

/ Yu. V. Tikhonov // Aktualni problemy ekonomiky. – 2007. – No. 9. – P. 126–132. 2. Vovk V. Ya. Kontseptualni zasady sehmentatsii konkurentnoho seredovyshcha natsionalnoho rynku bankivskykh posluh [Conceptual Principles of the National Banking Competitive Environment Segmentation] / V. Ya. Vovk, S. S. Urusova // Ekonomika rozvytku. – 2014. – No. 1 (69). – P. 17–22. 3. Reyder R. Benchmarking kak instrument opredeleniya strategii i povysheniya prybyli / R. Reyder. – M. : RIA "Standarty i kachestvo", 2008. – 244 p. 4. Uvarov V. V. Benchmarking kak sovremenny metod upravleniya biznesom / V. V. Uvarov // Menedzhment v Rossii i za rubezhom. – 2005. – No. 4. – P. 35–42. 5. Akulov A. O. Sravnitelnyy podkhod v sisteme sovremennoho menedzhmenta / A. O. Akulov // Vestnik VGU. – 2013. – No. 1. – P. 140–147. 6. Marketing : bolshoy tolkovyy slovar / pod red. A. P. Pankrukhina. – 2-e izd. – M. : OMEGA-L, 2010. – 261 p. 7. Kurcheeva G. I. Benchmarking kak instrument prodvizheniya innovatsiy v sfere obsluzhivaniya kommercheskikh bankov / G. I. Kurcheeva // Prakticheskiy marketing. – 2013. – No. 8 (198). – P. 18–26. 8. Sidorova E. E. Teoreticheskie osnovy klassifikatsii subektov benchmarkinga / E. E. Sidorova // Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Series 9. Issledovaniya molodykh uchenykh. – 2007. – No. 6. – P. 159–162. 9. Dubodielova A. V. Klasyfikatsiia vydiv i sfery zastosuvannia benchmarkingu v systemi menedzhmentu pidpriemstva / A. V. Dubodielova, O. V. Yurynets, A. V. Kataiev // Marketynh i menedzhment innovatsii. – 2010. – No. 1. – P. 102–106. 10. Dvirko Yu. V. Metodychni aspekty zastosuvannia benchmarkingu v diialnosti torhovelnykh pidpriemstv spozhyvchoi kooperatsii / Yu. V. Dvirko // Marketynh i menedzhment innovatsii. – 2013. – No. 1. – P. 112–119.

## Інформація про автора

**Бихова Олена Михайлівна** – канд. екон. наук, доцент кафедри економіки та маркетингу, заступник декана факультету менеджменту та маркетингу Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця (61166, Україна, м. Харків, пр. Леніна, 9-А, e-mail: helen\_bykhova@live.ru).

## Информация об авторе

**Бихова Елена Михайловна** – канд. экон. наук, доцент кафедры экономики и маркетинга, заместитель декана факультета менеджмента и маркетинга Харьковского национального экономического университета имени Семёна Кузнеця (61166, Украина, г. Харьков, пр. Ленина, 9-А, e-mail: helen\_bykho va@live.ru).

## Information about the author

**O. Bykhova** – PhD in Economics, Associate Professor of Economics and Marketing Department, dean deputy of Marketing and Management Department of Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9-A Lenin Ave., 61166, Kharkiv, Ukraine, e-mail: helen\_bykhova@live.ru).

*Рецензент*  
докт. екон. наук,  
професор Колодізев О. М.

*Стаття надійшла до ред.*  
09.07.2014 р.

## ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ РИНКУ САНАТОРНО-КУРОРТНИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

УДК 339.1+364-7

**Гуменюк В. В.**

Розкрито теоретичні та прикладні аспекти податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг. Розглянуто питання суті, ролі, значення податкового регулювання санаторно-курортної справи та його функціональні особливості. Проведено комплексне оцінювання динаміки умов податкового регулювання підприємницької діяльності в Україні у взаємозв'язку з економічними передумовами активізації ринку санаторно-курортних послуг. Висвітлено питання інституціоналізації інвестиційних пільг у практиці оподаткування та створення податкових преференцій з метою розвитку внутрішнього ринку санаторно-курортних послуг. Запропоновано алгоритм раціоналізації плати за користування надрами з урахуванням економічної природи курортної ренти та її фіскального потенціалу.

*Ключові слова:* санаторно-курортна справа, ринок санаторно-курортних послуг, податки, податкове регулювання.

## ТЕНДЕНЦИИ НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ РЫНКА САНАТОРНО-КУРОРТНЫХ УСЛУГ В УКРАИНЕ

УДК 339.1+364-7

**Гуменюк В. В.**

Раскрыты теоретические и прикладные аспекты налогового регулирования рынка санаторно-курортных услуг. Рассмотрены вопросы сущности, роли, значения

налогового регулювання санаторно-курортного дела и его функциональные особенности. Проведена комплексная оценка динамики условий налогового регулирования предпринимательской деятельности в Украине во взаимосвязи с экономическими предпосылками активизации рынка санаторно-курортных услуг. Изложен вопрос институционализации инвестиционных льгот в практике налогообложения и создания налоговых преференций в целях развития внутреннего рынка санаторно-курортных услуг. Предложен алгоритм рационализации платы за пользование недрами с учетом экономической природы курортной ренты и ее фискального потенциала.

