

12. Project finance. Introductory manual on Project finance for Managers of PPP projects [Електронний ресурс] // Режим доступу:

http://www.finint.ase.ro/Masterate/Masterat_Alexandra/Bibliografie/Project_Finance_Manual.pdf

В.А. ВАЛІГУРА,
аспірант, Тернопільський національний економічний університет

Оцінка ефективності податкової системи України

Розглянуто окремі аспекти ефективності функціонування податкової системи України в контексті узгодження інтересів платників податків та держави. Основна увага сконцентрована на оцінці нормативно-правової бази щодо оподаткування, дотриманні принципів побудови системи оподаткування та ефективності справляння податків.

Постановка проблеми. Оподаткування неабияк впливає на соціально-економічну ситуацію у державі. Ефективно функціонуюча податкова система стимулює розвиток підприємницького сектору, підвищує рівень добровільної сплати податків, забезпечує необхідні ресурси для соціального розвитку країни. Тобто вона віддзеркалює відносини суб'єктів оподаткування. Чим вищий ступінь узгодження інтересів учасників податкових взаємовідносин, тим ефективніше функціонує податкова система. Отже, показники оцінки останньої – індикатори необхідності змін окремих параметрів оподаткування. У свою чергу, ефективність податкового реформування залежить від високоякісної та адекватної оцінки як економічного середовища загалом, так і його податкової компоненти зокрема.

Актуальність досліджуваної проблематики особливо посилюється в умовах нестабільної економічної ситуації, що нині спостерігається у світі та Україні. Адже необхідно виявити, які елементи податкової системи деструктивно вплинули та впливають на економічну ситуацію і віднайти резерви підвищення ефективності справляння податків.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням встановлення ефективності функціонування податкової системи України приділяли увагу багато вітчизняних науковців-дослідників та економістів-практиків. Серед них слід виділити роботи В. Вітлінського, А. Скрипника [1], Р. Жарко [2], В. Загорського [3; 4], Т. Єфименко [5], В. Огліх, О. Шаповалова [6], М. Романюка, Т. Коляди [7], І. Бурденко, О. Кравченка [8], А. Крисоватого [9], В. Вишневецького, А. Веткіна, Є. Вишневецької [10], А. Соколовської [11; 12]. Необхідно відзначити, що у працях згаданих учених детально охарактеризовано та проаналізовано окремі елементи податкової системи, наведено пропозиції щодо напрямів реформування її діючої моделі. Зокрема, у праці [2] податкову систему України оцінено з точки зору регулювання підприємницької діяльності, у праці [8] – із позиції

впливу на зростання економіки тощо. У більш комплексних дослідженнях [1, 4–6] розкрито вади чинної податкової системи і запропоновано напрями її реформування з позиції активізації фіскальної та регулюючої функцій.

Ми поділяємо більшість висновків та пропозицій, що сформував перелічені вчені. Разом із тим вважаємо за доцільне розвинути напрям дослідження ефективності податкової системи України як індикатора внутрішніх фіскальних дисбалансів.

Із огляду на це **метою** даної **статті** є оцінка рівня узгодження інтересів держави та платників податків у контексті дослідження ефективності функціонування податкової системи України. Для досягнення окресленої мети дослідимо ефективність функціонування нормативно-правової бази оподаткування, оцінимо відповідність системи оподаткування окремим принципам її призначення і побудови та проаналізуємо окремі показники оцінки ефективності податкової системи.

Викладення основного матеріалу. Податкова система держави виражена у діючій нормативно-правовій базі щодо оподаткування. Саме в податковому законодавстві закріплено склад податкових платежів, визначено основоположні принципи функціонування системи оподаткування, регламентовано права, обов'язки та відповідальність платників податків і працівників органів податкової служби тощо. Будь-які нововведення та реформи в царині оподаткування здійснюють, вносячи зміни до податкового законодавства. Лише в цьому випадку вони впливатимуть на ефективність справляння податків та визначатимуть поведінку платників податків і контролюючих органів. Тому навіть найкращим чином сформована податкова система не працюватиме ефективно через недосконалість нормативно-правової бази. Дж. Стігліц щодо законодавчого забезпечення оподаткування зазначив: «Кожен пункт податкового законодавства обумовлює необхідність конкретних законодавчих визначень: а коли законодавчі визначення не звучать мовою економіки, виникають чіткі стимули до обмеження свого прибутку через високий рівень податку» [13, 468]. Тобто, недосконала нормативно-правова база спонукає платників податків ухилятися від оподаткування.

Податкове законодавство можна формувати згідно з кількома моделями: представлене тільки податковим кодексом, тільки сукупністю нормативно-правових актів окремих

