

УДК 341.347(477)

Іванова Л. М.

ОКРЕМІ АСПЕКТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Стаття присвячена окремим напрямкам реформування податкової системи України, що стосуються співвідношення між прямим і непрямим оподаткуванням, податкових пільг, розміру ставок, кількості та складу податків.

Важко переоцінити значення проблематики вдосконалення податкової системи України та наближення її до ефективної моделі, оскільки податкова реформа, розпочата ще у 1991 р. в останні місяці існування Радянської держави, триває вже другий десяток років, не вщухають дискусії між політиками, науковцями, пересічними громадянами на сторінках підручників, монографій, наукових та публіцистичних видань, на трибунах Верховної Ради України, в побуті. Дане питання досліджувала у своїх працях низка науковців, зокрема А. Крисоватий, В. Опарін, А. Соколовська, В. Федосов, М. Бадида, В. Безугла, О. Величко, А. Ковальчук, А. Ластовецький, О. Майстренко, Н. Ожогіна, О. Саваріна, О. Ференц, Ю. Чередниченко, В. Печуляк та ін. Такий непідробний інтерес викликаний важливим теоретичним і практичним значенням пору-

шеної проблематики, що впливає з сутності податків та виконуваних ними функцій.

Податки відіграють надзвичайно важливу роль у житті держави та суспільства, оскільки саме вони виступають фінансовою основою діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування й використовуються для задоволення державних і суспільних потреб. Уперше поняття «податок» розкрив А. Сміт у праці «Про багатство народів» 1770 р., зазначивши, що він являє собою «тягар, що накладається державою у формі закону, який передбачає і його розмір, і порядок сплати». Не менший інтерес привертає дефініція Олівера Венделла Холмса (старшого), що точно відображає соціально-економічний зміст та призначення податків: «Податки - це ціна, яку ми платимо за можливість жити у цивілізованому суспільстві».

Податок як обов'язковий внесок зародився ще у стародавні часи, поступово сформувалися певні види податків, ставши складовою частиною податкової системи тієї чи іншої держави. Найпоширенішими податками у країнах світу є податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизні збори. Разом з тим елементами податкової системи у її широкому розумінні, окрім податків, зборів та інших обов'язкових платежів, є законодавчо встановлені державою принципи, форми і методи їх встановлення, зміни чи скасування, дії, що забезпечують їх сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Таким чином, податкова система держави являє собою складне утворення, елементи якого мають узгоджуватися та гармонійно поєднуватися з метою досягнення максимально ефективного результату. А оскільки податкова система є складовою частиною економічної та фінансової системи, то її недоліки та проблеми накладають негативний відбиток на стан економіки та фінансової стабільності в державі.

У зв'язку з цим не можна оминати увагою розуміння категорії «ефективна податкова система». Ще А. Сміт виокремив чотири принципи, які характерні для оптимальної системи оподаткування: рівність - сплата податків пропорційна доходам; визначеність - ясність податкових зобов'язань; зручність сплати - податки збираються у зручні для платників строки та зручним способом; дешевизна - економність витрат на збір податків та відсутність дестимулювання ділової активності платників [4, 11]. На сучасному етапі основним критерієм ефективності визнається критерій нейтральності, що характеризує здатність податкової системи забезпечити доходи держави, не створюючи викривлення економічної поведінки індивідів та бізнесу [9, 70–71].

Враховуючи зазначені принципи та критерії, слід вказати, що на даний час податкову систему України не можна характеризувати як ефективну внаслідок притаманної їй низки недоліків, зокрема суперечності, незрозумілості та нестабільності податкового законодавства, його неоднозначного тлумачення; відсутності визначення на законодавчому рівні понять «податок», «збір», «обов'язковий платіж», «податкова пільга»; фіскальної спрямованості, значного податкового навантаження на виробництво; складності та недосконалої системи адміністрування податків; недоліків механізму митно-тарифного регулювання, що не дає можливості оперативно реагувати на зміни кон'юнктури світового ринку та структури економіки України; проблем засто-

сування спрощеного режиму оподаткування суб'єктів малого підприємництва; недосконалої правового регулювання взаємовідносин між адміністраторами податкових платежів; недостатньої правової культури платників податків та ухилення від оподаткування; перекидання основного податкового тягаря на населення; нерівномірного податкового навантаження; безсистемності надання податкових пільг тощо.