*Ключевые слова:* санаторно-курортное дело, рынок санаторно-курортных услуг, налоги, налоговое регулирование.

## TENDENCIES OF TAX REGULATION OF THE MARKET OF SANATORIA AND RESORT SERVICES IN UKRAINE

JEL Classification: H25; H71

V. Gumeniuk

Theoretical and practical aspects of tax regulation of the sanatoria and resort services are highlighted. The essence, role and significance of tax regulation of sanatoria and resort business and its functional features are analyzed. A comprehensive assessment of the dynamics of tax regulation conditions of business activity in Ukraine in conjunction with economic prerequisites of intensification of sanatoria and resort services market has been made. The questions of institutionalization of investment incentives in the tax practice and establishing tax preferences to stimulate the internal market of sanatoria and resort services have been highlighted. As algorithm of streamlining charges for utilizing mineral resources considering the economic nature of the resort rents and its fiscal capacity has been suggested.

*Keywords:* sanatoria and resort business, market of sanatoria and resort services, taxes, tax regulation.

Всесвітня організація охорони здоров'я фіксує негативні тенденції в Україні: зростання рівня захворюваності населення та виникнення нових видів захворювань. Причому проблеми хронічної втоми і стомлюваності набувають масового характеру, а емоційно-стресові навантаження стають причиною багатьох хвороб та призводять до передчасної смертності [1]. Поряд з цими негативними процесами в українському суспільстві набуває поширення тенденція самофінансування відтворення здоров'я. Збільшується кількість людей, що піклуються про своє здоров'я, ведуть здоровий спосіб життя, підтримують гарну фізичну форму, раціоналізують харчування. Це створює економічні передумови для ринку санаторно-курортних послуг й зумовлює необхідність розгляду фінансових аспектів державного регулювання, що пов'язані з його функціонуванням.

У "Концепції Державної цільової програми розвитку туризму та курортів на період до 2022 року" актуалізується проблематичність функціонування ринкового механізму, що може призвести до значних втрат бюджетів усіх рівнів у зв'язку з нерациональним використанням природно-лікувальних ресурсів, поглиблення "тінізації" внутрішнього рин-

ку, формування негативного іміджу держави на міжнародному ринку, зниження якості надання послуг та рівня безпеки споживачів [2].

Трансформаційні процеси в національній економіці не призвели до формування ефективного внутрішнього ринку санаторно-курортних послуг, спостерігається згортання пропозиції санаторно-курортних послуг на фоні скорочення споживчого попиту та його переорієнтації на зарубіжні ринки. Ще в 1990 році в Україні послуги населенню надавали 3 606 санаторно-курортних закладів, а до 2013 року їх кількість зменшилась на 777 (22 %) і становила 2 829 одиниць. Виробничі можливості надання послуг проживання за цей період скоротились з 626 до 406 тис. місць розміщення, тобто на 35,14 % [3].

У теоретичне дослідження проблем державного і, зокрема, податкового регулювання економіки вагомих внесок зробили відомі західні економісти: Дж. Кейнс, А. Лаффер, А. Маршалл, Д. Рікардо, М. Фрідман та ін. [4 – 8]. Бюджетно-податкові важелі державного регулювання ринкових процесів в українській економіці були предметом дослідження таких вітчизняних вчених: О. Амоші, В. Вишнев-

ського, В. Дем'янишина, О. Десятнюк, Т. Єфименко, А. Крисоватого, В. Лагутіна, А. Соколовської, І. Чугунова та ін. [9 – 16]. Актуальні проблеми розвитку підприємств санаторно-курортної сфери та підвищення ефективності їх функціонування відображені в публікаціях А. Мазаракі та Н. Ведмідь, Н. Дехтяр, С. Мельниченко, С. Цьохли [17 – 20].

Однак подальший розвиток наукових засад податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг характеризується недостатнім рівнем методологічного опрацювання цієї проблеми. В умовах, коли ринок санаторно-курортних послуг в Україні як саморегулятивна економічна система ефективно не функціонує, а потенціал державного регулювання не використовується для його розвитку повною мірою, проблема вдосконалення податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг залишається актуальною, має практичне значення і потребує окремого висвітлення.

Метою статті є розробка теоретичних положень та практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг. Досягнення поставленої мети передбачає розв'язання конкретних завдань: здійснення теоретичної концептуалізації податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг, проведення макроекономічного аналізу податкового регулювання підприємницької діяльності у цій сфері, розгляду проблемних аспектів та можливих напрямів удосконалення податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг.