органів влади та поєднанням зазначених варіантів. В Україні немає єдиного нормативного документа у сфері оподаткування – Податкового кодексу, тому податкове законодавство представлено нормативно-правовими актами Верховної Ради України, Президента України, Кабінету Міністрів України, Державної податкової служби України (ДПС), Державної митної служби України тощо. Загальна кількість нормативно-правових актів, в яких згадано той чи інший податок і які мають відношення до регулювання процесу оподаткування в Україні – близько 6942 [14]. Зрозуміло, що за такої кількості практично неможливо уникнути різного роду неузгодженостей та суперечностей у податковому законодавстві. Саме це явище, разом із нестабільністю та постійною зміною норм, є основними недоліками діючої нормативно-правової бази у сфері оподаткування. На негативізм даних тенденцій для діючої податкової системи наголошено у концепціях реформування податкової системи України, котрі подали робочі групи як Секретаріату Президента України [15, 10], так і Кабінету Міністрів України [16, 3]. Згідно з останньою лейтмотивом згубності діючої податкової системи є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість і нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що унеможливує складання декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку. Слід відзначити, що неефективність функціонування діючого податкового законодавства визнали найважливішою проблемою для ведення бізнесу та українські підприємці. Зокрема, згідно з економічними дослідженнями з боку Світового банку бізнес-середовища в Україні найбільш проблемним аспектом оподаткування у 2003 році була нестабільність податкового законодавства, за що висловилися 74% респондентів [17].

Аналізуючи статистичні дані стосовно внесення змін та доповнень до податкового законодавства, висновуємо, що наведена критика небезпідставна. На рис. 1 відображена динаміка внесення змін до законів України «Про ПДВ», «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок з доходів фізичних осіб» (до 2004 року Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»).

Обрані для аналізу податки фіскально найбільш значимі для держави та великою мірою визначають поведінку платників податків. Найбільша кількість змін спостерігалася з ПДВ (129 одиниць за аналізований період) та податку на прибуток підприємств (108 одиниць за аналізований період) і значно менша – по податку з доходів фізичних осіб (38 одиниць за аналізований період). Найбільше змін із ПДВ та податку на прибуток підприємств було у 1999 та 2000 роках. Це пов'язано з наявністю певного часового лагу після докорінної законодавчої перебудови справляння даних податків у 1997 році, протягом якого проявилися певні недоліки та прогалини у правовому полі та виникла подальша потреба в їх усуненні. Такий законодавчий хаос у сфері оподаткування насамперед прямо суперечить принципів стабільності системи оподаткування. А також в окреслених умовах нестабільності нормативно-правової бази у суб'єктів господарювання є проблема адаптації до певної податкової системи. Тому введення нових податків чи збільшення ставок чинних знижує доходи підприємницького сектору, породжує підвищення цін та є стимулом уникнення оподаткування.

Інша вада податкового законодавства – суперечність норм окремих законодавчих актів. Це створює правові колізії між платниками податків та органами податкової служби щодо справляння тих чи інших платежів. На нашу думку, однією з найбільших колізій в окресленій сфері є законодавча неузгодженість у регламентації спрощеної системи оподат-

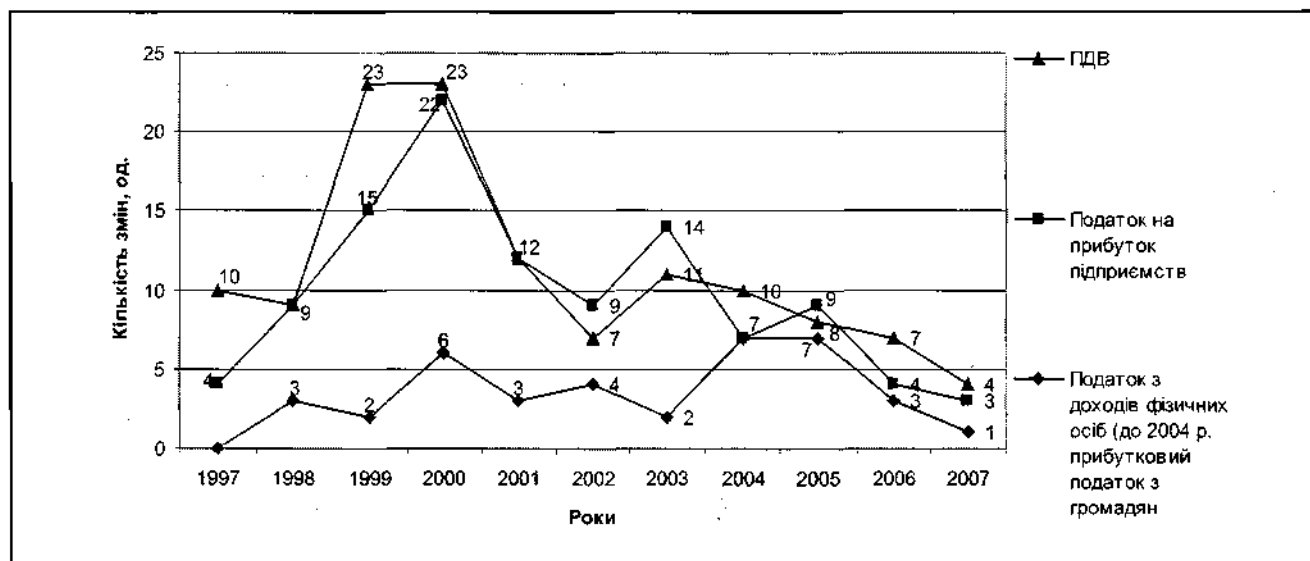


Рисунок 1. Динаміка внесення змін до законів України «Про ПДВ», «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок з доходів фізичних осіб» (до 2004 року – Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян»)

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

кування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва. У даному випадку – неузгодженість між Законом України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. №1251–XII та Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.98 р. №727/98. Зокрема, у статті першій згаданого закону зазначено, що податки і збори, справляння яких не передбачено даним законом, сплати не підлягають. Натомість єдиного податку, сплата якого регламентована зазначеним указом, у переліку ні загальнодержавних, ні місцевих податків і зборів нема. Багато неузгодженостей на зразок зазначеної знижують фінансову ефективність податкової системи. Це пов'язано з нормою Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 р. №2181–III, згідно з якою при неоднозначності трактування норм та можливості прийняття рішень на користь як платника податку, так і контролюючих органів перевагу надають стороні платника податків. Звичайно, ця норма демократична і робить податкову систему повернутою обличчям до платників податків, але в умовах надмірної неефективності функціонування податкового законодавства спричиняє значні бюджетні втрати.

