

ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ІСТОРІЯ СТАНОВЛЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

Воробйов Ю.М., д.е.н., професор НАПКБ

У статті досліджено історію становлення та перспективи розвитку податкової системи України. Доведено, що податкова система країни поступово змінюється та вдосконалюється. Одним із етапів розвитку податкової системи є розробка Податкового кодексу та рішення щодо його практичного впровадження.

Ключові слова: податки, оподаткування, податкова система

ВСТУП

Податкова система — невід’ємна складова людської цивілізації. Вона суттєво впливає на всі сторони соціально-економічного життя сучасного суспільства. Без науково обґрунтованої та раціонально сформованої податкової системи неможливо уявити сьогоденні економічно розвинуту державу. Незважаючи на великі історичні досягнення щодо розвитку податкових систем в економічно розвинутих державах продовжуються пошуки їх оптимізації за рахунок найбільшого поєднання інтересів населення, суб’єктів підприємництва і держави.

Перші податкові системи з’явилися ще у стародавні часи, але вони відігравали допоміжну роль у формуванні доходів стародавніх держав. Однак історичні напрацювання щодо впровадження податків та формування податкових систем були ураховані вченими і практиками при розробці податкових систем ХХ-ХХІ ст.

У науковій літературі питання податкових систем розглядаються дуже широко, що пояснюється значенням податків та оподаткування для розвитку сучасної ринкової економіки, яка найчастіше регулюється за рахунок податково-бюджетних методів. Серед вчених, які займалися питанням податків і податкових систем необхідно відмітити: Каламбет С.В. [1], Іванова Ю.Б., Крисоватого А.І. [2, 3], Соколовську А.А. [4], Василика О.Д. [5], Буряковського В.В. [6], Вишневецького В.П. [7] та інших. В їх роботах досліджені питання сутності і значення податків, стан та розвиток податкової системи. В роботах зазначених учених розкривається еволюція податків та податкових систем, теоретично обґрунтовується перспективи розвитку оподаткування в Україні. Однак розвиток соціально-економічної системи держави, нові практичні напрацювання у сфері податків вимагають подальших теоретичних досліджень, у т.ч. з урахуванням історичних подій щодо побудови податкової системи, її поступового вдосконалення виходячи з нових потреб держави та суспільства.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Дослідження питань становлення та розвитку податкової системи України є важливими внаслідок необхідності всебічного реформування економіки України, підвищення рівня фінансової безпеки держави, зміцнення її фінансових можливостей. Отже, виходячи з актуальності проблеми метою статті є дослідження перспектив розвитку податкової системи України на сучасному етапі реформування соціально-економічної системи.

РЕЗУЛЬТАТИ

Створення України як самостійної держави з самого початку вимагало збудувати власну податкову систему й формувати ефективну податкову політику. Податкова система — один із головних атрибутів держави, відображення її соціально-економічного та політичного становища.

Створення в Україні власної податкової системи здійснювалось паралельно з побудовою нової демократичної держави та нової ринкової економіки. У період набуття незалежності в Україні практично була відсутня правова основа організації податкової системи та фактично був відсутнім досвід використання податків в якості головних інструментів регулювання соціально-економічного розвитку.

Як зазначав Василик О.Д. «У спадок дісталось розбалансована і неструктуризована економіка, не було податкової інфраструктури, слабкою була політична структура суспільства, простежувалися кризові явища в економіці та соціальній сфері. Усе це позначалось на законодавчому врегулюванні оподаткування, якості та узгодженості нормативно-правових активів з цих питань, термінах їх ухвалення та своєчасності внесення змін, точності виконання ухвалених законів [5, с. 39]».

Історично склалось так, що формування податкової системи України було пов’язано з прийняттям у 1991 році Закону України «Про систему оподаткування». Згідно з цим законом об’єктами оподаткування стали: доходи; прибуток; додана вартість продукції, робіт та послуг; митна вартість продукції, робіт та послуг; спеціальне використання природних ресурсів; майно юридичних і фізичних осіб та інші об’єкти. У зазначеному законі були включені збори до державних цільових фондів, наприклад, до Пенсійного фонду тощо.