"Одним із найважливіших засобів державного регулювання, – зазначає професор Єфименко Т. І. є податкове, яке 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" [12, с. 11].

Дефініція "податкове регулювання ринку санаторно-курортних послуг" виражає одночасно фіскальний та регулятивний потенціал держави, що реалізується центральними органами влади та місцевого самоврядування в межах їх компетенції з приводу мобілізації коштів у дохідну частину державного і місцевого бюджетів та здійснення узгоджених і скоординованих заходів, спрямованих на реалізацію інституціоналізованих засад державного регулювання санаторно-курортного лікування та оздоровлення населення в Україні. Податкове регулювання ринку санаторно-курортних послуг є поліфункціональним за змістом, відрізняється багатогранністю методів впливу на виробничо-господарські процеси, здатністю маневрування ними й можливістю комплексного їх поєднання.

Суть податкового регулювання окреслюється як "сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норм вилучення в бюджет за рахунок зниження або підвищення загального рівня оподаткування, різноманітних спеціальних податкових пільг, які заохочують до ділової активності в окремих сферах..." [21, с. 236].

Однак складність податкового регулювання ринку санаторно-курортних послуг зумовлюється необхідністю забезпечення одночасно умов стабільності, що є важливими для платників податків, та консолідації бюджетних надходжень; динамічності з метою підвищення ефектив-

ності державного регулювання; еластичності, виходячи із попиту та пропозиції, цін на санаторно-курортні послуги й очікуваної динаміки ринковою кон'юнктури, забезпечення соціальних гарантій держави на санаторно-курортне лікування й оздоровлення населення. Цим детермінується комплексний характер його дії. У зв'язку із цим податкове регулювання – це комплекс взаємоузгоджених заходів, за допомогою яких держава впливає на формування фінансових ресурсів у підприємницькому секторі, визначає параметри їх розподілу та використання.

Однією з важливих проблем, порівняно з розвинутими країнами Європи та світу, є те, що в Україні практично неформована розгалужена система податкового регулювання галузевих ринків. Це створює певні проблеми в реалізації державної політики в напрямі активізації споживчого попиту, підвищення соціальної спрямованості санаторно-курортних послуг, сприяння масовому поширенню пропозиції, розширення асортименту на засадах інноваційності відповідно до запитів сучасного суспільства, зростанню їх ролі у відтворенні людського капіталу.

Проблематичність і складність вітчизняної податкової системи, зазначає професор А. Соколовська, вирізняє доволі високий рівень податкового навантаження на економіку, тенденція зростання податкового навантаження на працю та споживання і його зменшення на капітал; низький рівень оподаткування природних ресурсів, превалювання фіскальної спрямованості над регулятивною [15; 22].

Світовий банк спільно з міжнародною аудиторською компанією PricewaterhouseCoopers щорічно проводить моніторинг різних національних податкових систем та складає рейтинги країн світу щодо створення ними сприятливих умов для підприємництва. Практика незалежного оцінювання поширюється у світовому економічному просторі та створює фактологічну базу для визначення рівня ефективності податкової системи в кожній державі окремо та в порівнянні з іншими. Так, у глобальному рейтингу свої досягнення в розвитку механізму податкового регулювання економіки проілюстрували в 2007 році 175 країн [23], а у 2014 році – 189 [24]. На сьогодні лідером найбільш сприятливого податкового середовища визнано Об'єднані Арабські Емірати [24]. На фоні енергетичної безпеки саме в цій країні функціонує приваблива податкова система для розвитку ринку й активізації експорту санаторно-курортних послуг.

На основі міжнародних щорічних звітів податкових умов ведення бізнесу за 2007 – 2014 роках [22 – 29] автором сформовано фактологічну базу для оцінювання ефективності податкового регулювання національної економіки (табл. 1). Головні критерії оцінювання податкових умов для розвитку підприємництва:

1) *кількість платежів* – індикатор періодичності здійснення податкових платежів – інформація про те, скільки разів на рік бізнесу потрібно подавати податкову звітність та сплачувати податки;

2) *витрати часу* – кількість годин на рік, які підприємець витрачає на дотримання податкового законодавства, складання, подання звітності та здійснення податкових платежів;

3) *податковий тиск* – передбачає визначення податкового навантаження, що виражається відсотковим співвідношенням суми всіх податкових платежів відносно комерційного прибутку суб'єктів господарювання.