Про неефективність функціонування податкового законодавства в частині неузгодженості норм можна судити з кількості та якості розгляду судових справ щодо оподаткування (табл. 1).

Слід відзначити, що протягом 2007 року на розгляді в судах перебувала 134 791 справа за позовами як платників податків, так і органів ДПС на суму більш як 112 млрд. грн. Загальна кількість справ порівняно з 2006 року збільшилася на 5,1%, а сума неузгоджених зобов'язань – на 26,3%. 79,9% справ, що у 2007 році перебували на розгляді в судах, були ініційовані позовами органів ДПС, але за сумами переважають позови платників податків до органів ДПС. Зокрема, ДПС у 2007 році ініціювала справ на суму 48 680 млн. грн., а платники податків подали позови до органів ДПС на суму 64 270 млн. грн. Важливою є інформація щодо співвідношення вирішених справ на користь органів ДПС та платників податків. У 2007 році за кількістю справ даний показник становив 88 061 та 12 090 одиниць відповідно. Натомість за цей самий період платники податків виграли справ на суму 25,5 млрд. грн. проти 26,3 млрд. грн. на користь органів ДПС. Це свідчить про те, що найбільші за сумами справи вигравали платники податків.

Наведене дає підстави стверджувати про те, що загальна кількість позовів у судових органах збільшилася. Це відбулося за рахунок збільшення справ, що ініціювали як платники, так і органи ДПС. Позитивними тенденціями для ДПС є те, що за сумою вирішені на її користь справи у 2007 році порівняно з 2006 роком збільшилися на 59,1%, а на користь платників податків – на 33,2%. Отже, збільшення кількості позовів, що стосуються оподаткування, та інші негативні тенденції у сфері претензійно-позовної роботи пі-

Таблиця 1. Узагальнені відомості про стан претензійно-позовної роботи підрозділів служби правового забезпечення органів державної податкової служби України за 2006–2007 роки

		2006 рік	2007 рік	Відношення 2007 року до 2006 року (на _% + або -), %
Загальна кількість справ усіх категорій, що перебувають на розгляді в судах	кількість	128 253	134 791	5,1
	сума, тис. грн.	89 437 579,98	112 950 730,13	26,3
у т.ч. з минулих років	кількість	29 478	35 002	
справ за позовами ОДПС	кількість	105 889	107 745	1,8
	сума, тис. грн.	44 192 925,41	48 680 656,61	10,2
	% до загальної кількості справ	82,6	79,9	-2,6
	% до загальної суми справ	49,4%	43,1%	-6,3
справ за позовами до ОДПС	кількість	22 364	27 046	20,9
	сума, тис. грн.	45 244 654,57	64 270 073,52	42,1
	% до загальної кількості справ	17,4	20,1	2,6
	% до загальної суми справ	50,6	56,9	6,3
Вирішили суди справ на користь ОДПС	кількість	85 970	88 061	2,4
	сума, тис. грн.	16 516 942,53	26 278 678,22	59,1
	% до загальної кількості справ	67,0	65,3	-1,7
	% до загальної суми справ	18,5	23,3	4,8
Вирішили суди справ на користь платників податків (юридичних та фізичних осіб)	кількість	10 581	12 090	14,3
	сума, тис. грн.	19 180 697,98	25 540 282,32	33,2
	% до загальної кількості справ	8,3	9,0	0,7
	% до загальної суми справ	21,4	22,6	1,2
Сума коштів, що надійшла до бюджету за рішенням суду, тис. грн.		398 019,81	544 018,10	36,7

Джерело: [18, 123].

дрозділів служби правового забезпечення органів ДПС підтверджують отримані висновки стосовно неузгодженості норм податкового законодавства.

Таким чином, проаналізувавши податкове законодавство, ми стверджуємо, що необхідно вдосконалювати нормативно-правову базу в царині оподаткування. Із точки зору гармонізації інтересів учасників податкових взаємовідносин податкове законодавство є опосередкованим засобом досягнення останньої. При вміло побудованій податковій політиці, яка сприяє узгодженню інтересів платників податків та держави, і вдалому висвітленні її у нормативно-правовій базі остання стає засобом гармонізації оподаткування. Нині податкове законодавство, на жаль, знижує ефективність функціонування податкової системи та є причиною дисгармонії справляння податків.

