

**Віталій ПИСЬМЕННИЙ**

## **ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: СУЧАСНИЙ СТАН І ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ**

*Проаналізовано практику функціонування податкової системи України, а також вироблено на цій основі рекомендації щодо реалізації ключових напрямків податкової реформи в найближчій перспективі.*

*The practice of functioning of the tax system of Ukraine is analysed. On this basis the recommendations of realization of key trends of tax reform in the nearest prospect are making.*

Упродовж періоду українського державотворення питання податкової реформи завжди були предметом дискусії учених, економістів, політиків і громадськості. Зокрема, в економічній літературі представлений широкий спектр досліджень, у яких проблеми реформування вітчизняної податкової системи гостро обговорювались на науково-теоретичному рівні. Серед них заслуговують на увагу публікації вітчизняних науковців В. Андрущенка, О. Василика, В. Вишневського, Ю. Іванова, А. Крисоватого, О. Луніної, П. Мельника, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Суторміної, В. Федосова, С. Юрія й ін. Дослідження згаданих авторів ґрунтуються на оцінці ключових проблем податкової системи України та мають низку слушних пропозицій щодо їх вирішення. Водночас їхні положення не позбавлені суб'єктивних висновків і необґрунтованих рекомендацій, які можуть негативно вплинути на функціонування державного податкового менеджменту та навіть загострити фіскальний дисбаланс у нашій державі. Крім цього, необхідно зазначити, що питання податкової реформи мають під собою практичну площину, оскільки її проведення спричинене безпрецедентними наслідками загальносвітової економічної кризи: падінням життєвого рівня населення, посиленням інфляційних процесів, збільшенням обсягу бюджетного дефіциту, зростанням державного боргу.

Загалом податкова система України вже сформувалась, утім, заважаючи на низку недоліків (рис. 1), її слід розглядати як таку, що потребує радикального реформування. Відтак, метою статті стало вивчення практики функціонування податкової системи нашої держави та вироблення на цій основі рекомендацій щодо реалізації в найближчій перспективі ключових напрямків податкової реформи.

Загальносвітовий досвід показує, що розвиток податкової системи може відбуватись як за рахунок внесення змін та доповнень до податкового законодавства, так і шляхом проведення реформи [1, с. 339]. Податкова реформа – найефективніший спосіб змінити не тільки окремі елементи оподаткування, а й спрямувати податкову систему в якісно нове русло, надавши їй нових ознак і визначеності, що матимуть прямі та похідні результати. Серед прямих: приведення податкової системи у відповідність до пріоритетів державної політики економічного і соціального розвитку, забезпечення мобілізації до бюджетів достатнього обсягу податкових надходжень, встановлення ліберального ставлення до платників, котрі сумлінно виконують податкові зобов'язання, посилення відповідальності за ухилення від оподаткування. Похідними результатами податкової реформи стануть збільшення доходів юридичних і фізичних осіб, поліпшення інвести-



ційного клімату, підвищення середньорічного приросту ВВП, вихід галузей економіки на високий рівень конкурентоспроможності та розширення ринків вітчизняної продукції.

На думку вітчизняних науковців, податкова реформа в Україні проводиться в умовах невизначеності національних пріоритетів щодо прийнятної моделі державного регулювання економіки [1, 341]. Незважаючи на це, в нашій державі зроблено виважені кроки на шляху до побудови такої податкової системи, яка відповідала б загальновизнаним світовою практикою основоположним принципам оподаткування. Необхідно, передусім, відзначити розроблення проекту Податкового кодексу України, Хартії податкових відносин, Стратегії податкової реформи та Концепції реформування податкової системи України, що стали підґрунтям для проведення податкової реформи, перетворивши цей процес на планомірний і наперед визначений. Зокрема, в них заслуговують на увагу положення щодо досягнення оптимального рівня податкового навантаження, розширення бази оподаткування, підвищен-

ня податкових ставок та зміни принципів надання податкових пільг. Водночас згадані документи не позбавлені суттєвих недоліків, які проявляються в упередженій оцінці позитивних ознак і прогалин вітчизняної податкової системи, а також неналежному висвітленні організаційних аспектів реформування податкової системи України.

Перш ніж перейти до обґрунтування рекомендацій щодо реформування податкової системи нашої держави, слід проаналізувати практику її функціонування. Зокрема, в табл. 1 показано динаміку податкових надходжень в Україні упродовж 2005–2008 рр.

