

Концептуальні підходи до формування та розвитку податкової системи України

Досліджено основні концептуальні напрями реформування вітчизняної податкової системи, які базуються на зміні структури та складу податків. Зокрема, запропоновано оптимізацію співвідношення прямих та непрямих податків, вдосконалення нормативно-правової бази у сфері оподаткування та спрощення форм податкової звітності. Як важливий напрям формування та реалізації податкової політики запропоновано зменшення податкового тиску на інвестиційну діяльність.

Ключові слова: податкова система, податкова політика, оптимізація, реформування, фіскальна роль, оподаткування.

Ефективно діюча податкова система є дієвим інструментом у функціонуванні будь-якої держави (незалежно від рівня її розвитку). А, отже, питання, пов'язані з формуванням і розвитком такої податкової системи, є надзвичайно актуальними, особливо в період становлення в Україні ринкових відносин та інтеграції української економіки до світового господарства. Розв'язання проблем у цій сфері повинно базуватися на узагальненні і творчому осмисленні існуючої в Україні законодавчої бази і досвіду розвинутих зарубіжних країн у галузі оподаткування.

Вивченню питань, що стосуються аналізу діючої податкової системи України, а також можливих шляхів її вдосконалення, присвячені численні дослідження вітчизняних та закордонних науковців, зокрема І.М. Бурден, О.Д. Василика, В.М. Гейця, І.О. Лютого, Т.І. Єфименко, В.Г. Корнуса, М. Поттера, А.М. Соколової, Р.А. Фатхудинова, С.І. Юрія та інших теоретиків і практиків у сфері оподаткування.

Зокрема, збільшення фіскальної ефективності податкової системи через зміну методики оподаткування податком на прибуток малих підприємств шляхом зменшення періодичності сплати та застосування касового методу досліджували О.П. Кириленко та О.Р. Квасовський [1].

Реформування податкової системи на основі визначення податкового навантаження шляхом зіставлення прожиткового мінімуму населення з величиною натуральних благ чи коштів, якою розпоряджається працездатна особа після сплати податків, запропоновано в дослідженні В. Корнуса [2].

Є.О. Литвиненко вбачає оптимізацію вітчизняної системи оподаткування через створення системи податкових пільг для інвестиційних вкладень та скорочення кількості податків та зборів [3].

Отже, дослідження питань, пов'язаних із впливом податкової системи на економічні процеси, є надзвичайно важливим. Для подолання негативних тенденцій і з метою підвищення ефективності оподаткування необхідне подальше удосконалення як системи оподаткування в цілому, так і окремих податків.

Метою даного дослідження є аналіз сучасного стану і дослідження впливу податкової системи на економіку України, а також пошук можливих шляхів розв'язання існуючих проблем у податковій системі України.

Перехід до ринкової економіки в Україні зумовив зміну багатьох економічних інститутів і засад господарювання. Не оминув цей процес і податкової системи. Її реформування є важливим кроком при переході до ринку, адже податки – фінансова

основа державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами економічних відносин, головний регулятор ринкового господарювання. Податки є ефективним методом акумуляції бюджетних ресурсів, знаряддям реалізації державної політики стосовно життєдіяльності суспільства. Реформування податкової сфери як умова економічного зростання та досягнення певної соціальної гармонії повинно мати на меті максимізацію та стабілізацію доходів бюджету, корегування дій ринкових механізмів, урахування інтересів підприємств, реалізацію принципу соціальної справедливості.

Україна як незалежна держава вживає посилені заходи щодо створення міцної фінансової системи. Не завжди подібні заходи мали позитивні результати. Проте більшість науковців сходяться на думці, що існуюча фінансова система потребує реформ, а отже вдосконалення потребує і основна бюджетонаповнююча ланка фінансового механізму – податкова система.

Існуюча податкова система характеризується такими негативними рисами:

- значна кількість законів та нормативних документів, а також невідповідність (часто протилежність) їх один одному;
- нестабільність податкового законодавства, а саме. – чисельні зміни та поправки до існуючих законів;
- відсутність регулюючого впливу при зосередженні виключно на фінансовій ролі податків;
- наявність законів, які належать до інших галузей права, але заторкують питання регулювання податкових відносин;
- відсутність достатніх правових гарантій для учасників податкових відносин.