Оцінимо відповідність податкової системи України окремим принципам побудови та призначення системи оподаткування. Останні в загальному напрацьовані фінансовою наукою та практикою. У різні епохи розвитку фіску окремі науковці формулювали свої принципи, правила, основи оподаткування тощо. Ретроспективно-концептуальне зведення принципів оподаткування, починаючи від У. Петті та закінчуючи «Основами світового податкового кодексу», здійснив В. Андрущенко [19, с. 152]. Вважаючи недоцільним дублювання цих принципів, хочемо зауважити, що нині у систематизованому вигляді вони відображені у статті 3 Закону України «Про систему оподаткування» від 25.06.91 р. №1251-XII. Зазначимо, що діюча податкова система не відповідає багатьом із задекларованих принципів. Зокрема, принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності передбачає введення пільг щодо оподаткування прибутку, спрямованого на розвиток виробництва. Тобто підприємцям слід надавати інвестиційні пільги, які мають бути суто цільовими та під суворим контролем працівників податкової служби. Натомість в Україні надання податкових пільг перетворилося на засіб нелегального зниження податкового тиску. Неefективна практика надання податкових пільг також суперечить принципу рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, оскільки часті випадки надання галузевих пільг не забезпечують однакового підходу до суб'єктів господарювання.

Також не сповна реалізують принцип рівнозначності й пропорційності. Це зумовлено тим, що справляння значної кількості податків і зборів в Україні безпосередньо не залежить від фінансового результату, тобто прибутку суб'єктів господарювання або доходу громадян. Принцип соціальної справедливості чітко вказує на необхідність наявності обґрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян і застосування диференційованого та прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі й надвисокі доходи. Якщо перша з наведених вимог опосередковано забезпечується наявністю податкової соціальної пільги, то останню, після введення єдиної ставки податку з доходів

фізичних осіб явно ігнорують. Щодо дотримання принципів стабільності та доступності можна робити висновки з проведеного аналізу нормативно-правової бази. Як уже було зазначено, часті зміни податкового законодавства абсолютно нівелюють принцип стабільності, а множинність та неузгодженість нормативних актів роблять податкове законодавство важкозрозумілим для платників податків. Уведення Указом Президента України спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва порушує також принцип компетенції побудови системи оподаткування.

Ми вже відзначили, що дані принципи викристалізувались із практики розвитку фіску протягом кількох століть. Тому вони уособлюють вимоги, що зорієнтовують податкову систему на високу фіскальну ефективність та роблять її зручною для платників податків. Отже, наведені вище невідповідності діючої системи оподаткування принципам її побудови свідчать про низьку ефективність функціонування цієї системи.

Ефективність податкової системи також визначається різноманітними показниками, що встановлюють, наскільки вибрані форми оподаткування дають змогу формувати доходи бюджету, не стримуючи підприємницьку активність. Встановлюючи ефективність податкової системи загалом, скористаємося такими показниками:

- коефіцієнт еластичності;
- рівень оподаткування;
- коефіцієнт збираності податків.

Еластичність податку показує відносну зміну обсягу його надходжень при незмінній податковій системі стосовно процентної зміни бази оподаткування. Іншими словами, коефіцієнт еластичності податків показує, на скільки відсотків зміняться податкові надходження при зміні бази оподаткування на один відсоток. Коефіцієнт еластичності визначають так:

$$E = \frac{B}{b},$$

де E – коефіцієнт еластичності податків;

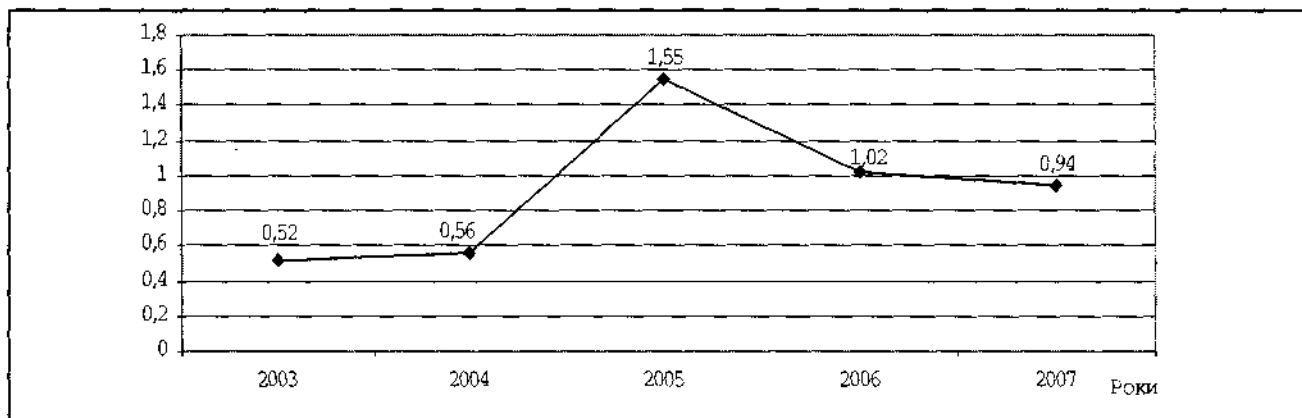
B – відсоткова зміна податкових надходжень (за незмінної податкової системи);

b – відсоткова зміна бази оподаткування.

Податкову систему вважають еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більший одиниці. Це свідчить про зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж збільшується база оподаткування (без введення нових податків), за яку зазвичай приймають ВВП. Така ситуація може спостерігатися при підвищенні ефективності роботи контролюючих органів, зниженні ухилення та уникнення від оподаткування, податкової заборгованості тощо. На рис. 2 наведені дані щодо динаміки коефіцієнта еластичності в Україні.