**Оцінювання податкової системи України  
в міжнародному рейтингуванні умов для розвитку підприємництва [22 – 29]**

Показники рейтингу	Ланцюгові зіставлення за роками							
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Кількість країн-учасниць	175	178	181	183	183	183	185	189
<i>у тому числі нові</i>	x	3	3	2	0	0	2	4
Оцінка місця України	174	177	180	181	181	181	165	164
Кількість платежів	98	99	99	147	135	135	28	28
<i>приріст (зниження), %</i>	x	+1	0	+48	-8	0	-79	0
Витрати часу, год	2185	2085	848	736	657	657	491	390
<i>приріст (зниження), %</i>	x	-5	-59	-13	-11	0	-25	-21
Податковий тиск, %	60,3	57,3	58,4	57,2	55,5	57,1	55,4	54,9
<i>приріст (зниження), %</i>	x	-5	+2	-2	-3	+3	-3	-1

За показниками, наведеними в табл. 1, податкова система України займає прикінцеві місця в рейтингу створення умов для розвитку підприємництва протягом 2007 – 2012 років. Значні витрати часу на ведення податкової роботи, велика кількість платежів вказують на необхідність модернізації податкового регулювання підприємницької діяльності в Україні. На основі даних 2013 – 2014 років складається враження про те, що відбуваються якісні зміни в податковій системі України. Удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності можна пов'язувати, насамперед, з імплементацією Податкового кодексу України (ПКУ) [30]. Позитивні досягнення пов'язані зі зниженням кількості податкових платежів з 147 до 28. Відсутні структурні зрушення в напрямі зближення бухгалтерського та податкового обліків, впроваджено систему електронного декларування, що позначилося на істотному зменшенні витрат часу на ведення податкової роботи з 2 185 год у 2007 році до 390 год у 2014 році. Однак цього виявляється недостатньо для активізації економічного зростання та розвитку підприємництва. Темпи зниження податкового тиску є надто низькими на фоні темпів реального скорочення показників кількості платежів і витрат часу на податкову роботу.

В Україні загальний рівень оподаткування комерційних прибутків залишається надмірним (податкове навантаження і до, і після впровадження ПКУ перевищує 50 %), що виступає стримуючим чинником економічного зростання, активізації офіційної підприємницької діяльності. Податкове навантаження на підприємницьку діяльність у багатьох країнах не перевищує 30 %, зокрема в Болгарії – 27,7 %, Грузії – 16,4 %, Ізраїлі – 29,9 %, Швейцарії – 29,1 % [29]. Санаторно-курортна сфера в цих країнах переважно функціонує на бюджетотвірних засадах і відіграє важливу роль у відтворенні людського капіталу, сприяє розвитку внутрішнього ринку товарів та послуг, ринку праці, ринку туристичних послуг.

Податкове регулювання ринку санаторно-курортних послуг пов'язане із вилученням частини підприємницького прибутку в бюджет. У зв'язку із цим держава привласнює частину прибутку, застосовуючи такі два канали їх вилучення, як: 1) сплата майнових податків, зокрема внесення податку за землю, рентних платежів; 2) внесення суб'єктами господарювання податку на прибуток до бюджету [31, с. 156].

У загальному порядку щодо земельних ділянок, нормативне грошове оцінювання яких проведено, ставку податку визначено в розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки незалежно від їх місцезнаходження. Відповідно до ПКУ, на земельні ділянки, розташовані в межах населених пунктів, нормативне грошове оцінювання яких не проведено, ставки податку на землю диференційовані залежно від чисельності населення в адміністративно-територіальному утворенні та масштабів урбанізації. Стосовно земельних ділянок, переданих у власність або наданих у користування на землях оздоровчого, рекреаційного призначення, встановлюється ставка податку в розмірі 5 % від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області. Фіскальне стимулювання сталого розвитку курортних територій здійснюється через установа п'ятикратного розміру податку за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях і об'єктах оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язано з функціональним призначенням [30].

Пільги з податку на землю передбачені для дитячих санаторно-курортних та оздоровчих закладів України незалежно від їх підпорядкованості. Пільговий режим оподаткування стосується також дитячих санаторно-курортних та оздоровчих закладів України, які знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій. Спеціалізовані санаторії України для реабілітації, лікування й оздоровлення хворих, які повністю утримуються за рахунок коштів державного або місцевих бюджетів, санаторно-курортні та оздоровчі заклади громадських організацій інвалідів, дитячі санаторно-курортні та оздоровчі заклади України незалежно від їх підпорядкування теж звільняються від сплати земельного податку [30].

Виробництво санаторно-курортних послуг пов'язане з використанням природно-рекреаційних ресурсів – складової національного багатства – надр України. Сучасне податкове регулювання їх використання здійснюється через застосування загальнодержавного обов'язкового платежу, що має рентний характер, – плати за користування надрами. У табл. 2 наведено діючі диференційовані ставки цього платежу [30] за видами сировини, що використовуються у виробничо-технологічних процесах санаторно-курортної справи.

