

УДК 336.225.6
JEL classification: B52, H23, H24

Гречко А.В.

канд. економ. наук, доцент
ORCID ID: 0000 0002 4913 9674

Національний технічний університет України
«Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського»

ДОСЛІДЖЕННЯ НАПРЯМІВ РЕФОРМУВАННЯ ОКРЕМИХ СКЛАДОВИХ ІНСТИТУЦІЙНОГО МЕХАНІЗМУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

ИССЛЕДОВАНИЕ НАПРАВЛЕНИЙ РЕФОРМИРОВАНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СОСТАВЛЯЮЩИХ ИНСТИТУЦИОНАЛЬНОГО МЕХАНИЗМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

THE RESEARCH DIRECTIONS OF REFORMING INDIVIDUAL COMPONENTS OF THE INSTITUTIONAL MECHANISM OF TAXATION IN UKRAINE

Стаття присвячена дослідженню змін інституційного механізму оподаткування фізичних та юридичних осіб в Україні. Автором було сформовано поняття «інституційний механізм оподаткування фізичних та юридичних осіб» та здійснено ґрунтовний аналіз змін інститутів оподаткування, що були або мають бути запроваджені у зв'язку з ситуацією, що склалася на сьогоднішній день в Україні (основна увага приділена змінам в оподаткуванні податком на прибуток, ПДВ, податком на доходи фізичних осіб), досліджено місце України в міжнародних рейтингах за податковою складовою, виявлені тенденції в розвитку податкової системи України та надано прогноз її подальшого розташування в міжнародних рейтингах. Розраховано рівень податкового тиску на платників податків в Україні. За результатами проведеного дослідження автором було систематизовано зміни інститутів оподаткування та проведено їх комплексний аналіз. В результаті, автором було розроблено ряд рекомендацій по підвищенню ефективності реформування податкової системи України. Таким чином, стаття має практичне значення для розвитку сфери оподаткування і містить вдосконалення теоретичних та практичних розробок в галузі розвитку інституту оподаткування.

Ключові слова: податки, інституційний механізм оподаткування фізичних і юридичних осіб, інститути, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб.

Статья посвящена исследованию изменений институционального механизма налогообложения физических и юридических лиц в Украине. Автором было сформировано понятие «институциональный механизм налогообложения физических и юридических лиц» и осуществлен подробный анализ изменений институтов налогообложения, которые были или должны быть введены в связи с ситуацией, сложившейся на сегодняшний день в Украине (основное внимание уделено изменениям в налогообложении налогом на прибыль, НДС, налогом на доходы физических лиц), исследовано место Украины в международных рейтингах по налоговой составляющей, выявленные тенденции в развитии налоговой системы Украины и предоставлено прогноз дальнейшего расположения в международных

рейтингах. Рассчитан уровень налогового давления на налогоплательщиков в Украине. По результатам проведенного исследования автором были систематизированы изменения институтов налогообложения и проведено их комплексный анализ. В результате, автором был разработан ряд рекомендаций по повышению эффективности реформирования налоговой системы Украины. Таким образом, статья имеет практическое значение для развития сферы налогообложения и содержит усовершенствования теоретических и практических разработок в области развития института налогообложения.

Ключевые слова: налоги, институциональный механизм налогообложения физических и юридических лиц, институты, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц.

At the present stage of economic relations led to the emergence of renewed interest among researchers and practitioners in the role of institutions in economic growth and the development of institutional framework and mechanisms for the implementation of economic activity. The article investigates changes in the institutional mechanism of taxation of individuals and legal entities in Ukraine. The author had formed the concept of "institutional mechanism for taxation of individuals and entities" and carried out a detailed analysis of changes in tax institutions that have been or to be adopted in connection with the situation today in Ukraine (the main focus is on changes in the taxation income, VAT, tax on personal income), studied Ukraine's place in the international rankings for the tax component, the tendencies in the development of Ukraine's tax system and provided forecast further position in international rankings. Calculated level of tax burden on taxpayers in Ukraine. The results of the research the author has been systematically changing taxation and institutions conducted their comprehensive analysis. As a result, the author has developed a number of recommendations to improve the efficiency of tax system reform in Ukraine. Thus, the article is of practical importance for the development of tax includes improving the theoretical and practical developments in the field of taxation institution.

