \quad (3.1)$$

де y – ВВП млн. грн, x – кількість податкових пільг

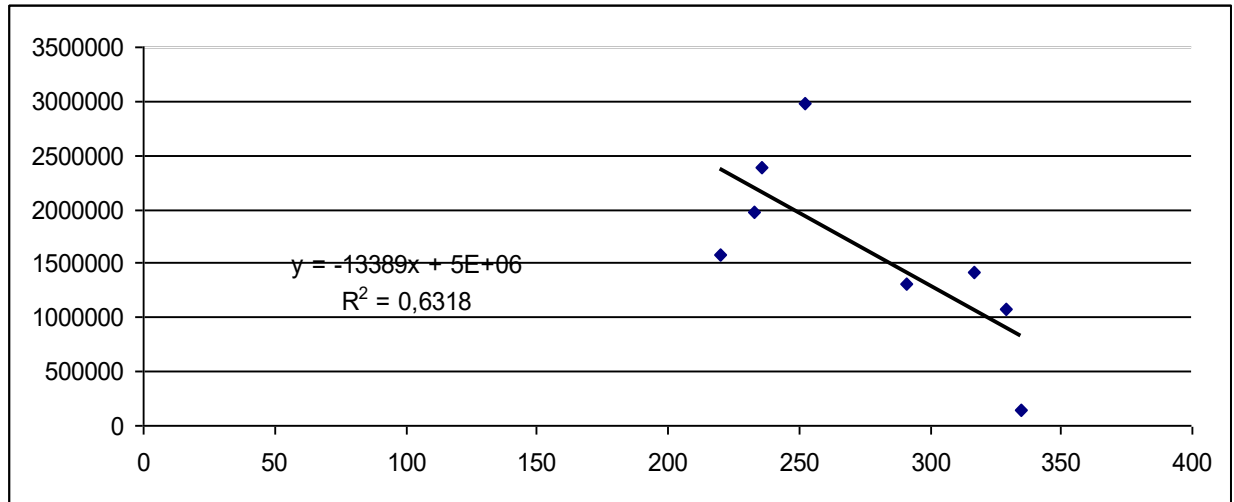


Рис. 3.3. Економіко-математична модель залежності ВВП від кількості податкових пільг

Джерело: розроблено автором.

Підсумовуючи вище викладено є сенс звернути увагу на той факт, що для здійснення ефективного регулюючого впливу на розвиток реального сектора економіки необхідно, щоб податкові пільги не перетворювалися на втрати бюджету.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволила сформулювати теоретичні висновки та практичні рекомендації.

1) Визначено, що податковий механізм задає певні параметри для розвитку податкової системи, як в частині складу податків за рівнями бюджетної системи, так і за величиною податкового стягнення. Застосовуючи податкові інструменти незалежно, від того на які стадії суспільного відтворення впливає держава через податкове регулювання здійснюється вплив на економіку.

2) Встановлено, що однією з проблем неефективного податкового регулювання є негативна практика внесення частих змін до податкового законодавства. Це створює підстави для ухилення від сплати податки, та знижує якість податкового адміністрування.

3) Виявлено, що в Україні застосовуються переважно фіскальні, а не регулюючі важелі оподаткування. Це означає, що держава акцентує увагу, у першу чергу, на формуванні доходів бюджету, а не на регулюванні економічних процесів.

4) Аналіз критеріїв оцінки ефективності регулюючого впливу податкової політики на реальний сектор економіки показав, що такий вплив здійснюється в останні роки на розвиток промисловості, будівництва, роздрібного товарообороту та частково на сільське господарство.

5) Встановлено, що в останні три роки спостерігається підвищення ефективності пільгового оподаткування у провідних галузях реального сектора економіки, зокрема промисловості, будівництві, транспорті і зв'язку, у сфері фінансової та страхової діяльності. Проте значна кількість податкових пільг призводить до необґрунтованих втрат бюджету та здійснює негативний вплив на розвиток економіки. Визначено, що приріст однієї пільги спричиняє зниженню ВВП на 8412 грн.