Недоліками вітчизняної податкової системи вважаються нестабільність, заплутаність та складність. Але найголовнішим недоліком є те, що існуюча система пригнічує підприємництво. Нині в Україні відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» налічується 28 загальнодержавних та 16 місцевих податків та зборів. У разі добросовісної сплати всіх цих податків та зборів підприємство зобов'язане перераховувати до бюджету 40–46% створюваної доданої вартості. Навіть розвинутим країнам із стабільним соціально-економічним становищем такий рівень не властивий і, як правило, призводить до низьких темпів економічного зростання. Українським підприємствам на відміну від західних доводиться пристосовуватися до змін у відносинах власності, опановувати принципи корпоративного управління, адаптуватися до конкуренції. За умов існування несприятливого податкового режиму це маловірогідно, що й підтверджує вітчизняна практика.

Значна кількість податків та численних бюджетних і позабюджетних фондів цільового призначення істотно ускладнює сплату податків і зборів контроль за їх сплатою та формами звітності. Така громіздка система створює значні незручності безпосередньо для платників податків. Численні зміни та поправки до податкових законів не дають можливості підприємствам нормально функціонувати, впроваджувати нові технології та випускати конкурентоспроможну продукцію.

Ці проблеми вказують на недосконалість та неефективність чинної податкової системи, що сприяє поглибленню економічної кризи. Звідси виникає необхідність проведення податкової реформи та створення єдиного систематизованого законодавчого акта прямої дії, який охоплюватиме всі без винятку питання податкового права та відповідатиме засадам податкової політики країни.

Сталий розвиток нашої держави можливий лише за умови проведення більш ефективної державної політики у всіх напрямках. Це значною мірою стосується і бюджетної політики, оскільки саме вона зумовлює спроможність держави здійснювати заходи в соціальній, економічній сферах. Оскільки дохідна частина держбюджету в основному формується за рахунок податків, зборів та обов'язкових платежів, то

не підлягає сумніву необхідність постійного вдосконалення вітчизняної податкової системи. Існуюча податкова система являє собою величезну кількість недостатньо узгоджених нормативних актів, тому виникла потреба в опрацюванні єдиного документа з питань оподаткування. Цим документом, як вважає більшість науковців і підприємців, може стати Податковий кодекс. До розробки проекту цього документа залучено багато вітчизняних вчених, а також фахівців у сфері фінансів.

Науковці підготували багато альтернативних проектів Податкового кодексу. Проте цей документ досі не прийнятий. Причиною цього, на нашу думку, є те, що прийняття його є вагомим аргументом у політичних баталіях, які постійно точаться в Україні. Жодна із сторін протистояння наразі не готова йти на компроміс у деяких аспектах даного законопроекту.

Щодо податкових проблем, які існують в Україні, можна навести досить обґрунтований перелік критеріїв, яким має відповідати сучасна податкова система. З урахуванням того, що ці критерії мають важливе значення для нашого аналізу, наведемо їх повністю:

- головною метою податкової системи є забезпечення надходжень податків до бюджету;
- необхідно розширювати податкову базу, тобто в податкову систему слід включати більше джерел податкових надходжень;
- різні податкові закони мають бути взаємоузгодженими;
- адміністрування податкової системи має бути справедливим;
- податкова система має бути нейтральною, тобто всі інвестиційні, комерційні та економічні рішення слід приймати незалежно від їх податкових наслідків;
- податкова система має бути справедливою, тобто вільною від будь-яких необґрунтованих пільг, прогресивною, тобто сума податків має бути залежною від рівня заможності платника;
- податкова система має сприяти інвестиціям, економічному розвитку, конкурентоспроможності та зайнятості населення.

Світова практика свідчить, що кожен уряд створює національну систему оподаткування, з одного боку, орієнтуючись на вищевказані теоретичні та практичні положення, а з іншого – враховуючи соціально-економічне становище держави. Невідповідність між системою оподаткування та існуючою моделлю макроекономічного регулювання може призвести до небажаних результатів, які негативно впливатимуть на фінансове становище платників податків і на надходження до державного та місцевих бюджетів.

Тому головним завданням податкової реформи є, насамперед, розробка критеріїв ефективності податкової системи. Однак ретельний аналіз наведених принципів та положень дає змогу виявити кілька очевидних суперечливих умов, які мають задовольняти податкові системи. Наприклад, податкова система має одночасно виконувати фіскальну, стимулюючу та розподільчу функції, бути стабільною та гнучкою, простою й зрозумілою та достатньою мірою відображати різноманітну господарську діяльність, бути однаковою для всіх та надавати окремим платникам податків певні пільги, бути нейтральною та віддавати перевагу розвитку інвестиційних процесів, базуватися на принципі дотримання недоторканності свобод платників податків та примушувати їх сплачувати податки в разі ухилення.