Keywords: taxes, institutional mechanism of taxation of individuals and entities, institutions, income tax, value added tax, income tax.

Вступ. На сучасному етапі розвитку економічних відносин зумовили виникнення значного інтересу серед науковців та практиків до ролі інститутів в економічному зростанні, а також до розвитку інституційного середовища та формування інституційних механізмів реалізації господарської діяльності. Зважаючи на розмаїття зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування суб'єктів господарювання, навколо кожного з них утворюється безліч як внутрішніх так і зовнішніх інститутів, які формують інституційне середовище. Інституційне середовище здійснює вплив на суб'єктів господарювання через різноманітні інституційні механізми (внутрішній інституційний механізм управління підприємства, ринковий інституційний механізм, інституційний механізм державного регулювання, інституційний механізм оподаткування тощо). В даному дослідженні основну увагу приділено реформуванню інституційного механізму оподаткування, оскільки саме податки являються одним з основних факторів впливу на ефективність діяльності суб'єктів господарювання і можуть виступати як

рушійним механізмом так і відігравати стримуючу роль в їх розвитку. Таким чином, питання дослідження змін механізму оподаткування фізичних і юридичних осіб є досить актуальним на сьогоднішній день.

Українські науковці мають певні здобутки в дослідженні системи оподаткування. Серед них можна відмітити наукові праці таких вчених, як: Ю. Б. Іванов [1], Н. В. Мельник [2], Л. Л. Тарангул [2], З. С. Варналій [2], Й. Петрович [3], Л. Б. Рябушка [4], Д. В. Веремчук [4] та інші. Що ж стосується розробки понять «інститут», «інституційний механізм», «інституційне середовище», то доцільно буде виділити таких вчених: Д. Норт [5, 6], Д. Комманс [8], К. Ерроу [9], Л. Абалкін [10] та інші. Однак, зважаючи на сучасні реалії в сфері оподаткування можна зробити висновок про те, що даний напрям дослідження потребує подальшого доопрацювання і розробки з метою удосконалення інституційного механізму оподаткування України і пошуку балансу інтересів платників податків та держави.

Постановка завдання. Метою даної статті є надання рекомендацій щодо вдосконалення теоретичних та практичних розробок в галузі дослідження інституційного механізму оподаткування фізичних та юридичних осіб в Україні та проведення комплексного аналізу його реформування. Відповідно до зазначеної мети, в роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- на основі дослідження понять «інститут», «інституційний механізм», запропонованих рядом спеціалістів, сформувані поняття «інституційний механізм оподаткування фізичних та юридичних осіб»;
- здійснити ґрунтовний аналіз змін інститутів оподаткування;
- дослідити місце України в міжнародних рейтингах за податковою складовою;
- розрахувати рівень податкового тиску на платників податків;
- надати рекомендації щодо вдосконалення шляхів реформування інституційного механізму оподаткування фізичних і юридичних осіб в Україні.

Методологія. Теоретико-методологічну основу дослідження складають праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців. При проведенні даного дослідження був використаний метод порівняльного аналізу, за допомогою якого проводиться порівняння нових інститутів оподаткування та тих, що існували раніше. На основі методу наукової абстракції з сукупності інституційних механізмів, що впливають на діяльність підприємства виділяється саме інституційний механізм оподаткування та виокремлюються найбільш вагомі його зміни в сплаті ПДВ, податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб. Також автором був використаний системний підхід та статистичний метод.