Необхідно зазначити, що початок побудови податкової системи України мав значні проблеми, обумовлені як відсутністю необхідного досвіду, так і особливостями того періоду, коли Україна ще не мала повної самостійності як держава. Звідси, цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалось з 1992 року, коли Україна деюре стало самостійною державою, і умовно процес становлення можливо поділити на чотири етапи: I етап — 1992-1993 рр.; II етап — 1994-1999 рр.; III етап — 2000-2009 рр.; IV етап — 2010 р і далі.

На першому етапі фактично став реалізуватись Закон України «Про систему оподаткування». Була створена податкова служба України. Сформовані три базові концепції перспективного розвитку податкової системи України. Суть першої концепції полягає в оподаткуванні оплачених обсягів реалізації, із застосуванням системи диференційованих ставок, залежно від сфери і виду діяльності.

Друга концепція розроблена Головною державною податковою інспекцією, Міністерством фінансів та Міністерством економіки України. В її основі було закладено існування податку на прибуток за єдиною ставкою на рівні 30-35%, з пільгами для інвестиційної діяльності; зменшення ставки з податку на додану вартість до 20%; чітке розмежування податків на загальнодержавні і місцеві; перехід в оподаткуванні фізичних осіб до сукупного річного доходу як об'єкта оподаткування.

Для того часу основні положення другої концепції можливо вважати досить прогресивними, а тому вона була прийнята до впровадження у податкову практику. Весь 1992 рік ця концепція реалізовувалась, але економічна ситуація в країні погіршувалась. Керованість соціально-економічним розвитком країни дедалі становилось все меншою. Помітно зменшувались доходи бюджетів всіх рівнів, що змусило державу у 1993 році прийняти два нові закони — «Про податок на прибуток» та «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Ставки податків за цими законами відповідали нормам першої концепції, що значно збільшило податковий тягар на виробника.

Третя концепція, що була запропонована Українським союзом промисловців і підприємців, в основному була схожа з другою концепцією, але в ній були включені значні пріоритети для виробників продукції та товарів.

На другому етапі велике значення для розвитку вітчизняної податкової системи мало прийняття Конституції України у 1996 році, яка фактично закріпила існування податкової системи країни. На цьому етапі були сформовані більш чіткі податкові механізми. Був напрацьований досвід застосування податкової системи. За окремими податками та зборами були зроблені необхідні коректування. В цей період остаточно була узаконена система місцевих податків і зборів. У 1997 році були суттєво перероблені Закони України «Про системи оподаткування», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок на додану вартість» тощо.

Третій етап становлення та розвитку української податкової системи почався з 2000 року і продовжувався по 2009 рік. За цей період були внесені зміни до багатьох законодавчих актів щодо вдосконалення системи оподаткування в Україні. Цей період характеризувався постійними намаганнями зменшити податковий тягар для виробників і підприємців, а також запровадити більш стабільні норми оподаткування доходів фізичних осіб з метою підвищити рівень зацікавленості населення добровільно сплачувати податки і збори, а не приховувати їх. Зменшення ставок податків на прибуток підприємств до 25%, на доходи фізичних осіб до 13%, а потім до 15% повинно було позитивно вплинути на формування державного та місцевих бюджетів країни. У цей час неодноразово були спроби створити Податковий кодекс України, якій дав би можливість більш стабільного розвитку економіки в цілому. Однак політичні та соціально-економічні проблеми не дали змогу вирішити проблему Податкового кодексу, а українська система оподаткування не давала змогу досить ефективно працювати виробникам та підприємцям. Основний тягар податкового навантаження був перекладений на великі підприємства, які займались виробництвом та експортом продукції. Водночас мале підприємництво у більшості випадків до казни держави сплачувало незначні суми, хоча витрати підприємців малого бізнесу були значні, що пов'язано з корупцією в місцевих органах влади, органах податкової служби тощо.