Тому пошук ефективної та раціональної податкової системи з урахуванням соціально-економічних обставин, які існують у державі, має полягати в досягненні певної рівноваги між розглянутими протилежними вимогами. Проаналізуємо, який економічний зміст має сучасна податкова система в Україні, тобто якою мірою і в якому напрямі її слід вдосконалювати.

Розглянемо недоліки, щодо яких не існує розходжень у поглядах ні з боку платників податків, ні з боку урядових структур. Це зокрема:

- наявність великої кількості нормативних актів щодо питань оподаткування, що призводить до порушення найважливіших принципів податкової системи – зрозумілості та визначеності;
- часті зміни в податковому законодавстві, які порушують принцип стабільності податкової системи [4].

З метою усунення зазначених недоліків Податковий кодекс має забезпечити, передусім, перехід від кількості нормативних актів щодо оподаткування та їх змін до якості. Мається на увазі створення єдиного документа, який не буде змінюватися протягом кількох років. Це значно поліпшить умови господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, а також стане важливим чинником приросту інвестиційного процесу в державі.

Нинішня існуюча система не сприяє економічному розвитку підприємств, виконуючи переважно фіскальну функцію, і не створює умови для підвищення купівельної спроможності громадян – основних інвесторів у державі. Таким чином, порушується один із принципів створення системи оподаткування, а саме сприяння інвестиціям, економічному розвитку, конкурентоспроможності та зайнятості населення.

Важливою умовою результативності системи оподаткування є дотримання при її побудові головної вимоги: види податків повинні бути такими, щоб якнайповніше реалізувався внутрішній потенціал категорії «податок», а саме: була досягнута максимально можлива рівновага між його об'єктивними і суб'єктивними засадами. Це означає, що система оподаткування, концентруючи в розпорядженні державної влади суспільно необхідну частку грошових ресурсів, не повинна порушувати відтворювальних інтересів ведення бізнесу. На практиці це досягається через паритет податкових функцій. Раціональність оподаткування визначається, за інших рівних умов, ступенем відносної рівноваги між ними. Пошук засобів досягнення відносної рівноваги між податковими функціями здійснюється безперервно при конструюванні нових концепцій. У підсумку на новій концептуальній основі будується нова система оподаткування або оновлюється існуюча. Вдосконалена податкова система затверджується у законодавчому порядку й стає обов'язковою для використання. У процесі науково-практичної оптимізації системи оподаткування непорушним є дотримання принципових вимог до її змісту. Це ті фундаментальні принципи, які виробила наука й до використання яких завжди повинна прагнути податкова практика.

Функціональний прояв оподаткування, у свою чергу, залежить від принципів, покладених в основу цієї системи при розробці податкової концепції й правового забезпечення практичного податкового механізму. Система оподаткування, прийнята в законодавстві тієї чи іншої країни, обов'язково відображає стан економіки й розстановку політичних сил. Отже, функціонування системи оподаткування на практиці не завжди відповідає тим функціям, які властиві їй за економічною природою, тобто зумовлені глибинним потенціалом економічної категорії «податок». Найповніша реалізація цього потенціалу – мета оподаткування в системі соціально орієнтованого ринкового господарювання [5].

Дохідні частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів формуються за рахунок податків і неподаткових надходжень. Сьогодні головними видами державних доходів є податки. Структура податкових надходжень до зведеного бюджету України в період з 1993 по 2007 рік наведена в таблиці 1.

Спостерігається чітка тенденція зростання частки податку з доходів фізичних осіб (з 5,81% у 1993 році до 24,89% у 2003), зниження у 2004-2006 роках

зумовлене змінами у законодавстві, зокрема у 2003 році був прийнятий Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб», яким була встановлена «перехідна» (на період 2004-2006 рр.) ставка в розмірі 13%. Проте у 2007 році частка даного податку в бюджеті почала зростати (табл. 1).

Також чітко вирізняється лідируюча позиція податку на додану вартість, лише в 1993, 1995 і 2003 роках ПДВ не був «лідером» у наповненні бюджету. Це явище, вважають більшість науковців, не є позитивним, оскільки при переважачій частці непрямих податків більша частина податкового тягаря лягає на плечі кінцевого споживача.

Розглянемо детальніше останні роки і проаналізуємо динаміку податкових надходжень у розрізі прямих та непрямих податків (табл. 2).