Результати дослідження. Зважаючи на різноманітність підходів [5 - 13] до визначення категорії «інститут», на нашу думку в даному дослідженні

варто зупинитися на класичному, загальноновизнаному визначенні запропонованому видатним представником інституціоналізму Д. Нортом. Так, на його думку, інститути, будучи «правилами гри», задають систему стимулів, спрямовуючи діяльність людей у певному руслі, саме тому, коли люди вірять у справедливість і надійність законів, договорів і прав власності, вони утримуються від спроб шахрайства та крадіжок, що призводить до зниження трансакційних витрат. У складі інститутів Д. Норт виділяв: неформальні обмеження (звичаї, традиції); формальні обмеження (закони, нормативні акти тощо); механізм примусу, що забезпечує дотримання правил (міліція, суди тощо) [5]. Формальні та неформальні обмеження разом утворюють неперервний ряд правил від звичаїв та традицій з одного боку до конституцій і законів з іншого. Переходячи до дослідження інституційного механізму зазначимо, що вперше даний термін був застосований К. Поланьї [7], який визначає його для ринкової економіки через механізм обміну (взаємний, на натуральній основі). А вже Д. Комманс [8] вважав, що саме інституційний механізм надає змогу реалізовувати очікування шляхом визначення цінності (за винятком трансакційних витрат). Щодо К. Ерроу [9], то він інституційний механізм фактично ототожнював із механізмом розподілу ресурсів. Найбільш влучним, на нашу думку, є класичне визначення запропоноване Д. Нортом [6], у відповідності до якого інституційний механізм надає змогу забезпечувати як створення правил, так і відслідковувати наслідки їх застосування. Досить влучне визначення «інституційного механізму» надає Л.Абалкін [10]. В його працях інституційний механізм досліджується як особлива підсистема організаційно-економічних та тих відносин, які забезпечують суспільні взаємозв'язки. Відтак, до неї слід включати організаційний досвід, психологічний клімат, норми, правила, звички, традиції тощо. Тож, зважаючи на наведені вище визначення економічних категорій «інститут» та «інституційний механізм», можна вважати, що інституційний механізм оподаткування фізичних і юридичних осіб включає в себе сукупність інституційних важелів, стимулів і заходів спрямованих на встановлення формальних та неформальних обмежень і взаємозв'язків між ними, які функціонують у вигляді набору правил, що формують систему оподаткування та забезпечують узгодження та коригування інтересів суб'єктів господарювання та держави.

З 1.01.2017 року і до 31.12.2021 року для платників податку на прибуток з річним доходом в межах 3 млн. грн. передбачена пільгова ставка з податку на прибуток в розмірі 0%. Співробітники такого підприємства весь рік повинні отримувати зарплату не нижче 2-х мінімальних. Дана пільга спрямована на детінізацію економіки і стимулювання платників до прозорої сплати податків, однак практика показала, що скористалися податковими канікулами не значна кількість платників, оскільки пільга передбачена лише з податку на прибуток,

але підприємство повинна платити ПДВ на загальних підставах і сплачувати в повній мірі податки і заробітної плати.

Дослідження проекту реформування інституційного механізму оподаткування в сфері ПДВ показало, що пропонується збільшення термінів реєстрації податкових накладних в ЄРПН. Податкові накладні, оформлені з 1 по 15 число місяця будуть підлягати реєстрації до останнього дня місяця, а документи з 16 по останній день місяця необхідно буде реєструвати до 15 числа місяця, наступного за звітним. Разом з цим пропонується збільшити термін реєстрації податкових накладних до 365 календарних днів, хоч і з 50% штрафом. Така зміна пом'якшить процедуру віднесення платником сум коштів до податкового кредиту. Проект передбачає введення одного відкритого реєстру бюджетного відшкодування ПДВ замість двох, що дасть змогу зробити процедуру відшкодування ПДВ більш прозорою і зрозумілою для платників.

Проектом реформування інституційного механізму оподаткування передбачено, що фізичні особи без реєстрації підприємцем можуть здійснювати роздрібну торгівлю, надавати побутові послуги і продавати продукти народних промислів на суму в рік не більше 250 мінімальних зарплат.

