

СУЧАСНА ПОДАТКОВА СИСТЕМА УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

MODERN TAX SYSTEM OF UKRAINE: PROBLEMS AND PROSPECTS OF DEVELOPMENT

УДК 338.58:65.014

Ярема Б.П.

к.е.н., доцент кафедри економіки та менеджменту Львівський національний університет імені Івана Франка

Ролько А.В.

магістр Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті досліджено сучасний стан податкової системи України та проблеми функціонування у сфері оподаткування. Проаналізовано динаміку та структуру податкових надходжень, виявлено неоптимальне співвідношення прямих і непрямих податків. На підставі проведеного дослідження обґрунтовано перспективні напрями розвитку податкової системи в сучасних умовах.

Ключові слова: податкова політика, податкова система, податковий механізм, адміністрування податків, податкові надходження, прямі податки, непрямі податки.

В статье исследовано современное состояние налоговой системы Украины и проблемы функционирования в сфере налогообложения. Проанализированы динамика и структура налоговых поступлений, обнаружено неоптимальное соотношение прямых и косвенных налогов. На основании прове-

денного исследования обоснованы перспективные направления развития налоговой системы в современных условиях.

Ключевые слова: налоговая политика, налоговая система, налоговый механизм, администрирование налогов, налоговые поступления, прямые налоги, непрямые налоги.

The article deals with the current state of the tax system of Ukraine and the problems of functioning in the field of taxation. The dynamics and structure of tax revenues are analyzed and the optimal ratio of direct and indirect taxes is not found. Based on the conducted research, perspective directions of the tax system development in the modern conditions are substantiated.

Key words: tax politics, tax system, tax mechanism, administration of taxes, tax receivables, direct taxes, indirect taxes.

Постановка проблеми. Сучасна податкова система України характеризується низкою негативних рис. Незважаючи на визначені в Податковому кодексі України принципи та засади формування, вона є непрозорою, з неефективним механізмом адміністрування, у результаті чого податки не виконують повноцінно ні фіскальної, ні стимулюючої функцій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем функціонування та роз-

витку вітчизняної податкової системи присвячено праці таких учених, як: В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, В. Геєць, Т. Єфименко, П. Мельник, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, Л. Шаблиста та ін.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження стану податкової системи України, аналіз проблем функціонування та обґрунтування перспективних напрямів її розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. В умовах євроінтеграції Україна зобов'язана дотримуватися світових стандартів щодо економічного розвитку. Успішного економічного розвитку можна досягти за умов наявної міцної, надійної фінансової основи, визначальну базу якої становлять доходи бюджетів, зокрема податкові надходження.

В Україні розроблено законодавчу базу, яка регламентує справляння податків, і створено адміністративні органи, які контролюють виконання законодавства суб'єктами господарювання, але сказати, що податкова система є ефективною й досягає свого функціонального призначення, не можна.

Податкова і бюджетна системи завжди піддавалися і піддаватимуться критиці, оскільки в їх основі мають бути закладені механізми подолання значної маси суспільних та особистих суперечностей, досягти оптимальності у розв'язанні яких практично неможливо, особливо з огляду на те, що економіка в кожний період знаходиться на різних стадіях розвитку (підйом, пік, спад, криза), залежно від яких зміст і податкової, і бюджетної політики відрізняється, загострюючи при цьому згадані суперечності і збільшуючи суспільну напруженість щодо оцінки як справедливості, так і ефективності системи (передусім у частині оподаткування: між державою, з одного боку, та господарюючими суб'єктами і населенням як платниками податків – з іншого). Фактично такий стан справ часто призводить до порушення окремих, навіть загально визнаних, принципів фіскальної політики, таких як справедливість, ефективність, стабільність [1].

Вітчизняна податкова система за складом та структурою подібна до систем розвинутих європейських країн, оскільки питання оподаткування

розроблено з урахуванням норм європейського податкового законодавства, а також аспектів податкової політики ГАТТ/СОТ та інших міжнародних економічних організацій. Однак на відміну від країн Європейського Співтовариства податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання.