У зв'язку з таким станом податкової системи України Кабінетом Міністрів України схвалено Концепцію її реформування за такими напрямками:

1) Створення умов для формування сприятливого інституційного середовища оподаткування. Іншими словами, необхідно створити таке законодавство про оподаткування, яке б забезпечило детальне регулювання податкових відносин, визначення прав та обов'язків як платників податків, так і контролюючих органів, тощо;

2) Удосконалення структури системи оподаткування, яке полягає у скасуванні неефективних (затратних) податків і зборів; запровадженні податку на нерухоме майно; поширенні рентних платежів на видобуток нафти, газу та інших корисних копалин; спрямуванні податкового навантаження з прямих на непрямі податки та ресурсні платежі; поступовому зменшенні частки податку на прибуток підприємств і збільшенні частки податку з доходів фізичних осіб у структурі податкових надходжень; збільшенні частки місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів;

3) Проведення реформування системи податків і зборів (обов'язкових платежів), що полягає у реформуванні окремих видів податків, щоб забезпечити таким чином, вкотре-решт, ефективну податкову систему. Наприклад, щодо податку на прибуток пропонується привести у відповідність між собою Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» та положення (стандарту) бухгалтерського обліку таким чином, щоб декларацію про прибуток складати за даними бухгалтерського обліку (тобто усунути таку категорію, як податковий облік); реформувати систему оподаткування прибутку підприємств фінансового сектору; поетапно знизити розмір ставки податку до 20 % тощо.

Метою даної статті є висвітлення окремих напрямків реформування податкової системи в Українській державі з посиланням на досвід розвинених країн світу, а саме: переоцінка співвідношення між прямими і непрямими податками; встановлення оптимальної кількості та складу

податків; визначення помірних, сприятливих для економічного розвитку держави податкових ставок; удосконалення механізму надання податкових пільг; кодифікація нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини. Оскільки дана проблематика є значною за обсягом, не обмежується наведеними тут орієнтирами її вирішення, розглянемо окремі напрямки реформування податкової системи України.

Для кожної країни співвідношення між прямими (податок на доходи, на майно) та непрямими податками (податки на споживання) є індивідуальним, проте в літературі виокремлено такі моделі податкових систем залежно від превалювання того чи іншого виду податків: 1) англосаксонська - дана модель орієнтована на оподаткування прямими податками, з покладенням основного податкового навантаження на фізичних осіб; 2) євроконтинентальна - їй притаманний значний рівень непрямого оподаткування, а також значні обсяги відрахувань на соціальне страхування; 3) латиноамериканська - для цієї моделі є характерним високий рівень непрямого оподаткування, з покладенням основного податкового обов'язку на юридичних осіб; 4) змішана - з відносно однаковим рівнем прямого і непрямого оподаткування, що передбачає диверсифікацію структури доходів бюджету [9, 54—55]. Причому практика країн з ринковою економікою свідчить, що співвідношення між прямими та непрямими податками залежить від двох вирішальних чинників: рівень життя значної частини населення та стереотипи, що склалися в різних країнах світу щодо трактування тих чи інших податків. Низький життєвий рівень, що звичайно вимірюється обсягом валового національного доходу на душу населення, об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових вилучень з доходів фізичних та юридичних осіб [3, 120].

Незважаючи на низку позитивних рис непрямих податків [7, 26] та необхідність забезпечення економічного зростання за рахунок зменшення питомої ваги прямих податків у наповненні бюджетів різних рівнів, підтримуємо тих дослідників, які вважають за доцільне перейти до моделі переважного оподаткування прямими податками, оскільки, враховуючи неможливість значної частини населення України, не виправдано перекладати на пересічних громадян більший податковий тягар, ніж на суб'єктів господарювання чи осіб, що мають значний дохід, а проблему економічного розвитку в державі можна вирішити в інший спосіб. Науковцями пропонується скасувати непрямий податок на додану

вартість, замінивши його на податок з продажів, що є більш простий в адмініструванні, оскільки сплачується не всіма підприємствами в ланцюжку руху товару від виробника до кінцевого покупця, а тільки роздрібними продавцями [2]. Застосування даного податку успішно практикується, наприклад, у Сполучених Штатах Америки.