Таблиця 1

Зміни в оподаткуванні прибутку підприємств 2011-2016 рр. [16]

Рік	Основні напрямки змін	Узагальнення результатів реформування
2011	Ставка податку знижена з 25% до 23%. Скасування 4-ох груп основних засобів для нарахування амортизації в податковому обліку і відсотків по кожній з них. Таким чином, в податковому обліку амортизація стала нараховуватися за тими самими методами, що і в бухгалтерському. Основні засоби стали виділятися в 16 груп (6 груп нематеріальних активів) для кожної з яких встановлений мінімальний термін експлуатації, який слугує орієнтиром як при нарахуванні податкової, так і бухгалтерської амортизації. 2011– 2015 податкові канікули для суб'єктів малого бізнесу.	- Поступове скорочення стави податку на біток. - Наближення бухгалтерського і податкового обліку. - Суттєве скорочення переліку суб'єктів господарювання, що мають право на отримання
2012	Зниження ставки податку з 23% до 21%. Розширено перелік об'єктів основних засобів, вартість яких підлягає амортизації. До них, також належать основні засоби, безоплатно отримані або виготовлені чи споруджені за рахунок коштів бюджету або кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України.	
2013	Зниження ставки податку з 21% до 19%. Введено авансові внески з податку на прибуток в розмірі не	

	менше 1/12 нарахованої до сплати суми податку за попередній звітний (податковий) рік. Більшість суб'єктів перейшли на річний термін складання звітності (до 2013 року звітним періодом був квартал).	
2014	Зниження ставки податку з 19% до 18%. Обмежено термін експлуатації тих нематеріальних активів, на які у правовстановлюючих документах не встановлено строку їх експлуатації. Для таких нематеріальних активів термін експлуатації визначається платником податку самостійно, і він не повинен становити менше 2 та більше 10 років безперервної експлуатації. Раніше такий строк становив 10 років.	
2015	Скасовано звільнення від оподаткування прибутку, отриманого від: надання готельних послуг в готелях категорій «п'ять зірок», «чотири зірки» і «три зірки»; основної діяльності підприємств галузі, які виробляють електричну енергію виключно з поновлюваних джерел енергії. Скасовано пільгу оподаткування за зниженою ставкою (10%) прибутку, отриманого від операцій із цінними паперами та деривативами. Оподаткування прибутку за даними бухгалтерського обліку, корегування об'єкту оподаткування на обмежену кількість податкових різниць.	
2016	Квартальний звітний період наростаючим підсумком. Виняток - річний звітний період для новостворених, сільгоспвиробників і платників, що мають дохід за попередній рік не більш ніж 20 млн грн. Скасування щомісячних авансових внесків.	

Таблиця 2

Зміни в оподаткуванні ПДВ 2011-2016 рр. [14]

Рік	Основні напрямки змін	Узагальнення результатів реформування
2011	Скорочення переліку платників ПДВ, що підлягають обов'язковій та добровільній реєстрації, зокрема тих, що перебувають на спрощеній системі оподаткування. Впровадження системи автоматичного відшкодування ПДВ. Експериментальне впровадження системи горизонтального моніторингу.	<p>ПДВ</p> <ul style="list-style-type: none"> - Перехід на електронну систему відшкодування ПДВ та електронну реєстрацію податкових накладних. - Збільшено розмір граничного обсягу доходу, при перевищенні якого платник зобов'язаний
2012	Скорочено строки реєстрації платників ПДВ у податкових органах з 10 до 5 робочих днів. Виключено підставу для анулювання реєстрації платників ПДВ обсяг постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців сукупно становить менше 50 відсотків загального обсягу постачання.	
2013	Зміни форми і порядку заповнення і подання податкової декларації.	

2014	Зміна форми податкової накладної. Розширено перелік пільг для сільськогосподарських товаровиробників.	
2015	Збільшується «поріг» обов'язкової реєстрації підприємства платником ПДВ – з 300 тис. грн. до 1 млн. грн. Постачання лікарських засобів не звільняється від ПДВ, а оподатковується за ставкою 7%. Впровадження системи електронної реєстрації податкових накладних.	
2016	Скасовано пільгу з оподаткування операцій з постачання на митній території України та операцій з вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур. Деталізовано порядок звільнення від оподаткування міжнародної технічної допомоги. З 1 січня 2016 року база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін.	