У процесі реформування системи оподаткування в Україні важливою проблемою є не лише рівень податкового тягаря, а й оптимальне поєднання прямих і непрямих податків. Якщо під час економічного спаду зростає роль непрямих податків, що дає можливість закріпити і стабілізувати базу оподаткування, то під час економічного зростання, навпаки, прямі податки набувають домінуючого фіскального впливу [2, с. 159].

Слід зазначити, що в останні роки у вітчизняній системі оподаткування спостерігається тенденція до збільшення частки непрямих податків, що не відповідає практиці розвинутих країн (табл. 1).

За даними дослідження структури податкової системи України, впродовж останніх років посилювалася роль непрямого оподаткування. Так, за досліджуваній період податкові надходження до Зведеного бюджету України зросли у 3,3 рази, непрямі податки – у 3,7 рази. Таким чином, питома вага непрямих податків у структурі податкових надходжень збільшилася з 49,6% у 2010 р. до 54,8% у 2017 р.

Серед непрямих податків найбільшу частку займає податок на додану вартість – від 61,6% у 2015 р. до 74,0% у 2011 р., у 2017 р. цей показник становив 69,2%. За рахунок цього податку формується третина бюджетних доходів та податкових платежів. Частка акцизного податку в непрямих податках становить 26,4%, у доходах бюджету – 11,9%, у податкових надходженнях – 14,7%.

Таблиця 1

Динаміка та структура формування податкових надходжень до Зведеного бюджету України за 2010–2017 рр. [3]

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доходи бюджету, млрд. грн.	314,5	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	782,8	1016,9
у % до ВВП	29,1	30,6	31,6	30,4	28,7	32,9	32,8	42,7
Податкові надходження, млрд. грн. (ПН)	248,9	334,7	360,6	354,0	367,5	507,6	650,8	828,2
у % до ВВП	23,0	25,7	25,5	24,3	23,2	25,6	27,3	34,7
у % до доходів бюджету	79,1	84,0	80,9	79,9	80,6	77,9	83,1	81,4
Прямі податки, млрд. грн.	125,4	158,9	170,1	175,7	170,8	218,1	293,2	392,8
у % до ВВП	11,6	12,2	12,1	12,1	10,8	11,0	12,3	16,5
у % до доходів бюджету	39,9	39,9	38,2	39,7	37,4	33,4	37,5	38,6
у % до ПН	50,4	47,5	47,2	49,6	46,5	43,0	45,0	47,4
Непрямі податки, млрд. грн.	123,5	175,8	190,4	178,3	196,7	289,5	357,6	459,9
у % до ВВП	11,4	13,5	13,5	12,3	12,4	14,6	15,0	19,0
у % до доходів бюджету	39,3	44,1	42,7	40,3	43,1	44,4	45,7	44,6
у % до ПН	49,6	52,5	52,8	50,4	53,5	57,0	55,0	54,8

Серед прямих податків домінуючу роль відіграє податок на доходи фізичних осіб – 47,3%. За досліджуваний період надходження цього податку до Зведеного бюджету України збільшилися у 3,6 рази. Податок на прибуток підприємств становить 18,7% у прямих податках, 7,2% – у доходах бюджету, 8,9% – у податкових надходженнях. За останні роки фіскальна роль податку на прибуток підприємств зменшилася (табл. 2).

У сучасних умовах економічного розвитку прямі податки є базисом податкових систем держав із розвиненою ринковою економікою, тому що вони мають значні переваги порівняно з непрямими.

Як відомо, прямі податки майже не впливають на ціни, не змінюють структуру попиту, але зменшують доходи платників і тим самим впливають на обсяги інвестиційного та споживачького попиту. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей держави в регулюванні економічних процесів та вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування. Поряд із цим прямі податки з фіскального погляду поступаються непрямим податкам у стабільності надходжень, у рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати.

Непрямі податки хоча й зручніші для фіскальних органів із позиції їх стягнення, однак їх сплата лягає тягарем на плечі кінцевого споживача, тому переваження справедливих прямих податків дасть змогу уникнути таких негативних наслідків, як зубожіння більшості населення, подальший спад вітчизняного виробництва.