Необхідно зазначити, що податкова система нашої держави орієнтована на надходження непрямих податків, насамперед, ПДВ й акцизного збору, які залежать не від рівня прибутковості підприємств, а від обсягів їх господарських оборотів. Так, у 2007 р. до державного бюджету надійшло 59,4 млрд. грн. ПДВ, що на 9 млрд. грн., або 17,9% більше відповідного показника 2006 р. і на 26,8 млрд. грн., або 82,2% більше, ніж у 2005 р. При цьому в 2008 р. обсяг надходження та-

Таблиця 1

Динаміка податкових надходжень в Україні упродовж 2005–2008 рр. \*

(млрд. грн.)

Показники	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	Відхилення 2008 р. до 2007 р.	
					+/-	%
ПДВ	32,6	50,4	59,4	92,1	32,7	155,1
Акцизний збір	7,6	8,5	10,5	12,7	2,2	120,9
Податок на прибуток підприємств	22,4	25,9	34,0	47,5	13,5	139,7
Податок з доходів фізичних осіб	16,5	22,8	34,8	45,9	11,1	131,9
Місцеві податки і збори	0,5	0,6	0,7	0,8	0,1	114,3
Ввізне мито	6,5	7,0	9,6	11,9	2,3	124,0
Вивізне мито	0,2	0,2	0,2	0,2	–	–

\* Побудовано на основі: [2].

кого платежу збільшився на 32,7 млрд. грн., або 55,1% і становив 92,1 млрд. грн. Незважаючи на щорічне зростання надходження ПДВ, упродовж 2007–2008 рр. відбулося значне недовиконання плану. Зокрема, в 2007 р. планові показники надходження платежу з вироблених в Україні товарів виконано лише на 87,7%, а з імпортованих товарів – на 98,7% [3, 46], що було продиктовано збільшенням обсягу відшкодування ПДВ і зниженням рівня податкових відрахувань державних монополій до бюджету. Натомість основною причиною недовиконання плану в 2008 р. стало різке зниження надходжень із цього джерела в четвертому кварталі через скорочення виробництва та зменшення торговельних операцій унаслідок дії несприятливих факторів загальносвітової фінансово-економічної кризи [4, 74]. Таким чином, підсистема непрямого оподаткування в Україні, з одного боку, стримує процес інвестування, а з іншого – спрямовує фінансові ресурси на непродуктивне споживання. Це, безперечно, перешкоджає адекватним діям товаровиробників на зростання споживчого попиту через збільшення доходів населення, а відтак призводить до уповільнення зростання ринку продукції інвестиційного призначення та виробничого споживання.

Проте найгострішою сьогодні залишається проблема відшкодування ПДВ, яка набула

загрозливого для вітчизняної економіки характеру, оскільки негативно впливає на перерозподільчі процеси. Так, у 2007 р. бюджетне відшкодування даного платежу становило 18,9 млрд. грн., що на 25,4% більше відповідного показника 2006 р. При цьому збільшення обсягу відшкодування ПДВ з бюджету відбулося на фоні зростання простроченої заборгованості з його відшкодування, яка в 2007 р. становила 4,5 млрд. грн. [3, 46]. У 2008 р. бюджетне відшкодування цього платежу становило 34,4 млрд. грн., що майже на 2 млрд. грн. більше, ніж обсяг його надходження в 2006 р. Відтак серед шляхів вирішення проблеми відшкодування ПДВ та підвищення його фіскальної ефективності вітчизняні науковці називають використання касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань і податкового кредиту, що сприятиме дотриманню суб'єктами господарювання платіжної дисципліни. Тим часом важливим є реалізація політики диференційованого стимулювання експорту в частині збереження нульової ставки даного платежу при експорті товарів з високою часткою доданої вартості та звільнення від його сплати при експорті іншої продукції [1, 397].

У структурі доходів державного бюджету акцизний збір має незначну питому вагу – близько 6,5% від загального обсягу податкових надходжень. Так, у 2007 р. його надхо-

дження становили 10,5 млрд. грн., що майже на 2 млрд. грн., або 23,5% більше відповідного показника 2006 р. і на 2,9 млрд. грн., або 38,2% більше, ніж у 2005 р. При цьому в 2006 р. відбулося значне недовиконання плану надходження даного платежу (зокрема, до державного бюджету надійшло тільки 81,2% планових показників). Причиною цього було падіння виробництва підакцизної продукції та низький рівень справляння акцизного збору з вироблених в Україні товарів. Однак у 2007 р. ситуація поліпшилась, насамперед, за рахунок збільшення надходження платежу з транспортних засобів на 90,6%, з тютюнових виробів – на 21,3%, з алкогольних виробів – на 20%, з нафтопродуктів – на 17,3%. Необхідно зазначити, що в 2007 р. надходження акцизного збору із ввезених в Україну товарів зросли на 42,3% і становили 1,5 млрд. грн. [3, 50–52]. Незважаючи на позитивну динаміку надходження даного платежу в 2008 р. (зокрема, до державного бюджету надійшло 12,7 млрд. грн., що на 2,2 млрд. грн., або 20,9% більше відповідного показника 2007 р.), пропозиції вітчизняних науковців щодо вдосконалення механізму його справляння зводяться до поступового підвищення ставок акцизного збору шляхом їх перегляду не рідше, ніж раз на рік, створення мережі акцизних складів, впровадження акцизів на електроенергію й інші товари та послуги [5].