При цьому вони звільняються від ведення обліку доходів і витрат, і щомісяця сплачуватимуть до бюджету всього 10% від мінімальної зарплати (на даний момент - 137,80 грн.) І подаватимуть звітність один раз на рік. Таким чином, у 2017 році планується продовження перетворень інституційного механізму оподаткування. Проектом реформування даної сери передбачено перехід всіма платниками податків на електронну систему комунікацій з податковими органами через особистий електронний кабінет, що має в значній мірі спростити процедуру взаємодії платників податків і фіскальної служби.

Таблиця 3

Зміни в оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб 2011-2016 рр.

[14]

Рік	Основні напрямки змін	Узагальнення результатів реформування
2011	Скасування місячної податкової декларації. Застосування диференційованої ставки даного податку (15% або 17%), що залежить від розміру отримуваної заробітної плати.	- Підвищення розміру ставки ПДВ. - Зміна розміру податкової пільги. - Розширення переліку доходів, що підлягають оподаткуванню.
2012	Обов'язок подавати річну декларацію виникає: якщо платник отримував дохід від двох або більше податкових агентів, і загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує сто двадцять розмірів мінімальних заробітних плат. Скореговано перелік доходів і витрат платника ПДФО. Зміна розміру соціальної пільги.	
2013	Змінено правила оподаткування доходів фізичних осіб, отриманих при продажу транспортних засобів. Продаж (обмін) одного із вказаних об'єктів на протязі року (легкового автомобіля, мотоцикла, мопеда) не оподатковується (до 01.01.13 – 1%).	

	Зміна розміру соціальної пільги.	
2014	Зміна розміру соціальної пільги. Встановлюється прогресивна шкала оподаткування ПДФО пасивних доходів (а саме для дивідендів, процентів, роялті, інвестиційного прибутку) за ставками: 15% - якщо база оподаткування звітного податкового року не перевищує 204 прожиткових мінімуми, 20% - якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 204 прожиткових мінімуми, але не перевищує 396 прожиткових мінімумів, до суми такого перевищення, 25% - якщо база оподаткування звітного податкового року перевищує 396 прожиткових мінімумів.	
2015	Пенсії відносяться до загального оподаткованого доходу та підлягають оподаткуванню. До місячного оподаткованого доходу відносяться доходи у вигляді дивідендів, вигравів, призів, процентів. Зміна розміру соціальної пільги.	
2016	Ставка – 18 %. Розширено перелік неоподаткованих доходів.	

Таким чином, узагальнюючи все вище зазначене можна стверджувати, що зміни які відбулися в податковій системі України і тривають дотепер мають достатньо кардинальний характер. Саме тому, на наш погляд варте уваги питання щодо оцінки ефективності тих результатів які були досягнуті на сьогоднішній день. Для цього варто звернути увагу на місце України в міжнародних рейтингах, що складаються рядом міжнародних організацій.

Таблиця 4

Індекс економічної свободи України [15]

Місце України	Рік	Елементи індексу економічної свободи									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
162	2010	38,7	82,6	77,9	41,1	61,2	20,0	30,0	30,0	25,0	57,7
164	2011	47,1	85,2	77,3	32,9	63,2	20,0	30,0	30,0	22,0	50,0
163	2012	46,2	84,4	78,2	29,4	67,7	20,0	30,0	30,0	24,0	51,2
161	2013	47,6	84,4	78,2	29,4	71	20,0	30,0	30,0	23,0	49,9
155	2014	59,8	86,2	79,1	37,5	78,7	20,0	30,0	30,0	21,9	49,8
162	2015	59,3	85,	78,7	28,0	78,6	15,0	30,0	20,0	25,0	48,2
162	2016	56,8	85,8	78,6	30,6	66,9	20,0	30,0	25,0	26,0	47,9

Даний рейтинг показує, що Україна знаходиться в кінці списку, її позиції за останні шість років майже не змінилися. Україна як і раніше відноситься до країн з не вільною економікою, проте, якщо звернути увагу окремо на

складову фіскальної свободи, то Україна має досить високий результат, що свідчить про помірний рівень податкового тиску.