Таблиця 2

**Диференціація ставок  
плати за користування надрами [30]**

Види сировини	Одиниці вимірювання	Діючі ставки відносно видобутку	
		у грн до фізичних обсягів	у % від вартості
Озокерит	т	34,51	5
Мінеральні води для промислового розливу	м <sup>3</sup>	39,30	–
Мінеральні (лікувальні та лікувально-столові питні) води для внутрішнього використання лікувальними закладами	м <sup>3</sup>	14,18	–
Мінеральні (лікувальні) води для зовнішнього використання лікувальними закладами	м <sup>3</sup>	9,47	–
Термальні води	м <sup>3</sup>	0,77	–
Поверхневі води (ропа лікувальна)	м <sup>3</sup>	0,86	–
Прісні підземні води	м <sup>3</sup>	0,0895	–
Грязі лікувальні	м <sup>3</sup>	0,24	–

Ставки плати за користування надрами у ПКУ [30] визначені у фіксованих абсолютних величинах у грошовому вираженні до фізичних обсягів видобутку сировини в м<sup>3</sup>. Відсоткова ставка плати за користування надрами встановлена лише на озокерит і діє за умови, що п'ятивідсоткова вартість видобутку перевищить 34,51 грн за т. Для прикладу, у 2014 році ринкові ціни за 1 т озокериту виробництва ПАТ "Бориславський озокерит" коливаються в діапазоні 70 – 80 тис. грн. Плата за користування надрами не пов'язується з ринковою вартістю сировини у випадку її реалізації на внутрішньому чи зовнішньому ринку, ринковою ціною на санаторно-курортні послуги, виробництво яких базується на основі та з використанням природно-лікувальних ресурсів. Розрахункова вартість сировини має стати основою для визначення плати за користування надрами та встановлення диференційованих ставок обов'язкових платежів у бюджет.

Розрахункову вартість одиниці відповідного виду сировини ( $Pr_i$ ) автор пропонує визначати за формулою:

$$Pr_i = \frac{(Cm_i + Cw_i + Af_i + Ac_i)(1 + Up_i)}{Vt_i},$$

де  $Cm_i$  – прямі матеріальні витрати, грн;

$Cw_i$  – прямі витрати на оплату праці, грн;

$Af_i$  – сума нарахованої амортизації на основні засоби та нематеріальні активи, які пов'язані технічно та технологічно з видобуванням сировини;

$Ac_i$  – сума амортизації витрат, пов'язаних із господарською діяльністю з відновлення природно-рекреаційного потенціалу та сировинної бази курортів;

$Up_i$  – коефіцієнт унікальності природно-рекреаційних ресурсів, визначений за матеріалами геолого-економічної оцінки запасів сировини (компетенція державної служби геології та надр України);

$Vt_i$  – обсяг видобутку сировини за податковий (звітний) період.

Плата за користування надрами в перспективі має стати важливим джерелом фінансового забезпечення відтворення природно-лікувальних ресурсів загальнодержавного та місцевого значення, регулятором раціоналізації використання природно-лікувальних ресурсів, стабільним джерелом доходу держави від власності на надра, що базується на фіскальному потенціалі курортної ренти.

У національному податковому менеджменті спостерігається тенденція і подальші наміри щодо зниження ставки оподаткування прибутку суб'єктів господарювання аж до 16 % у 2016 році, поширена практика звільнення від його сплати [30]. Водночас зміни податку на прибуток не впливають на використання капіталу в довгостроковому аспекті [32, с. 231].

Підстави для звільнення від сплати податку на прибуток мають санаторно-курортні заклади державної форми власності за умови, що вони функціонують на некомерційних засадах. Звільнення від оподаткування прибутку не завжди означає, що зароблені фінансові ресурси залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання та є фінансовим стимулом до активізації капіталовкладень і підвищення їх конкурентоспроможності на ринку санаторно-курортних послуг.

Стосовно курортних готелів, то звільняється від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності (на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 року), отриманий від надання послуг проживання у готелях категорій "п'ять зірок", "чотири зірки" і "три зірки", у тому числі новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрацію існуючих будівель і споруд.

У той час, коли для розвитку внутрішнього ринку санаторно-курортних послуг потрібні значні фінансові ресурси, капіталовкладення в модернізацію матеріально-технічної бази й розбудову курортної інфраструктури, інвестиції в нове будівництво санаторно-курортних об'єктів, податкова система України залишається неконкурентоспроможною з точки зору створення умов для економічного зростання й формування сприятливої кон'юнктури ринку санаторно-курортних послуг. У зв'язку з цим режим звільнення від оподаткування прибутку підприємств потребує вдосконалення для його застосування як фінансового стимулу комплексного характеру дії. У разі звільнення від оподаткування прибутку за принципом локалізації відносно категорійності курортних готелів у нерівних умовах залишаються суб'єкти господарювання, засоби розміщування яких претендують на означені категорії або ж не підлягають категоризації.

Потрібно звільняти прибуток від оподаткування за умови, що він спрямовується на сталий розвиток, нове будівництво, модернізацію матеріально-технічної бази, підвищення якості та конкурентоспроможності послуг. Оскільки пільги з податку на прибуток закріплені у ПКУ [30], для готельних підприємств варто було б розглянути можливість надання пільг на постійній основі з податку на прибуток за типологією санаторно-курортних послуг, включно з промисловим видобутком та реалізацією лікувальних мінеральних вод для задоволення потреб населення.