Прямі податки, насамперед, податок на прибуток підприємств відіграє не менш важливу роль у податковій системі нашої держави, ніж ПДВ. Зокрема, в 2007 р. до державного бюджету надійшло 34,0 млрд. грн. цього платежу, що на 8,1 млрд. грн., або 31,3% більше відповідного показника 2006 р. і на 11,6 млрд. грн., або 51,8% більше, ніж у 2005 р. Основною причиною цього стали значні темпи зростання вітчизняної економіки упродовж останніх років. Крім цього, слід наголосити на збільшенні у 2007 р. обсягів оподаткування прибутку приватних підприємств на 4,3 млрд. грн., або 28,4%, підприємств, створених за участю іноземних

інвесторів, – на 1,7 млрд. грн., або 40,3%, банківських установ – на 849,1 млн. грн., або 59,3% і страхових компаній – на 138,6 млн. грн., або 60,7% [3, 44]. Незважаючи на позитивну динаміку надходження податку на прибуток підприємств у 2008 р. (зокрема, до державного бюджету надійшло 47,5 млрд. грн., що на 13,5 млрд. грн., або 39,7% більше відповідного показника 2007 р.), його справляння потребує удосконалення порядку адміністрування та механізму попередження ухилення від оподаткування. Тим часом важливим є впровадження інвестиційних податкових пільг, що сприятиме раціональнішому використанню прибутку, а також стимулюватиме інвестиційну активність суб'єктів господарювання.

Аналізуючи стан надходження податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції, необхідно зазначити, що в 2008 р. до державного бюджету надійшло 12,1 млрд. грн. даних платежів, що на 2,3 млрд. грн., або 24% більше відповідного показника 2007 р. і на 4,9 млрд. грн., або 68,1% більше, ніж у 2006 р. Стрімке зростання надходжень податків на міжнародну торгівлю порівняно з 2006–2007 рр., а також перевиконання плану в 2008 р. відбулося, насамперед, за рахунок збільшення обсягів надходжень ввізного мита, зокрема мита на нафтопродукти та транспортні засоби, а також мита на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності (крім нафтопродуктів, транспортних засобів і шин до них). При цьому упродовж досліджуваного періоду обсяг надходження вивізного мита практично не змінився і становив 0,2 млрд. грн. Враховуючи те, що питома вага даного виду мита є незначною, це аж ніяк не вплинуло на загальний рівень надходжень податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції.

Беззаперечним є той факт, що упродовж останніх років податок з доходів фізичних осіб – найзначиміше джерело доходів місцевих бюджетів, питома вага якого становила більше 70%. При цьому динаміка надходження даного платежу демонструвала тенденцію

до зростання із 16,5 млрд. грн. у 2005 р. до 45,9 млрд. грн. у 2008 р., що пояснюється як збільшенням базової податкової ставки (із 13% упродовж 2005–2006 рр. до 15% у 2007 р.), так і зростанням мінімальної заробітної плати (із 262 грн. у 2005 р. до 605 грн. у 2008 р.). Найбільші обсяги надходжень податку з доходів фізичних осіб характерні для бюджетів м. Києва, Донецької, Дніпропетровської, Одеської та Харківської областей. Натомість бюджети депресивних територій, до яких належать Волинська, Закарпатська, Миколаївська, Сумська, Тернопільська, Херсонська і Чернівецька області, отримали найменші обсяги надходжень цього платежу. На це впливає, з одного боку, внутрішня та зовнішня трудова міграція, а з іншого – тіньовий механізм виплати заробітної плати.