На третьому етапі державі не вдалось вирішити одну із головних проблем податкової системи України — забезпечити вихід із тіні більшості підприємців. Українська економіка як і в 90-х роках остається тіньовою економікою, де 50-60% створеної вартості не оподатковується. Проблема країни полягає в відсутності інтересів провідного класу у встановленні справедливих механізмів виявлення і оподаткування прибутків, доходів, майна тощо. Практично весь період існування країни ставилось питання про впровадження в практику оподаткування майна фізичних і юридичних осіб. Але на практиці це не було здійснено через небажання політичної еліти країни, депутатів, держслужбовців, власників великих маєтків, власників великого, середнього та малого бізнесу.

Україні не вдалось на третьому етапі побудувати ефективну систему оподаткування, хоча запровадженні закони, норми, ставки не були занадто високими у порівнянні з закордонними податковими системами. Головна проблема була пов'язана з людським фактором, тобто відсутністю бажання у політичній еліті країни повернути розвиток держави до того шляху, за яким вже досить давно йде більшість Європейських країн.

Як зазначав Василик О.Д. «На сьогодні є підстави стверджувати, що податкова система виявилась неадекватною умовам перехідної економіки, створила значні податкові навантаження на суб'єкти

господарювання, призвела до невиправданого вилучення обігових коштів підприємств, виникнення додаткової потреби в кредитних ресурсах. Значними є деформації та нестабільність ставок, визначенні бази й періодів оподаткування. Дуже негативно вплинули на результати господарської діяльності суб'єктів нарахування на фонд оплати праці. Надмірна кількість податкових пільг зумовила необґрунтований перерозподіл валового внутрішнього продукту, створила неоднакові економічні умови для господарювання. Усе це призвело до виникнення значного неофіційного сектору економіки, ухилень від оподаткування, затримки податкових надходжень [5, с. 41]».

Четвертий етап становлення та розвитку податкової системи України почався у 2010 році. Він характеризувався активним намаганням створити Податковий кодекс та запровадити його найближчим часом. Такий Податковий кодекс було створено та прийнято Верховною Радою України і підписано Президентом країни. Однак побудова Податкового кодексу була дуже важкою внаслідок значних суперечностей між різними колами країни, що були зацікавлені або не зацікавлені у такому документі.

Податковий кодекс — це комплексний документ, який в цілому характеризує податкову систему країни, а тому його положення не можуть абсолютно задовольняти усіх учасників фінансових відносин в країні. На нашу думку, прийняття Податкового кодексу слід розглядати як позитивне явище у фінансовій системі держави. Податковий кодекс дає загальні перспективи до розвитку не лише податкової системи країни, а й всієї фінансової системи, до якої відповідною частиною входить податкова система.

Внаслідок прийняття Податкового кодексу було скасовано велику низку Законів України, які на протязі 19 років регулювали оподаткування і слугували об'єктом критики та вдосконалення. Ми вважаємо, що Податковий кодекс повністю не вирішив усіх питань вдосконалення та розвитку системи оподаткування в Україні, але його започаткування є великим кроком у майбутнє, тобто подальший розвиток оподаткування, формування бюджетів на новій податковій базі тощо.

До прийняття Податкового кодексу податкова система України характеризувалась наступною структурою.

По-перше, загальнодержавними податками, зборами та обов'язковими платежами:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на прибуток фізичних осіб;
- мито;
- державне мито;
- податок на нерухоме майно (нерухомість);
- плата (податок) за землю;
- рентні платежі;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- податок на промисел;
- збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- збір на обов'язкове соціальне страхування за тимчасовою непрацездатністю;
- збір на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг

загального користування;

- плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства;

По-друге, місцевими податками, зборами та обов'язковими платежами:

- податок з реклами;
- комунальний податок;
- збір за паркування автотранспорту;
- ринковий збір;
- збір за видачу ордера на квартиру;
- курортний збір;
- збір за участь на бігах на іподромі;
- збір за виграш на бігах на іподромі;
- збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі;
- збір за право ви користування місцевої символіки;
- збір за право проведення кіно- і телезйомок;
- збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей;
- збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;
- збір з власників собак.