Отже, в системі чинників, які зумовлюють деструктивні тенденції на ринку санаторно-курортних послуг, мають місце: надмірне податкове навантаження, ускладнена система оподаткування, висока напруженість у стосунках між бізнесом та державними інституціями. Натомість податкове регулювання ринку санаторно-курортних послуг обмежується адміністративними підходами розширення бази оподаткування за рахунок ширшого застосування оподаткування діяльності, пов'язаної з готівковим обігом, та залучення до оподаткування неофіційного курортного сервісу, тіньового бізнесу в курортній сфері; обмеження переліку

податкових пільг, якщо вони не співпадають із визнаними державою стратегічними пріоритетами розвитку ринку санаторно-курортних послуг. Питання оптимізації податково-навантаження доцільно розглядати в аспекті зниження ставок на платежі, які мають найбільшу питому вагу в його структурі й фактично визначають загальний рівень оподаткування підприємницької діяльності. Необхідність стимулювання приросту капіталу, створення сприятливих умов для покращення рівня матеріально-технічної бази курортів, розвитку внутрішнього ринку та експорту санаторно-курортних послуг є чинниками, що виправдовують зниження податкового навантаження та використання податкових пільг. Подальші наукові дослідження можуть бути спрямовані на розробку заходів щодо підвищення відповідальності держави у сфері регулювання ринку санаторно-курортних послуг.

**Література:** 1. World Health Organisation. European Region: Ukraine statistics summary [Electronic resource]. – Access mode : <http://apps.who.int/gho/data/node.country.country-UKR>. 2. Про схвалення Концепції Державної цільової програми розвитку туризму та курортів на період до 2022 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 р. № 638-р // Офіційний вісник України. – 2013. – № 68. – С. 224. 3. Державна служба статистики України. Санаторно-курортні заклади [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>. 4. Keynes J. General Theory Of Employment, Interest And Money / J. Keynes. – New Delhi : Atlantic Publishers & Dist, 2006. – 400 p. 5. Laffer A. The End of Prosperity: How Higher Taxes Will Doom the Economy – If We Let It Happen / A. Laffer, S. Moore, P. Tanous. – New York : Threshold Editions, 2009. – 336 p. 6. Marshall A. Principles of Economics / A. Marshall. – New York; Basingstoke : Palgrave Macmillan, 2013. – 731 p. 7. Ricardo D. On the principles of political economy and taxation / D. Ricardo. – Ontario : Batoche Books, 2001. – 334 p. 8. Фридман М. Капіталізм і свобода / М. Фридман ; [пер. з англ.]. – К. : ДУХ І ЛІТЕРА, 2010. – 320 с. 9. Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневецький // Економіка України. – 2007. – № 6. – С. 11–19. 10. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : монографія / В. Г. Дем'янишин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 496 с. 11. Десятнюк О. М. Ризики фінансової політики як загроза макроекономічній стабільності держави / О. М. Десятнюк // Світ фінансів. – 2012. – № 4. – С. 23–32. 12. Єфименко Т. І. Податкове регулювання економічного розвитку : автореф. дис. ... докт. екон. наук : спец. 08.02.03 "Організація управління, планування і регулювання економікою" / Т. І. Єфименко. – К., 2003. – 33 с. 13. Krisovaty A. Fiskalparadigma für die Effizienz der Umverteilungsprozesse während der Rezessionsphase / A. Krisovaty // World Economy – Problems and Processes. – Berlin. – 2010. – No. 24. – P. 226–234. 14. Лагутін В. Д. Бюджетна та монетарна політика: координація в трансформаційній економіці : монографія / В. Д. Лагутін ; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К. : КНТЕУ, 2007. – 248 с. 15. Соколовська А. М. Особливості податкової системи України та напрями її коригування / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2013. – № 9. – С. 28–44. 16. Чугунов І. Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку : монографія / І. Я. Чугунов. – К. : Ніс, 2003. – 488 с. 17. Мазаракі А. А. Санаторно-курортні та оздоровчі підприємства: структурні параметри розвитку / А. А. Мазаракі, Н. І. Ведмідь // Економіка розвитку. – 2013. – № 3. – С. 51–55. 18. Дехтяр Н. А. Управління курортною справою в Україні: виклики та можливості / Н. А. Дехтяр // Економіка розвитку. – 2013. – № 2. – С. 43–51. 19. Melnychenko S. V. Health resort enterprises: between stagnation and modernization / S. V. Melnychenko // Herald of KNUTE. – 2013. – No. 6. – P. 57–67. 20. Цюхля С. Ю. Трансформація рекреаційної діяльності та розвиток регіональних ринків курортно-рекреаційних послуг (методологія, аналіз і шляхи вдосконалення) : монографія / С. Ю. Цюхля. – Сімферополь : Таврія, 2008. – 352 с. 21. Осовська Г. В. Економічний словник / Г. В. Осовська, О. О. Юшке-