Спостерігається зростання в абсолютній величині податкових надходжень до зведеного бюджету, що свідчить про розширення податкової бази, а отже і про розвиток національної економіки.

У 2006, 2007 роках непрямі податки випередили прямі, що, як ми вже зазначали, негативно може відбитися на економічному зростанні держави (рис. 1).

Але податки – це не тільки метод формування бюджету, а ще й інструмент впливу держави на різні сторони діяльності суб'єктів господарювання.

Створення податкової системи, адекватної потребам соціально орієнтованої економіки, повинно передбачати: комплексність, цілеспрямоване портфельне формування системи податків, наукове визначення податкового потенціалу, формування адекватної правової основи.

Можна зазначити, що головні положення, які лежать в основі створення податкової системи, неповною мірою реалізовані в Україні.

Вимога комплексності полягає у тому, що податки повинні бути пов'язані між собою, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі в цілому. З фіскальної позиції податкова система повинна забезпечити гарантоване й стабільне надходження доходів у бюджет. З регулюючої позиції – забезпечити державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства. При цьому слід виходити з того, що фіскальна функція повинна реалізуватися у всіх податках, навіть якщо вони створювалися передусім як відповідні регулюючі інструменти.

Однак регулююча функція податків за визначених умов може не виявлятися. Хоча вона об'єктивно властива податкам, але не завжди очевидна, не завжди на практиці спрямована так, як передбачалося при створенні того чи іншого податку.

Фіскальна та регулююча функції податків діють взаємопов'язано, тому їх не можна протиставляти одна одній. Не можна поділяти податки на суто фіскальні та суто регулюючі, бо без фіскальної функції не може бути регулюючої і навпаки.

Таким чином, критерієм комплексності може виступати паритет між функціями оподаткування. Інтеграція у діючому на практиці податковому механізмі фіскальної та регулюючої функцій, тобто логічне співіснування непрямих і прямих податків, сприяє рівновазі економічних інтересів за рахунок рівномірного розподілу на платників податків податкового тягаря. Жодна з податкових функцій не може переважати над іншою без шкоди для економічних інтересів, інтегрований прояв функціонального призначення системи оподаткування сприяє послідовному нарощуванню податкового потенціалу.

Кількість податків, на які лягає більшою мірою стимулююча функція, повинна бути достатньо великою. Це пояснюється тим, що неможливо за допомогою одного чи декількох податків вплинути на всі сторони господарської діяльності підприємств, на всі сфери життя суспільства. Система доходів бюджету повинна бути достатньо розгалуженою, тобто повинна бути визначена кількість податків, але загальна сума

Таблиця 1

Питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, % [6]

Показник	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Доходи зведеного бюджету	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Податок із доходів фізичних осіб	5,81	6,5	7,71	8,58	11,7	12,3	17,6	20,4	23,9	23,8	24,9	20,9	17,7	13,3	15,8
Податок на прибуток підприємств	29,2	27,3	23,5	18,2	20,6	19,7	25,3	24,6	22,5	20,7	24,4	25,6	23,9	15,2	15,6
Податок на додану вартість	34,7	24,8	21,9	20,7	29,3	25,9	33,5	30,1	28,2	29,7	23,2	26,5	34,5	29,3	27
Акцизний збір	5,07	3,22	1,96	2,14	4,3	4,46	7,11	7,15	7,22	9,02	9,65	10,6	8,1	5,1	4,8

Таблиця 2

Аналіз податкових надходжень до Зведеного бюджету України в розрізі прямих та непрямих податків за 2003–2007 роки, млн. грн. [7]

Показник	Роки				
	2003	2004	2005	2006	2007
Податкові надходження	54321,0	63161,7	92812,1	112307,1	161264,2
Прямі податки	35760,4	40423,1	51228,9	55921,6	78213,1
Непрямі податки	18560,6	22738,6	41583,2	56385,5	83051,1