Актуальним є питання щодо кількості та видів податків, у зв'язку з чим сформувалися дві протилежні точки зору: доводиться необхідність запровадження єдиного податку, з одного боку, та відстоюється множинність податків, з другого. Причому для кожної країни оптимальна кількість податків є унікальною, а тому не може бути скопійованою. Наприклад, в Естонії та Польщі їх - 11, а у Російській Федерації - 28. В Україні ж 28 загальнодержавних податків та зборів, 2 місцеві податки та 12 місцевих зборів. У проектах Податкового кодексу України, поданих на розгляд Верховної Ради України, прослідковується неоднозначність щодо оптимальної кількості податків. Зокрема, Кабінет Міністрів України пропонує 12 загальнодержавних та 9 місцевих податків, а за проектом Податкового кодексу групи народних депутатів (М. Д. Катеринчук, К. М. Ляпіна та ін.) передбачається запровадити 14 загальнодержавних та 9 місцевих податків і зборів. На наш погляд, вирішення питання щодо кількості податків має ґрунтуватися строго на математичному розрахунку, щоб зменшення кількості податків з метою зниження податкового тягара не призвело до виникнення дефіциту державного бюджету з усіма негативними наслідками даного явища.

Запровадження єдиного податку сприяє досить широкому втручанню держави в податковий процес. Переваги його в тому, що ним обкладається дохід суб'єкта оподаткування, що виступає й основним джерелом його сплати; він спрощує податкову систему загалом, оскільки вводиться замість інших податків, робить її справедливішою, доступнішою для платника, а механізм розрахунку стає прозорішим. Проте є й недоліки: призупиняється дія таких принципів, як усебічність, однократність, справедливість обкладання та нерівномірність [6, 25]. Підтримуємо позицію В. В. Безуглої, на думку якої різноманітність форм і способів господарювання вимагає диференціації джерел стягнення податків та податкових відносин. Рівномірного оподаткування всіх суб'єктів відповідно до їх платоспроможності, що впливає з принципу справедливості, у сучасних умовах можна досягнути лише шляхом комбінування окремих видів податків [1, 16].

Пропонується запровадити в Україні податок на майно, а саме на нерухомість, який справляється у Великій Британії, Німеччині, Австрії, Данії та інших країнах світу й має ряд переваг, зокрема сприяє ефективному використанню житлових і комерційних приміщень, виконує функцію компенсаційного податку, є додатковим джерелом збільшення надходжень до місцевих бюджетів, яким катастрофічно не вистачає коштів, може впливати на політику регулювання цін на нерухомість [2]. З урахуванням такої ролі цього податку В. В. Безугла вважає, що у перспективі в оптимально організованій податковій системі України більша роль має відводитися податкам на майно, на землю, на використання природних ресурсів, тому що ці податки не залежать від обсягів виробництва й продажів та є стабільними, а отже, створюють певні гарантії наповнюваності бюджету, стимулюють раціональне використання природних ресурсів та основних і оборотних фондів [1, 6–7]. Таким чином, підтримуємо включення до складу діючих в Україні податків і податок на нерухомість.

Ще одним податком, який пропонується запровадити в Україні в межах реформи, є єдиний соціальний податок, який, наприклад, справляється в Російській Федерації та спрямований на мобілізацію коштів для реалізації прав громадян на державне пенсійне, соціальне забезпечення (страхування) та медичну допомогу. Проте є й заперечення проти його введення. Думка А. Ковальчука про те, що «єдиний соціальний податок» не відповідає міжнародним правовим нормам та стандартам, відповідно до яких законодавство має забезпечити виключення будь-яких можливостей «ручного управління» кількома фондами водночас, адже така практика неминуче призводить до волюнтаристського маніпулювання тими фінансовими ресурсами, які в них сконцентровані [5, 87], видається нам слушною, а тому вважаємо за недоцільне включення даного податку в податкову систему України, оскільки це не лише призведе до зловживань, а й ускладнить процедуру розрахунків.

Порівняння ставок оподаткування в Україні та в розвинених країнах засвідчує, що такі ставки в нашій державі не можуть розглядатися як надмірні [11, 47]. Разом з тим А. Соколовська вважає прийнятним зниження ставки ПДВ до 18 %, податку на прибуток підприємств - до 20 %, а також підвищення ставок акцизного збору та можливість їх диференціацію, але залежно не від ціни підакцизних товарів, а від вмісту шкідливих речовин, як це поширено у країнах Європейського Союзу [13]. Також необхідно враховувати, що

зменшення податкового тягаря не завжди впливає на збільшення податкових надходжень до державного бюджету, а його підвищення - на зростання надходжень. Як правило, зниження податкових ставок стимулює розширення обсягів виробництва, зростання національного доходу, що приводить до зростання податкових надходжень до державного бюджету [6, 26]. Таким чином, недоцільно суттєво знижувати наявні ставки основних податків, що досить часто пропонують окремі реформатори.