вич, Й. С. Завадський. – К. : Кондор, 2007. – 358 с. 22. Paying Taxes 2013. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>. 23. Paying Taxes 2007. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doinbusiness.org/reports/thematicreports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/DB07-Paying-Taxes.pdf>. 24. Paying Taxes 2014. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. 25. Paying Taxes 2008. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2008.pdf>. 26. Paying Taxes 2009. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf>. 27. Paying Taxes 2010. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>. 28. Paying Taxes 2011. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>. 29. Paying Taxes 2012. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doinbusiness.org/reports/thematicreports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>. 30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, поточна редакція від 01.05.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. 31. Зятковський І. В. Фінансове забезпечення діяльності підприємств : монографія / І. В. Зятковський. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 229 с. 32. Monteiro G. Optimal tax policy under habit formation and capital utilization / G. Monteiro, A. Cook, Sanjoy Dey // Journal of Macroeconomics. – 2013. – September. – Vol. 37. – P. 230–248.

**References:** 1. World Health Organisation. European Region: Ukraine statistics summary [Electronic resource]. – Access mode : <http://apps.who.int/gho/data/node.country.country-UKR>. 2. Pro skhvalennia Kontseptsii Derzhavnoi tsilovoi prohramy rozvytku turyzmu ta kurortiv na period do 2022 roku [On Approval of the Concept of the State Program of Development of Tourism and Resorts in the Period up to 2022] : rozporiadzhennia Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 01.08.2013 r. No. 638-r // Ofitsiinyi visnyk Ukrainy. – 2013. – No. 68. – P. 224. 3. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy. Sanatorno-kurortni zaklady [State Statistics Service of Ukraine. Sanatoria and Resort Enterprises] [Electronic resource]. – Access mode : <http://ukrstat.gov.ua>. 4. Keynes J. General Theory Of Employment, Interest And Money / J. Keynes. – New Delhi : Atlantic Publishers & Dist, 2006. – 400 p. 5. Laffer A. The End of Prosperity: How Higher Taxes Will Doom the Economy – If We Let It Happen / A. Laffer, S. Moore, P. Tanous. – New York : Threshold Editions, 2009. – 336 p. 6. Marshall A. Principles of Economics / A. Marshall. – New York, Basingstoke : Palgrave Macmillan, 2013. – 731 p. 7. Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation / D. Ricardo. – Ontario : Batoche Books, 2001. – 334 p. 8. Fridman M. Kapitalizm i svoboda [Capitalism and Freedom] / M. Fridman ; [per. z anhl.]. – K. : DUKh I LITERA, 2010. – 320 p. 9. Amosha O. / Do pytannia pro otsinku rivnia podatkov v Ukraini [On the Issue of Assessment of the Level of Taxes in Ukraine] / O. Amosha, V. Vyshnevskyyi // Ekonomika Ukrainy. – 2007. – No. 6. – P. 11–19. 10. Demianyshyn V. H. Teoretychna kontseptualizatsiia i praktychna realizatsiia biudzhetnoi doktryny Ukrainy : monohrafiia [The Theoretical Conceptualization and Practical Implementation of Fiscal Doctrine in Ukraine : monograph] / V. H. Demianyshyn. – Ternopil : Ekonomichna dumka, 2008. – 496 p. 11. Desiatniuk O. M. Ryzky fiskalnoi polityky yak zahroza makroekonomichnoi stabilnosti derzhavy / O. M. Desiatniuk // Svit finansiv. – 2012. – No. 4. – P. 23–32. 12. Yefymenko T. I. Podatkove rehulivannia ekonomichnoho rozvytku [Tax Regulation of Economic Development] : avtoref. dys. ... dokt. ekon. nauk : spets. 08.02.03 "Orhanizatsiia upravlinnia, planuvannia i rehulivannia ekonomikoii" / T. I. Yefymenko. – K., 2003. – 33 p.