Здійснені розрахунки свідчать, що в нашій країні немає чіткої тенденції у динаміці коефіцієнта еластичності податків. У 2003 та 2004 роках його значення дорівнювало відповідно 0,52 та 0,56. Такий низький рівень даного показ-

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ



Джерело: Склад автор за даними Державного комітету статистики України.

Рисунок 2. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні у 2003–2007 роках

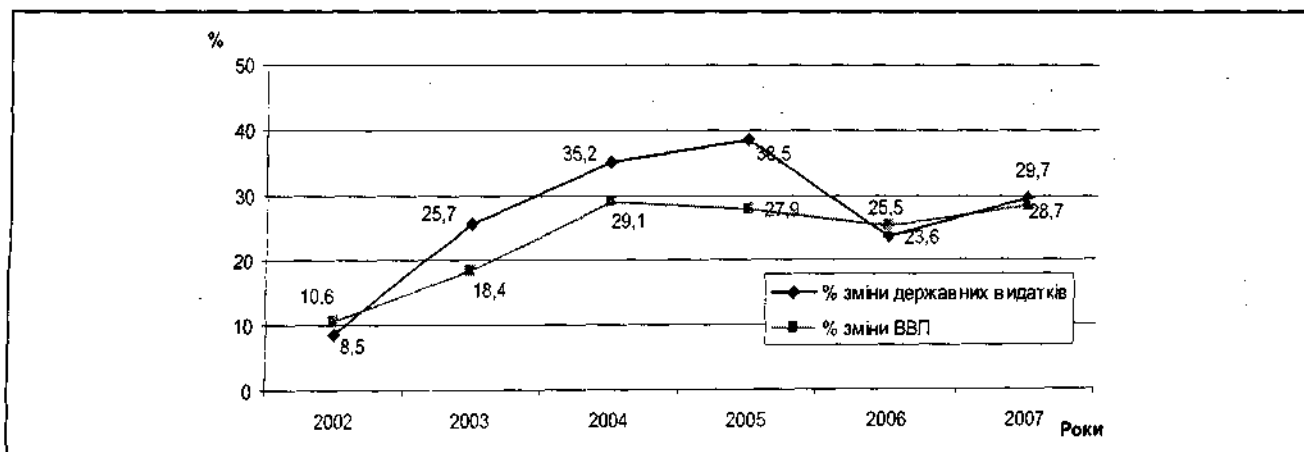
ника ми пояснюємо низкою податкових реформ, проведених у 2004 році, що стосувалися зниження ставки податку на прибуток підприємств та введення податку з доходів фізичних осіб із єдиною його ставкою. Натомість наступне помітне підвищення значення коефіцієнта еластичності у 2005 році до рівня 1,55 спричинене значним збільшенням податкових надходжень. Зростання останніх відбулося в основному завдяки майже подвоєнню надходжень ПДВ (в результаті скасування ряду пільг), збільшенню на 45% надходжень податку на прибуток підприємств та на 31% – податку з доходів фізичних осіб. У 2006–2007 роках намітилася тенденція до зниження коефіцієнта еластичності податків. Незважаючи на ряд позитивних тенденцій, про які свідчать значення коефіцієнта еластичності податків, його нестабільність у динаміці є негативним проявом. Для України еластичність податкової системи – особливо важливе явище. Це пов'язано з тенденцією, що склалася із зростанням державних видатків та ВВП (рис. 3).

Як видно з рис. 3, від 2003 року зростання державних видатків у всіх роках, окрім 2006, випереджає аналогічний показник із ВВП. За такої ситуації при нееластичній податковій системі є загроза невиконання видаткової частини

бюджету, оскільки податкові надходження зростають меншими темпами, ніж ВВП, а державні видатки – більшими.

Рівень оподаткування або податковий коефіцієнт – кількісний показник, що характеризує частку ВВП, яку за допомогою податків перерозподіляють через бюджет держави. У вітчизняній практиці є дилема стосовно застосування методики визначення даного показника. Зокрема, В. Мельник вважає, що рівень оподаткування потрібно визначати відношенням тільки податкових надходжень, не враховуючи внесків на соціальне страхування, до ВВП держави [20, 32]. Натомість А. Соколовська переконана, що при визначенні цього показника необхідно враховувати також внески до фондів соціального страхування, та мотивує свою позицію правилами міжнародної статистики [21, с. 59]. На нашу думку, визначальним у даному випадку має бути не місце зарахування коштів, а джерело їх утримання. Оскільки внески на соціальне страхування сплачують за рахунок доходів підприємців та громадян, збільшуючи при цьому їх податковий тягар, то правильним є підхід, що передбачає врахування внесків до державних цільових фондів.

Застосувавши цю методику, ми розрахували у динаміці податковий коефіцієнт в Україні (табл. 2). Згідно з даними



Джерело: Склад автор за даними Державного комітету статистики України.