Практика формування доходів місцевих бюджетів упродовж 2005–2008 рр. свідчить про збільшення обсягу надходжень місцевих податків і зборів із 598,2 млн. грн. у 2005 р. до 819,6 млн. грн. у 2008 р. Поштовхом до цих зрушень стало поширення практики впровадження місцевих податків та зборів на основі рішень міських, селищних і сільських рад, зменшення заборгованості зі сплати та посилення контрольних дій за справлянням. Щоправда, аналізуючи їх питому вагу в структурі доходів місцевих бюджетів необхідно констатувати низьку фіскальну роль цих платежів, питома вага яких у 2008 р. становила близько 1%. Більшість коштів надходила до бюджетів великих міст, а саме: Дніпропетровська, Донецька, Запоріжжя, Києва, Луганська, Львова, Одеси та Харкова. Натомість у сільських населених пунктах через нерівномірний географічний розподіл бази оподаткування, відсутність об'єктів оподаткування й інші чинники виявлено тенденцію до зниження обсягу надходжень місцевих податків і зборів. Такі аргументи підтверджують необхідність революційних змін у підсистемі місцевого оподаткування. Тому з метою підвищення ролі та значення місцевих податків і зборів у формуванні власної фінансової бази органів місцевого само-

врядування, скорочення витрат податкового апарату держави на їх адміністрування та зменшення податкового навантаження на платників потрібно виробити єдиний концептуальний підхід у контексті проведення податкової реформи в Україні.

Таким чином, зважаючи на низку проблем, характерних для податкової системи нашої держави, слід виокремити ключові напрямки реалізації податкової реформи в найближчій перспективі:

- розширення бази оподаткування за рахунок доходів, які раніше не оподатковувалися, а також поширення реального податкового навантаження на платників, котрі практикують ухилення від оподаткування;

- вирівнювання умов оподаткування шляхом використання податкових пільг винятково як інструмента реалізації регулюючої функції податків, а також знаряддя проведення соціальної, інвестиційної та структурної політики;

- зменшення вартості податкового адміністрування з урахуванням необхідності досягнення збалансованості між обсягом надходжень податків і витратами податкового апарату держави;

- зменшення невиваженості втручання податкових органів в діяльність суб'єктів господарювання шляхом автоматизації процесу проведення податкових перевірок;

- удосконалення масово-роз'яснювальної роботи для досягнення порозуміння між усіма суб'єктами податкових відносин і формування позитивної громадської думки щодо податкової політики держави;

- впровадження інституту громадського контролю за сплатою податків, що сприятиме залученню представників громадськості до оскарження дій працівників податкових органів;

- поліпшення паритету між загальнодержавними, а також місцевими податками і зборами за рахунок впровадження та віднесення до переліку останніх податку на нерухомість, збору за видачу дозволів на будівництво й екологічного збору;

– прийняття Податкового кодексу України, що забезпечить об'єднання в одному нормативно-правовому документі законодавчих актів, які регламентують порядок впровадження та механізм справляння податків.

Відповідно до цих напрямків, завдання реформування системи оподаткування полягає у пошуку таких допустимих змін, які підвищили б суспільний добробут громадян. При цьому пошук параметрів здійснення податкової реформи залежатиме від вибраного критерію ефективності або справедливості. Значно складнішим є визначення її оптимального рівня в умовах, коли, крім податкової реформи, паралельно треба здійснювати структурні зміни в політичному житті країни, тоді як стан економіки не відображає сферу суспільних переваг, а розроблений апарат її теорії не можна розглядати як керівництво до дії. Це, зокрема, пов'язано з тим, що втрати та вигоди від їх реалізації розподілені на достатньо великому часовому лагу. Тим часом за одночасного здійснення кількох реформ надзвичайно складно виокремити ті переваги і недоліки, які вони можуть зумовити. Оцінка змін параметрів місцевого оподаткування, при переході до якої добробут суспільства максимально зростає, є виятково складним завданням.

Підсумовуючи, необхідно зазначити, що перебудова в нашій державі податкової системи назріла, тому повинна мати форму цілісної стратегії. Її необхідно розглядати як складову політики економічного та соціального зростання. Зрозуміло, що без активної участі науковців, економістів, політиків і громадськості, а також без використання позитивних надбань податкових систем зарубіжних країн вирішити проблеми податкової реформи буде надзвичайно важко, проте розпочинати роботу в цьому контексті потрібно сьогодні. Це дасть змогу забезпечити комплексний підхід до регулювання податкових відносин, оптимізувати структуру дохідної частини бюджету та створити в Україні стабільну податкову систему, адекватну потребам суспільного розвитку на сучасному етапі державотворення.

#### Література

1. Соколовська А. М. *Податкова система держави: теорія і практика становлення*. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
2. *Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2006 рік / ІБСЕД, Проект "Реформа місцевих бюджетів в Україні", RTI International*. – К., 2006. – 148 с.
3. *Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2007 рік / ІБСЕД, Проект "Реформа місцевих бюджетів в Україні", RTI International*. – К., 2008. – 136 с.
4. *Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2008 рік / ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи", USAID*. – К., 2009. – 156 с.
5. Соколовська А. *До стратегії реформування податкової системи України // Дзеркало тижня*. – № 13. – 8–14 квітня 2006 р. – Режим доступу: <http://www.dt.ua/2000/2040/53081/>.