13. Krisovatyy A. Fiskalparadigma für die Effizienz der Umverteilungsprozesse während der Rezessionsphase / A. Krisovatyy // World Economy – Problems and Processes. – Berlin. – 2010. – No. 24. – P. 226–234. 14. Lahutin V. D. Biudzhetna ta monetarna polityka: koordynatsiia v transformatsiinii ekonomitsi : monohrafiia [Fiscal and Monetary Policy: Coordination in the Transformational Economy : monograph] / V. D. Lahutin; Kyivskiy natsionalnyi torhovelno-ekonomichnyi un-t. – K. : KNTEU, 2007. – 248 p. 15. Sokolovska A. M. Osoblyvosti podatkovoi systemy Ukrainy ta napriamy yii koryhuvannia [Features of the Tax System in Ukraine and Areas of Adjustments] / A. M. Sokolovska // Finansy Ukrainy. – 2013. – No. 9. – P. 28–44. 16. Chuhunov I. Ya. Biudzhetnyi mekhanizm rehuliuвання ekonomichnoho rozvytku : monohrafiia [Budget Mechanism of Economic Development Regulation : monograph] / I. Ya. Chuhunov. – K. : Nios, 2003. – 488 p. 17. Mazaraki A. A. Sanatorno-kurortni ta ozdorovchi pidpriemstva: strukturni parametry rozvytku [Health Resort and Recreational Enterprises: Structural Parameters of Development] / A. A. Mazaraki, N. I. Vedmid // Ekonomika rozvytku. – 2013. – No. 3. – P. 51–55. 18. Dekhtiar N. A. Upravlinnia kurortnoiu spravoiu v Ukraini: vyklyky ta mozhlyvosti [Resort Business Management : Challenges and Opportunities] / N. A. Dekhtiar // Ekonomika rozvytku. – 2013. – No. 2. – P. 43–51. 19. Melnychenko S. V. Health Resort Enterprises: Between Stagnation and Modernization / S. V. Melnychenko // Herald of KNUTE. – 2013. – No. 6. – P. 57–67. 20. Tsokhla S. Yu. Transformatsiia rekreatsiniinoi diialnosti ta rozvytok rehionalnykh rynkiv kurortno-rekreatsiniinykh posluh (metodolohiia, analiz i shliakhy vdoskonalennia : monohrafiia) [Transformation of Recreational Activity and the Development of Regional Markets of Resort and Recreational Services (Methodology, Analysis and Ways of Improvement): monograph] / S. Yu. Tsokhla. – Simferopol : Tavriia, 2008. – 352 p. 21. Osovska H. V. Ekonomichnyi slovnyk [Economic Dictionary] / H. V. Osovska, O. O. Yushkevych, Y. S. Zavadskiy. – K. : Kondor, 2007. – 358 p. 22. Paying Taxes 2013. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>. 23. Paying Taxes 2007. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/reports/thematicreports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes.pdf>. 24. Paying Taxes 2014. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>. 25. Paying Taxes 2008. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2008.pdf>. 26. Paying Taxes 2009. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf>. 27. Paying Taxes 2010. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2010.pdf>. 28. Paying Taxes 2011. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>. 29. Paying Taxes 2012. The global picture // PricewaterhouseCoopers, Doing Business [Electronic resource]. – Access mode : <http://www.doingbusiness.org/reports/thematicreports/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>. 30. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 r. No. 2755-VI, potochna redaktsiia vid 01.05.2014 r. [Electronic resource]. – Access mode : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/>. 31. Ziatkovskiy I. V. Finansove zabezpechennia diialnosti pidpriemstv : monohrafiia [Financial Provision of the Enterprises Activity : monograph] / I. V. Ziatkovskiy. – Ternopil : Ekonomichna dumka, 2000. – 229 p. 32. Monteiro G. Optimal Tax Policy Under Habit Formation and Capital Utilization / G. Monteiro, A. Cook, S. Dey // Journal of Macroeconomics. – 2013. – September. – Vol. 37. – P. 230–248.

#### Інформація про автора

**Гуменюк Володимир Володимирович** – канд. екон. наук, доцент, докторант кафедри економічної теорії та конкурентної політики Київського національного торговельно-економічного університету (02156, Україна, м. Київ, вул. Кіото, 19, e-mail: [gvvdoc@gmail.com](mailto:gvvdoc@gmail.com)).

#### Інформація об авторе

**Гуменюк Владимир Владимирович** – канд. экон. наук, доцент, докторант кафедры экономической теории и конкурентной политики Киевского национального торгового-экономического университета (02156, Украина, г. Киев, ул. Киото, 19, e-mail: [gvvdoc@gmail.com](mailto:gvvdoc@gmail.com)).

#### Information about the author

**V. Gumeniuk** – PhD in Economics, Associate Professor, doctoral student of the Department of Economic Theory and Competition Policy of Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto St, 02156, Kyiv, Ukraine, e-mail: [gvvdoc@gmail.com](mailto:gvvdoc@gmail.com)).

*Рецензент*  
докт. екон. наук,  
професор Внукова Н. М.

*Стаття надійшла до ред.*  
24.06.2014 р.

## МОДЕРНІЗАЦІЙНИЙ ВИБІР: НАЗДОГАНЯТИ ЧИ ВИПЕРЕДЖАТИ

УДК 339(1-773).001.76

**Седляр М. О.**

Розглянуто проблеми модернізації національної економіки країн із перехідною економікою. Доведено, що ці держави в більшості випадків у своєму стратегічному виборі орієнтуються на навздогінну модель модернізації суспільства та економіки в цілому, маючи на меті досягнути рівень високорозвинених держав, і при цьому майже не береться до уваги той факт, що можлива альтернатива та-