Рисунок 3. Динаміка зміни державних видатків та ВВП в Україні у 2002–2007 роках

табл. 2 рівень оподаткування в Україні у 2002–2006 роках перебував у діапазоні 0,317–0,369. Цей показник навіть нижчий, ніж середнє значення у відповідних роках податкового коефіцієнта в нових країнах – членах Євросоюзу. Однак стверджувати про ефективність функціонування податкової системи тільки за даними рівня оподаткування неправильно. Адже навіть за низьких значень податкових коефіцієнтів податкове навантаження може бути високим, і оподаткування деструктивно впливатиме на економіку держави. Грунтовніші висновки можна отримати, проаналізувавши рівень оподаткування в динаміці сукупно з характеристикою зміни окремих елементів податків.

У 2003 році податковий коефіцієнт зріс від рівня 0,317 до 0,322. Це відбулося за рахунок збільшення надходжень податку на прибуток підприємств, акцизного збору, податку з доходів фізичних осіб та внесків до державних соціальних фондів. Фіскальна ефективність двох останніх платежів зросла у результаті підвищення доходів населення на 16,5% щодо 2002 року. Поліпшення ситуації стосовно справляння податку на прибуток підприємств стало результатом, насамперед, поліпшення його адміністрування з боку органів державної податкової служби, а також зростання фінансового результату від звичайної діяльності до оподаткування порівняно з 2001 року на 4,8% і з 2002 року – на 34,2%.

У 2004 році податковий коефіцієнт упав до найнижчого рівня за аналізований період – 0,317. Причиною цього стало зниження ставки податку на прибуток підприємств із 30% до 25% і запровадження єдиної ставки податку з доходів фізичних осіб у розмірі 13%. Навіть істотне зростання надходжень податку на додану вартість та внесків до державних соціальних фондів не змогло забезпечити підвищення рівня оподаткування.

Найбільшим протягом аналізованого періоду значення податкового коефіцієнта було у 2005 році. Його піднесення до рівня 0,369 стало результатом зростання за всіма аналізованими пунктами податкових надходжень, окрім акцизного збору з ввезених на територію України товарів та внесків до державних соціальних фондів. Так, у 2005 році податкові надходження та внески на соціальне страхування зросли на 48,5% при зростанні ВВП на 27,9%. Найбіль-

шою мірою таку ситуацію визначило майже подвійне зростання ПДВ та збільшення надходжень податку на прибуток на 45,2%. Ситуація щодо справляння ПДВ поліпшилася завдяки докорінній законодавчій перебудові даного податку. Зокрема, Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» №2505-IV від 25.03.2005 р. було скасовано ряд галузевих пільг, пільг, що надавали суб'єктам СЕЗ і ТПР, технопарків. Крім цього, було вдосконалено механізм відшкодування ПДВ шляхом створення єдиного порядку відшкодування за експортними операціями та операціями з постачання товарів на внутрішній території України й обмеження прав для отримання бюджетного відшкодування. Зазначені нормативні вдосконалення, а також зростання внутрішнього споживання привели до майже подвійного розширення бази оподаткування ПДВ та підвищення його фіскальної ефективності (відсоток у ВВП) з 4,8% у 2004 році до 8,1% у 2005 році [22, с. 158]. У 2006 році рівень оподаткування практично не змінився щодо попереднього року.

Аналіз причин зміни податкового коефіцієнта у 2005 році показав, що рівень оподаткування підвищився завдяки збільшенню податкового навантаження на суб'єктів оподаткування, котрі до цього часу користувалися податковими пільгами або ухилялися від сплати податків. Отже, зростання податкового коефіцієнта у 2005 та 2006 роках сприяло більш рівномірному розподілу податкового навантаження і внаслідок його збільшення для окремих платників податків відбулося зниження на суспільство в цілому.

Тільки за числовим значенням рівня оподаткування оцінити ефективність функціонування податкової системи неможливо. Однак його аналіз у динаміці та причини варіації податкового коефіцієнта в Україні дають змогу стверджувати насамперед про відсутність чіткої тенденції його зміни. Наявність описаної варіації даного показника свідчить про податкову нестабільність у державі. До 2005 року навіть при значенні податкового коефіцієнта, близькому до 0,32, в Україні спостерігалися деструктивні зміни нерівномірного розподілу податкового навантаження, що свідчило про низьку ефективність функціонування податкової систе-

Таблиця 2. Динаміка податкового коефіцієнта в Україні у 2002–2006 роках

Роки	2002	2003	2004	2005	2006
Податкові надходження	45390,0	54320,4	63161,8	98065,2	125743,1
у т.ч.					
Податок на прибуток підприємств	9398,3	13237,2	16161,7	23464,0	26172,1
Податок із доходів фізичних осіб	10823,8	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1
ПДВ	13471,2	12598,1	16733,5	33803,8	50396,7
Акцизний збір із товарів, вироблених в Україні	3604,9	4659,1	6091,6	7346,5	7557,3
Акцизний збір із товарів, ввезених на територію України	493,3	587,0	612,8	598,9	1050,8
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	2366,2	3794,6	5066,9	6721,9	7373,4
Внески до державних соціальних фондів	26740	31845	46530	64846	75843
ВВП	225810	267344	345113	441452	554153
Податковий коефіцієнт	0,319	0,322	0,317	0,369	0,363

Джерело: Склад автор за даними Державного комітету статистики України.

МАКРОЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ СУЧАСНОЇ ЕКОНОМІКИ

ми. Хоча у 2005 році рівень оподаткування піднявся майже на 5 пунктів, це усунуло деякі перекоси розподілу податкового навантаження і сприяло гармонізації відносин платників податків та держави.