6) Для вирішення проблем та вдосконалення регулюючого впливу податкової політики на реальний сектор економіки рекомендується:

- застосовувати пільгове оподаткування для стимулювання стимулюванні інвестицій у капітальні активи, що дозволить підвищити економічний потенціал капіталоемних галузей;

- запровадити податкові пільги для посилення стимулюючого ефекту інвестицій, які спрямовуються на реалізацію стартапів інноваційного характеру.

- здійснювати постійний контроль за діяльністю суб'єктів господарювання, які використовують систему пільгового оподаткування;

- підвищити соціальну і регулюючу ефективність податкових пільг шляхом обґрунтування доцільності їх надання та контролю використанням відповідно до їхнього призначення;

- розробити заходи щодо моніторингу податкових пільг для забезпечення швидкого регулювання, якщо останні спричиняють значні втрати бюджету.

Список використаних джерел:

1. Налоги и налогообложение : учеб. ; [под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой]. – М. : Инфра_М, 2001. – 508 с.
2. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения : учеб. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 495 с.
3. Соколовська А.М. Формування податкової політики в умовах невизначеності // Фінанси України. – 2012. – № 11. – С. 44–51.
4. Крисоватий А.І. Теоретикоорганізаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : моногр. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
5. Крисоватий А.І. Сущность и концептуальные основы формирования налоговой политики в условиях евроинтеграционных процессов / А.І. Крисоватий, В.Н. Мельник, Т.В. Кошук // Экономика Украины .- № 1(642). – 2016. – С. 35-51.
6. Трансформаційні процеси у податковій системі України: монографія. / [Волохова І. С., Луніна І. О., Слатвінська М. О., Хомутенко А. В. та ін.]; за ред. д-ра екон.наук І. С. Волохової. – Одеса: Атлант, 2018. – 383 с.
7. Налоговая реформа в Украине и республике Беларусь: аналитические исследования: монография / [под ред. В. Г. Барановой, О. Е. Дубовик, Е. Ф. Киреевой]. – Харьков: Издательство «Диса плюс», 2016. – 240 с.
8. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко; [За ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 404 с.
9. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку. Автореф. дис. ... докт. екон. наук. – К. 2003. – 37 с.
10. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.
11. Жарко Р. П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К. 2006. – 24 с.

12. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Донецьк, 2006. – 22 с.

13. Іванов Ю. Б. Регулятивний потенціал податкової системи України. Монографія / За заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Іванова. – Харків: ХНЕУ, 2009. – 400 с

14. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : монографія / Л. М. Шаблиста. — К. : Інститут економіки НАН України, 2000. — 218 с.

15. Андрущенко В. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів) / В. Андрущенко. — Львів : Каменяр, 2000. — 305 с.

16. Іванов Ю.Б., Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект : монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 328 с. 7. Офіційний сайт Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.worldbank.org/>

17. Терьохін С. Доповідь першого заступника голови Комітету з питань фінансів та банківської діяльності Верховної Ради України, голови Підкомітету з питань податків та митної справи. – К., 17 березня 2000 року

18. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. – К. : "Комп'ютерпрес", 2006. – 278 с

19. Податковий кодекс України від 24.12.2015 № 909-VIII. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/nk/>

20. Сідельникова Л.П. Ефективність податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави / Л.П. Сідельникова // Фінанси України. - № 9, 2015. - С. 45-60.

21. Звіти про виконання бюджету / Офіційний веб-сайт Державної казначківської служби - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.treasury.gov.ua/

22. Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

23. Тимченко О.М. Оптимізація структури доходів бюджету: застосування рейтингової оцінки / О.М. Тимченко, Ю.В. Сибірянська // Фінанси України. – 2008. - №7. – с.17-27.

24. Закон України від 24.12.2015 № 912-VIII "Про заходи щодо стимулювання зовнішньоекономічної діяльності"). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/912-19>.

25. Паєнтко Т.В. Інструменти фіскального регулювання фінансових потоків. Ефективна економіка. 2011. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=659>.

26. Баранова В.Г. Влияние налоговой загрузки на развитие предпринимательства / В.Г. Баранова, О.Е. Дубовик // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 1(60) 2013. – С. 25-30.

27. Офіційний веб-сайт Державної фіскальної служби України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/>.

28. Закон України від 24.12.2015 № 909-VIII “Про внесення змін до ПКУ та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році”