Таблиця 5

Порівняльна характеристика показників України та США за критерієм «оподаткування» 2010 – 2012 рр. [16]

Країна	Показників України та США за критерієм «оподаткування»						
	Рік						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Україна	181	181	181	137	112	107	84
США	61	62	72	69	64	47	34
	Узагальнений рейтинг легкості ведення бізнесу в порівнюваних країнах						
Україна	147	145	152	137	112	96	80
США	4	5	4	4	4	7	8

Такі дані говорять про те, що реформування податкової системи в Україні має позитивні наслідки оскільки країні по критеріям оподаткування країні вдалося з 181 місця піднятися до 84, що є досить позитивним результатом.

Таблиця 6

Динаміка показників, що характеризують рівень розвитку податкової системи України [16]

Рік	Час для сплати податкових платежів	Сукупна податкова ставка (у відсотках до комерційного прибутку)	Місце України серед інших країн світу за рівнем сукупної податкової ставки
2009	848	58,4	147 місце серед 181 країни
2010	736	57,2	149 місце серед 183 країн
2011	657	55,5	149 місце серед 183 країн
2012	657	57,1	152 місце серед 183 країн
2013	491	55,4	165 місце серед 185 країн
2014	390	54,9	164 місце серед 189 країн
2015	352	52,9	108 місце серед 190 країн
2016	350	52,2	107 місце серед 189 країн

* Для порівняння: середня сукупна податкова ставка у світі складає 44,8 % від комерційних прибутків, середня кількість податкових платежів за рік – 28,5, а середня кількість часу для здійснення цих платежів – 277 годин на рік.

В сучасній міжнародній практиці рівень податкового навантаження прийнято оцінювати за допомогою коефіцієнта (Кп.н.), який розраховується як відношення суми податкових надходжень до ВВП:

$$\text{Кп. н.} = \text{Податкові надходження} \div \text{ВВП} \times 100\%$$

Проаналізуємо динаміку цього показника за останні роки (табл. 5).

Таблиця 5

Оцінка рівня оподаткування за 2009–2015 роки [17, 18]

Роки	ВВП (млн. грн)	Податкові надходження (млн. грн.)	Коефіцієнт податкового навантаження
2009	913345	148915,6	0,163
2010	1094607	261605,0	0,152
2011	1316600	207522,10	0,157
2012	1408889	274715	0,194
2013	1454931	262777	0,181
2014	1566728	280178	0,178
2015	1979458	409418	0,207
2016	-	501339	-

Проведене дослідження показало, що рівень податкових надходжень до державного бюджету суттєво зріс і темпи його зростання перевищують темпи зростання ВВП України, що в свою чергу призводить до зростання рівня податкового навантаження на платників податків.

Таким чином, подальше реформування інституційного механізму оподаткування в Україні має орієнтуватися на наступні засади:

1. Налагодження механізму автоматичного відшкодування ПДВ платникам податку.

2. Прискорення переходу на електронну форму комунікацій з податковими органами, зокрема можливість отримання швидких онлайн консультацій та можливість подання звітності в електронній формі по всіх видах податків і платежів. Це в свою чергу дасть змогу спростити процедуру подання звітності та адміністрування податків.

3. Розширення кола податкових пільг для суб'єктів малого бізнесу. На думку автора, доцільно запропонувати не лише впровадження нульової ставки з податку на прибуток для суб'єктів малого бізнесу, але і впровадити ряд пільг з інших податків, зокрема, ПДВ, ресурсних платежів, податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки. Дана рекомендація є актуальною оскільки, як свідчать статистичні дані, аналогічною пільгою з податку на прибуток, яка діяла в період з 2011 по 2015 роки скористалося всього 5 – 7 % платників, оскільки нульова ставка податку на прибуток перекривалася збільшенням обсягу податку на доходи фізичних осіб та стандартною ставкою ПДВ, які підприємці мали сплачувати. Таким чином, доцільно запропонувати зменшити для таких платників на 50 % ставку ПДВ.

4. Доцільним буде повернення до прогресивної ставки податку на доходи фізичних осіб з прив'язкою до нового рівня мінімальної заробітної плати. Ставки податку на доходи фізичних осіб можуть коливатися від 10 до 20 %, в залежності від рівня доходу платника.