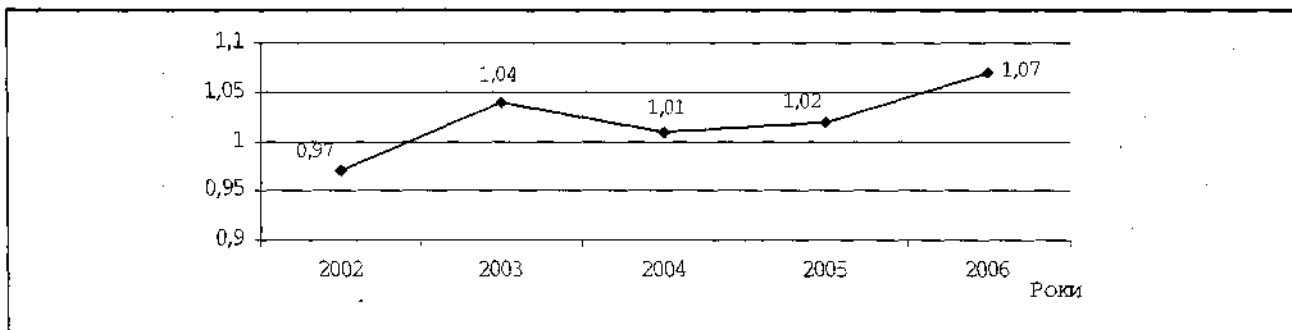
Для дослідження ефективності адміністрування податків та податкового планування доцільно проаналізувати рівень збираності податків в Україні. Для цього використовують коефіцієнт збираності податків. Цей показник визначають відношенням фактичних податкових надходжень до планових за окремий рік. Тобто, чим більше значення коефіцієнта збираності наближається до одиниці, тим ефективнішою є робота податкової служби щодо планування податків. Величина відхилення коефіцієнта від одиниці свідчить про ефективність адміністрування податків із боку органів податкової служби. На рис. 4 зображена динаміка коефіцієнта збираності податків в Україні. З рис. 4 видно, що протягом усіх, крім 2002-го, років аналізованого періоду коефіцієнт збираності перевищував одиницю. Перевиконання планових показників також свідчить про фіскальну ефективність адміністрування податків із боку органів податкової служби. Однак унаслідок надмірної зосередженості на виконанні планів надходження часто на суб'єктах підприємницької діяльності чинять адміністративний тиск податкові органи, що спричиняє підвищення на них податкового навантаження.

Для детальнішого аналізу ефективності податкового планування й адміністрування податків розглянемо коефіцієнти збираності окремих податків в Україні (табл. 3).

Дані щодо коефіцієнта збираності за окремими податками варіативніші стосовно одиниці, ніж зведений коефіцієнт збираності. Зокрема, значення коефіцієнта збираності 0,97 у 2002 році пояснюється виконанням планових показників із податку на прибуток підприємств лише на 80%. Натомість із акцизного збору даний показник перевищаний на 21%. Перша зі згаданих ситуацій є наслідком зави-

щених показників планування та неефективного адміністрування податку на прибуток із боку органів податкової служби. Недоброякісне податкове планування є і в другому випадку, а ефективність адміністрування тут набагато вища. Аналіз коефіцієнта збираності податків протягом наступних років дає змогу стверджувати, що найбільші відхилення від планових показників по податку на прибуток спостерігалися в 2004 році – 27% і у 2006 році – з податку на додану вартість й акцизному збору – на 18%. Чіткої тенденції коефіцієнта збираності окремих податків за роками в Україні не простежується.

На основі цього ми доходимо до висновку, що ефективність податкового планування в нашій державі перебуває на низькому рівні. Найважливіша причина цього – те, що нема комплексних методик згаданого процесу, які б враховували велику сукупність факторів. Лише щодо податку на додану вартість Державна податкова адміністрація разом із Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Державною митною службою, а також за участі Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів, Національної академії Державної податкової служби України, Національного Інституту стратегічних досліджень при Адміністрації Президента України, Інституту економічного прогнозування НАН України на виконання Указу Президента України від 23.06.2004 р. №671 «Про невідкладні заходи щодо підвищення ефективності справляння податку на додану вартість» розробили методику прогнозування надходжень податку на додану вартість. Саме завдяки багатофакторному аналізу даної методики у 2005 р. зуміли на 100% спрогнозувати надходження ПДВ. Проте у зв'язку з наявністю багатьох показників та складним механізмом розрахунку застосування цієї методики викликає ряд труднощів, про що свідчить показник неефективного планування у 2006 році.



Джерело: склав автор за: [23–28].

Рисунок 4. Динаміка коефіцієнта збираності податків в Україні у 2002–2006 роках

Таблиця 3. Динаміка коефіцієнта збираності окремих податків в Україні у 2002–2006 роках

	2002	2003	2004	2005	2006
Податок на прибуток підприємств	0,80	1,12	1,27	1,14	0,99
ПДВ	1,05	0,92	0,84	1,00	1,18
Акцизний збір	1,21	1,05	0,99	0,94	0,82
Ввізне мито	1,05	1,16	1,10	0,95	1,10

Джерело: склав автор за: [23–28].