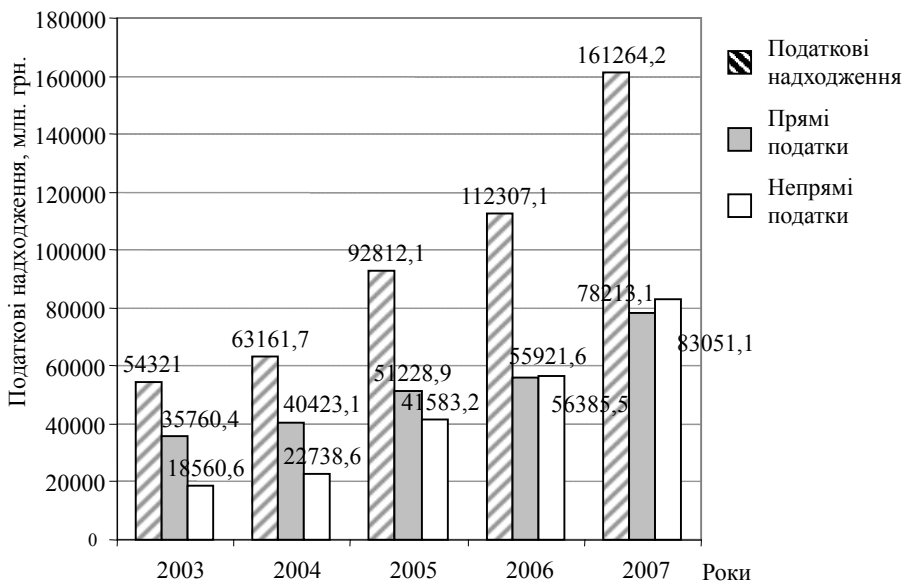


Рис. 1. Динаміка податкових надходжень у розрізі прямих та непрямих податків за 2003–2007 роки, млн. грн. [6]

податків та їх частина в отриманому доході не повинні бути надмірними, щоб податки не перетворилися на засіб банкрутства суб'єктів господарювання.

Важливим принципом, який необхідно враховувати при побудові й удосконаленні податкового механізму на даному етапі, є принцип стимулювання підприємницької діяльності та інвестицій в економіку.

За умов трансформації економіки України систему оподаткування необхідно істотно реформувати, будуючи її на принципово інших засадах.

Дослідження показує, що основними принципами реформування податкової системи в нинішніх умовах повинні стати:

1. Стимулювання ринкових відносин, тобто активна підтримка розвитку підприємництва, а також стимулювання індивідуальних платників податків таким чином, щоб вони були зацікавлені інвестувати кошти.

2. Забезпечення різкого структурного зсуву економічних пропорцій на користь тих виробництв, які безпосередньо спрямовані на задоволення потреб населення.
3. Забезпечення достатніх надходжень до бюджету для фінансування невідкладних державних програм, у тому числі соціальних.
4. Стимулювання залучення іноземного інвестиційного капіталу в Україну.
Запропоновані підходи до оподаткування відкривають перспективу побудови податкового механізму, що дозволить забезпечити якнайповніше використання резервів вітчизняного виробництва.

Список використаних джерел

1. Кириленко О.П. Модернізація механізму справляння податку на прибуток малих підприємств / О.П. Кириленко, О.Р. Квасовський // Фінанси України. – 2004. – №4. – С. 52–62.
2. Корнус В. Щодо податкового навантаження в економіці України / В. Корнус // Економіст. – 2005. – №7. – С. 89–91.
3. Литвиненко Є.О. Податкове стимулювання розвитку промислового виробництва / Є.О. Литвиненко // Фінанси України. – 2004. – №4. – С. 69–75.
4. Концепція реформування податкової системи України // Вісник податкової служби. – 2007. – № 9. – С. 35–45.
5. Лютий І. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. Лютий, В. Тропіна // Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 19–27.
6. Статистичний бюлетень Державного комітету статистики: Доходи державного бюджету України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
7. Інформація про стан виконання Зведеного і Державного бюджетів України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua.

Пapp В.В. Концептуальные подходы к формированию и развитию налоговой системы Украины.

Исследованы основные концептуальные направления реформирования отечественной налоговой системы, базирующиеся на изменении структуры и состава налогов. В частности, предложены оптимизация соотношения прямых и косвенных налогов, усовершенствование нормативно-правовой базы в сфере налогообложения и упрощение форм налоговой отчетности. Как важное направление формирования и реализации налоговой политики предложено уменьшение налогового давления на инвестиционную деятельность.

Ключевые слова: налоговая система, налоговая политика, оптимизация, реформирование, фискальная роль, налогообложение.

Papp V.V. Conceptual Approaches to Formation and Development of Tax System of Ukraine.

Main conceptual reform domestic tax system trends, which are based on the change of a structure and composition of taxes have been studied. Optimization of correlation of direct and indirect taxes, improvement normative-legal base in the sphere of taxations and simplification of the forms of tax reporting has been offered. As an important trend of forming and realization of tax policy the reducing of a tax pressure on investment activity has been offered.

Key words: tax system, tax policy, optimization, reforming, fiscal role, taxation.

Надійшло 08.09.2008 р.