Висновки. Дослідження показало, що незважаючи на проведення ряду суттєвих реформ, податковий тиск на платників податків залишається досить суттєвим, а система адміністрування податків не досконалою. Тому, впровадження подальших змін має реалізовуватися з врахуванням результатів даного дослідження та бути спрямованим на досягнення компромісу між владою і бізнесом. Науковою новизною проведеного дослідження є формування визначення «інституційного механізму оподаткування фізичних та юридичних осіб», а також розробка заходів щодо вдосконалення реформування податкової сфери України. До даних заходів належать: налагодження процесу автоматичного відшкодування ПДВ; перехід на електронну систему комунікацій між платниками податків і податковими органами; розширення кола податкових пільг для суб'єктів малого бізнесу; повернення до диференційованої ставки податку на доходи фізичних осіб, яка б враховувала рівень доходу платника, сферу або галузь діяльності підприємства, прозорість виплати заробітної плати працівникам. Практичне значення даного дослідження полягає в детальному аналізі зміни елементів механізму оподаткування. Подальші наукові розробки автора будуть спрямовані на визначення оптимальних критеріїв диференціації розміру податкової ставки для податку на доходи фізичних осіб.

Література:

1. Іванов Ю. Б. Функції податків та податкове регулювання / Іванов Ю. Б. // Формування ринкової економіки в Україні: Науковий журнал. – 2009. – № 19. – С. 36 – 43.
2. Мельник Н. В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / Мельник Н. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. – К. : Вид-во «Знання України», 2008. – 675 с.
3. Петрович Й. Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України / Петрович Й. // Банківська справа : зб. наук. Праць. – К. – 2008. – № 6. – С. 43 – 49.
4. Рябушка Л. Б. Бюджетно-податкова політика і в системі регулювання економічного розвитку держави / Л. Б. Рябушка, Д. В. Веремчук // Вісник Сумського державного університету : зб. наук. праць. – Суми : Вид-во СумДУ. – 2008. – № 3. – С. 182-187.
5. Норт Д. Інституції, інституціональна зміна та функціонування економіки / Норт Д. ; [пер. з англ. І. Дзюб]. – К. : Основи, 2000. – 189 с.
6. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Норт Д.; Пер. с англ. А. Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б. З. Мильнера. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 188 с.
7. Поланьи К. Экономика как институционально оформленный процесс / Поланьи К. // Экономическая социология. – 2001. – Т. 3. – № 2, – С. 68–73.
8. Commons J. R. Institutional Economics / Commons J. R. // American Economic Review. – 1931. – V.21. – P. 648 – 657.

9. Кеннет Дж. Эрроу Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / Дж. Эрроу Кеннет // Теория и история экономических социальных институтов и систем. – М. – 1993. – С. 59.
10. Абалкин Л. И. Логика экономического роста / Абалкин Л. И. – М. : Институт экономики РАН, 2002. – 228 с.
11. Справочник – энциклопедия. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.navoprosotveta.net/14/14_3023.htm
12. Краткий экономический словарь / [под ред. А. Н. Азрилиян] . – М. : Институт новой экономики, 2001. – 1088 с .
13. Менеджмент персоналу / [В. М. Данюк , В .М.Петюх, С. О. Цимбалюк та ін.] ; за заг . ред. В. М. Данюка , В. М. Петюха . – К. : КНЕУ, 2004. – 398с.
14. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України. [Електронний ресурс] : документ 2755-17, редакція від 06.11.2016 року. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
15. Рівень економічної свободи України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://edclub.com.ua/analitika/riven-ekonomichnoyi-svobody-ukrayiny>
16. Doing Business (2010 – 2016 роки). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org>
17. Податкові надходження. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://cost.ua/budget/revenue/#1>
18. Валовий внутрішній продукт України. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://index.minfin.com.ua/index/gdp/>
19. Податковий індекс ЄБА по Україні досяг критичного рівня. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://daily.rbc.ua/ukr/show/nalogovyy-indeks-evropeyskoj-biznes-assotsiatsii-1436422458.html>