Аналіз загальнодержавних та місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів дає змогу сформулювати наступні висновки та пропозиції.

По-перше, загальнодержавні та місцеві податки, збори та обов'язкові платежі, які входили до складу податкової системи України мають різні економічні, фінансові, фіскальні характеристики, а тому вони по різному впливають на соціально-економічний стан країни, фінансові можливості держави, суб'єктів підприємництва і домогосподарств.

По-друге, для загальнодержавних та місцевих податків, зборів та обов'язкових платежів їх кількість у податковій системі можливо вважати занадто значною величиною. На перспективу є необхідність поступового зменшення чисельності податків, зборів і обов'язкових платежів.

По-третє, серед податків, зборів і обов'язкових платежів існує велика кількість тих, що фактично не мають значення для формування бюджетів різного рівня, а тому є необхідність їх виключати із складу податкової системи країни.

По-четверте, вважаємо, що із складу загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів необхідно виключити збори, що пов'язані з соціальним страхуванням.

По-п'яте, вважаємо за доцільним частину податків, зборів та обов'язкових платежів перевести із загальнодержавних в місцеві.

По-шосте, для підвищення рівня фінансової самостійності місцевих органів влади пропонуємо виділити у структурі податкової системи України не дві, а три групи податків, зборів і обов'язкових платежів, а саме: а) загальнодержавні податки та збори; б) регіональні податки, збори та обов'язкові платежі; в) місцеві збори і обов'язкові платежі.

По-сьоме, вважаємо за доцільним провести перегрупування податків, зборів та обов'язкових платежів між різними групами, що дасть змогу підвищити рівень фіскальної забезпеченості бюджетів різного рівня.

Пропонуємо включати до загальнодержавних податків і зборів лише ті, які за своїми економічними і фіскальними властивостями відповідають інтересам всього суспільства. До загальнодержавних податків і зборів слід віднести: а) податок на додану вартість; б) податок на прибуток підприємств; в) акцизний збір; г) мито; д) рентні платежі; е) відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування; ж) збір за спеціальне використання природних ресурсів. До регіональних податків, зборів та обов'язкових платежів необхідно віднести: а) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; б) збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету; в) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; г) збір за забруднення навколишнього природного середовища; и) податок на рекламу; к) комунальний податок. До місцевих зборів та обов'язкових платежів можливо віднести: а) плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; б) плата за землю; в) податок на доходи фізичних осіб; г) податок на нерухомість; д) податок на промисел; е) збір за паркування автотранспорту; ж) ринковий збір. Інші збори та відрахування вважаємо за доцільним виключити із структури податкової системи. Збори на соціальне страхування також виключити із податкової системи.

З прийняттям Податкового кодексу податкова система України частково змінилась в першу чергу за рахунок скорочення кількості податків, зборів та обов'язкових платежів, а також за рахунок більш точного групування податків, зборів та обов'язкових платежів за групами податків.

Так, до загальнодержавних податків та зборів за Податковим кодексом було віднесено:

- 1) податок на прибуток;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- 6) екологічний податок;
- 7) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;
- 8) рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувається в Україні;
- 9) плата за користування надрами;
- 10) плата за землю;
- 11) збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- 12) збір за спеціальне використання води;
- 13) збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- 14) фіксований сільськогосподарський податок;
- 15) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства;
- 16) мито;
- 17) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
- 18) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Аналіз загальнодержавних податків і зборів дає змогу стверджувати, що в Податковому кодексі не повністю був урахований фіскальний, фінансовий і соціально-економічний аспект відбору податків