Висновки

Розглянувши окремі аспекти функціонування податкової системи, ми дійшли висновку, що в Україні спостерігається низький рівень її ефективності. Це пов'язано, зокрема, з нестабільністю та неузгодженістю нормативно-правової бази, невідповідністю системи оподаткування окремим принципам її побудови та призначення, негативними тенденціями щодо справляння податків тощо. З огляду на такий стан, беззаперечним є висновок про те, що в нашій країні – низький рівень узгодженості інтересів платників податків і держави. Адже лише за умов високої внутрішньо-державної податкової гармонізації, коли платники податків мають стимули до сумлінної сплати податків, податкова система може функціонувати ефективно.

Література

1. Вітлінський В.В., Скрипник А.В. Аналіз діяльності податкової системи України / В.В. Вітлінський, А.В. Скрипник // *Фінанси України*. – 2005. – №12. – С. 19–31.
2. Жарко Р.П. Окремі аспекти оцінки податкової системи України як інструменту регулювання розвитку підприємницької діяльності / Р.П. Жарко // *Економіка, фінанси, право*. – 2005. – №5. – С. 11–16.
3. Загорський В.С. Бюджетно-податкова система: теорія і практика / Загорський В. С.: Монографія. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2006. – 304 с.
4. Загорський В. Концептуалізація сучасних підходів до реформування податкової системи України / В. Загорський // *Регіональна економіка*. – 2006. – №2 (40). – С. 36–43.
5. Єфименко Т.І. Концептуальні підходи до реформування податкової системи України / Т.І. Єфименко // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2004. – Вип. 1 (32). – С. 9–16.
6. Огліх В., Шаповалов О. Макроекономічний аналіз економічного розвитку та системи оподаткування України / В. Огліх, О. Шаповалов // *Економіст*. – 2007. – №2. – С. 66–70.
7. Романюк М.В., Коляда Т.А. Вплив бюджетно-податкової політики держави на фіскальну ефективність податкової системи України / М.В. Романюк, Т.А. Коляда // *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка (Економіка)*. – 2007. – №91. – С. 39–41.
8. Бурденко І.М., Кравченко О.В. Аналіз стану й напрямки розвитку податкової системи України та її вплив на зростання економіки / І.М. Бурденко, О.В. Кравченко // *Економіка, фінанси, право*. – 2004. – №7. – С. 3–9.
9. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні / Крисоватий А.І.: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
10. Налогообложение: теории, проблемы, решения / [Вишневский В. П., Веткин А. С., Вишневская Е. Н. и др.]; под общ. ред. В.П. Вишневского – Донецк: ДонНТУ, ИЗП НАН Украины, 2006. – 504 с.
11. Соколовська А. Податкова система держави / А. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

12. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / [Соколовська А.М., Єфименко Т.І. Луніна І.О. та ін.]; під ред. А.М. Соколовської. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
13. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Стігліц Джозеф, (пер. з англ. А. Олійник, Р. Схільський). – К.: Основи, 1996. – 654 с.
14. Нормативні акти України [Електронний ресурс] CD НАУ Експерт. Т. 1 (029). – Версія 8.4.0.0. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32 Mb RAM, CD-ROM – Заголовок з екрану.
15. Концепція реформування податкової системи України. Підготувала робоча група Секретаріату Президента України у складі: В. Ланового, І. Акімової, М. Альперовича, Д. Боярчука, І. Голодюк, В. Дубровського, М. Катеричука, С. Кисельова, С. Ковалюка, К. Ляпіної, О. Пасхавера, М. Полудьонного, О. Рогозинського, А. Федоренка. – Київ, вересень 2005 р.
16. Концепція реформування податкової системи України. Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. №56-р.
17. Бізнес-середовище в Україні. [Електронний ресурс] Економічні дослідження світового банку, Україна 2000 – 2005. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32 Mb RAM, CD-ROM. – Заголовок з етикетки диска. – (Загол. з контейнера).
18. Діяльність податкової служби України за 2007 рік [статистичний бюлетень / Відповід. за вип. В.І. Николайченко]. – Державна податкова адміністрація України. – К., 2008. – 86 с.
19. Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в XX столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів / Андрущенко В.Л. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
20. Мельник В.М. Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В.М. Мельник // *Фінанси України*. – 2006. – №1. – С. 31–37.
21. Соколовська А.М. До питання про податкову реформу в Україні / А.М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2006. – №4. – С. 55–61.
22. Таранов І.М., Валігура В.А. Оцінка фіскальної ефективності ПДВ в Україні / І.М. Таранов, В.А. Валігура // *Світ фінансів*. – 2006. – Вип. 3(8). – С. 157–170.
23. Закон України «Про Державний бюджет України на 2002 рік» від 20.12.2001 р. №2905-III // <http://www.nau.kiev.ua>
24. Закон України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26.12.2002 р. №380-IV // <http://www.nau.kiev.ua>
25. Закон України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. №1344-IV // <http://www.nau.kiev.ua>
26. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25.03.2005 р. №2505-IV // <http://www.nau.kiev.ua>
27. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» від 20.12.2005 р. №3235-IV // <http://www.nau.kiev.ua>
28. Статистичний щорічник України за 2006 рік [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України; За ред. О.Г. Осауленко. – К.: CD-вид-во «Інфодиск», 2007. – 1 електрон. опт. диск (CD-ROM). – Систем. вимоги: Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32 Mb RAM, CD-ROM. – Назва з контейнера.