Потребують реформування в Україні й податкові пільги, кількість яких перевищує 350. Слід зазначити, що підхід до інституту податкових пільг неоднозначний: з одного боку, вони використовуються у багатьох країнах, з другого, вважаються порушенням принципу рівності оподаткування. Враховуючи невисокий рівень економічного розвитку України, вбачається, що на сучасному етапі доцільно цей інститут зберегти, але для ефективного (та більш-менш справедливого) використання слід погодитись із думкою, що передусім необхідно закріпити в законі визначення податкової пільги, а також зазначити, що звільнення, які відповідають природі того чи іншого податку та забезпечують більш повну реалізацію фундаментальних наукових принципів оподаткування, не є податковими пільгами; потребує уточнення перелік операцій, що не є об'єктами оподаткування; запровадження інвестиційної податкової знижки [12, 251–257].

Обов'язковим елементом податкової системи є податкове законодавство, а тому насамкінець підкреслимо, що реформування податкової системи в Україні не може відбутися без такої складової, як кодифікація податкового законодавства. Вміщення численних актів податкового законодавства у кодекс має сприяти ефективній реалізації принципів та механізму оподаткування в Україні. Напрямо саме кодифікації податкового законодавства підтримано (зауважимо, що не всі країни мають податкові кодекси) різними політичними силами, науковцями. Зараз на розгляді Верховної Ради України знаходяться кілька проектів Податкового кодексу, і хоча прийняття якого з них у найближчій перспективі не передбачається, сам факт їх розробки можна вважати позитивним для подальшого розвитку податкової системи України. Водночас аналіз їх змісту викликає багато зауважень, проте це тема для окремого дослідження.

Отже, податкова система України далеко не досконала, а тому має бути реформована, але не докорінно, оскільки вже є сформованою й досить дієвою. У науковій літературі зустрічаються різні

підходи щодо шляхів її вдосконалення, які також враховують і відповідний досвід розвинених країн світу. Вважаємо, що орієнтація на позитивний зарубіжний досвід повинна мати місце, однак запозичувати ту чи іншу особливість певної податкової системи слід обережно, зважаючи на

реалії суспільного та державного життя в Україні. Без сумніву, процес пошуку та побудови оптимальної моделі податкової системи для Української держави є складним та потребує значного часу й зусиль, тому на швидке вирішення даної проблематики сподіватися марно.

1. Безугла В. В. Правові основи побудови податкової системи України. Автореф. дис. ... канд. юр. наук. - К., 1995. - 28 с.
2. Бичков С. Треба йти до європейських податків. - www.dau.kiev.ua
3. Величко О., Дмитренко І. Іноземний досвід реформування податкової системи // Економіст. - 1998. - № 7-9. - С. 120-123.
4. Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговый менеджмент. - Х., 2006. - 488 с.
5. Ковальчук А. Податкова реформа: законодавчо-правовий вимір // Право України. - 2006. - № 2. - С. 86-90.
6. Литвиненко Я. В., Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн. - К., 2004. - 208 с.
7. Милявська Є. П., Сердюк О. М. Податкова система: Навчальний посібник. - К., 2005. - 336 с.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. - М., 2002. - 464 с.
9. Педь І. В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків: Навчальний посібник // За ред. Ю. М. Лисенкова. - К., 2007. - 191 с.
10. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19.02.2007 р. № 56-р.
11. Саваріна О. Удосконалення законодавства з питань оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності // Право України. - 2005. - № 7. - С. 46-49.
12. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. - К., 2006. - 320 с.
13. Соколовская А. О стратегии реформирования налоговой системы Украины // Зеркало недели. - 2006. - № 13. - <http://www.zn.ua>

L. Ivanova

SOME ASPECTS OF REFORMING OF UKRAINIAN TAXATION SYSTEM

The article is dedicated to some tendencies of reforming of Ukrainian taxation system concerning correlation between direct and indirect taxation, tax privileges, rates of tax, amount and set of the taxes.