і зборів. Ми вважаємо, що до загальнодержавних податків і зборів у Податковому кодексі необхідно було віднести: а) податок на прибуток підприємств; б) податок на додану вартість; в) акцизний податок; г) екологічний податок; д) рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України; е) збір за користування радіочастотним ресурсом України; ж) мито. Інші податки та збори, що за кодексом віднесені до загальнодержавних бажано було віднести або до регіональних, або до місцевих з метою суттєво покращити фінансові можливості місцевої влади. Це стосується таких податків та зборів: а) податок на доходи фізичних осіб; б) збір за першу реєстрацію транспортного засобу; в) рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувається в Україні; г) плата за користування надрами; д) плата за землю; е) збір за спеціальне використання води; ж) збір за спеціальне використання лісових ресурсів; з) фіксований сільськогосподарській податок; и) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; к) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію; л) збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Аналіз місцевих податків і зборів дає можливість стверджувати, що при розробці Податкового кодексу був урахований досвід минулого, а тому значну частину податків та зборів, що складали раніше основу дохідної частини місцевих бюджетів було скасовано як не ефективні. Але податки і збори, що складають базу місцевого оподаткування не можуть забезпечити відповідне наповнення місцевих бюджетів. Звідси, ми вважаємо за доцільним при подальших змінах у Податковому кодексі зарахувати частину податків і зборів з загальнодержавних до місцевих.

Внаслідок такого перерозподілу податків та зборів наповнення бюджетів різного рівня будуть більш високими, що позитивно відобразиться на соціально-економічному стані як держави в цілому, так і окремих регіонів.

Великий крок у розвитку податкової системи України пов'язаний з впровадженням в практику Податкового кодексу та підвищенням якості окремих положень механізму оподаткування. Податкова система країни повинна змінюватись в напрямі скорочення чисельності податків та зборів, одночасно посилюючи їх дієвість в процесі використання, тобто справлення податків.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження можливо сформулювати наступні висновки і пропозиції.

По-перше, історичний шлях пройдений з початку формування податкової системи України дав змогу накопити відповідний досвід, який був використаний при побудові Податкового кодексу країни.

По-друге, чинна на сьогоднішній день податкова система не задовольняла ні державу, ні підприємців, внаслідок чого їй необхідно було реформувати шляхом утворення більш досконалої податкової системи.

По-третє, прийняття Податкового кодексу слід розглядати як позитивне явище в розвитку податкової системи і фінансової системи країни взагалі. Однак з прийняття Податкового кодексу процес вдосконалення та розвитку податкової системи не припиняється. Існує необхідність подальших напрацювань щодо розвитку вітчизняного податкового законодавства, підвищення ефективності її фіскальної та економічної направленості.

По-четверте, у подальших дослідженнях необхідно більш детально зосередитись на окремих напрямках реформування податкової системи, які доцільно в майбутньому запровадити у Податковий кодекс. Це стосується більш деталізованого розподілу податків між державою, регіонами та місцевими органами влади. Впровадження більш ефективного механізму та методів адміністрування податками на рівні держави та регіонів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління: монографія / С.В. Каламбет. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. — 320 с.
2. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент: підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Кризоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. — К.: Знання, 2008. — 525 с.
3. Іванов Ю.Б. Податкова система: підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. — К.: Атака, 2006. — 920 с.
4. Соколовська А.М. Податкова система: теорія і практика становлення: монографія / А.М. Соколовська. — К.: НДФІ, 2001. — 324 с.
5. Василик О.Д. Податкова система України: Навч. посіб. / О.Д. Василик. — К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. — 478 с.
6. Буряковський В.В. Податки: навч. посіб. / В.В. Буряковський, С.В. Каламбет. — Дніпропетровськ: Пороги, 1998. — 611 с.
7. Вишне夫斯基 В.П. Налогообложение: теория, проблемы, решения / В.П. Вишне夫斯基, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с.
8. Исаев А.А. Очерки теории и политики налогов / А.А. Исаев. — М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2004. — 270 с.
9. Кучерявенко Н.П. Налоговый процесс: учеб. пособ. / Н.П. Кучерявенко. — К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. — 392 с.
10. Податковий кодекс України. Прийнятий ВР України 04.12.2010 року.