Практика розвитку податкових систем європейських країн свідчить про зростаючу роль прямого оподаткування, насамперед прибуткового оподаткування доходів громадян. Зростаючі податкова культура і свідомість платників прямих податків дають змогу забезпечувати сталі надходження до бюджету і використовувати податки як інструменти, що стимулюють прискорення науково-технічного прогресу, збільшення зайнятості, рівномірний розвиток територій та ін.

Нині в Україні переважають непрямі податки, оскільки в умовах низького рівня доходів фізичних осіб та неналежного рівня податкової культури неможливо забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків. Поряд із цим вітчизняні ставки податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток підприємств (18%) є одними з найнижчих в Європі, а це мало б стати важливою передумовою залучення іноземних інвестицій, створення нових робочих місць та підвищення ділової активності.

Таблиця 2

**Динаміка та структура прямих та непрямих податків
Зведеного бюджету України за 2010–2017 рр. [3]**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.	2017 р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Прямі податки, млрд. грн.	125,4	158,9	170,1	175,7	170,8	218,1	293,2	392,8
Податок на доходи фізичних осіб, млрд. грн.,	51,0	60,2	68,1	72,2	75,2	100,0	138,8	185,7
у % до доходів бюджету	16,2	15,1	15,3	16,3	16,5	15,3	17,7	18,3
у % до ПН	20,5	18,0	18,9	20,4	20,5	19,7	21,3	22,4
у % до прямих податків	40,7	37,9	40,0	41,1	44,0	45,8	47,3	47,3
Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	40,4	55,1	55,8	55,0	40,2	39,1	60,2	73,4
у % до доходів бюджету	12,8	13,8	12,5	12,4	8,8	6,0	7,7	7,2
у % до ПН	16,2	16,5	15,5	15,5	10,9	7,7	9,2	8,9
у % до прямих податків	32,2	34,7	32,8	31,3	23,5	17,9	20,5	18,7
Непрямі податки, млрд. грн.	123,5	175,8	190,4	178,3	196,7	289,5	357,6	459,9
ПДВ, млрд. грн.	86,3	130,1	138,8	128,3	139,0	178,5	235,5	313,9
у % до доходів бюджету	27,4	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4	30,1	30,9
у % до ПН	34,7	38,9	38,5	36,2	37,8	35,2	36,2	37,9
у % до непрямих податків	69,9	74,0	72,9	71,9	70,7	61,6	65,9	69,2
Акцизний податок, млрд. грн.	28,3	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	101,7	121,5
у % до доходів бюджету	9,0	8,5	8,6	8,3	9,9	10,9	13,0	11,9
у % до ПН	11,4	10,1	10,7	10,4	12,3	13,9	15,6	14,7
у % до непрямих податків	22,9	19,3	20,2	20,6	22,9	24,5	28,4	26,4
Мито, млрд. грн.	8,9	11,8	13,2	13,3	12,6	40,3	20,4	24,5
у % до доходів бюджету	2,8	3,0	3,0	3,0	2,8	6,2	2,6	2,4
у % до ПН	3,6	3,5	3,7	3,8	3,4	7,9	3,1	2,9
у % до непрямих податків	7,2	6,7	6,9	7,5	6,4	13,9	5,7	5,3

Не можна назвати простими і доступними для розуміння законодавчі акти щодо встановлених податків у тому вигляді, в якому вони існують сьогодні. Розрахунки окремих податків стали заплутаними і незручними як для платників, так і для контролюючих органів. Наявні розбіжності, сумнівні тлумачення окремих термінів, положень, визначених у законах і підзаконних актах, негативно впливають на якість роботи платників податків, а також працівників фіскальної служби, які контролюють правильність нарахування і сплати податків.

Положення Податкового кодексу не повною мірою вирішують проблему формування високоефективної податкової системи, про що, зокрема, свідчать численні зміни і доповнення до вказаного документу. Так, за період із 01.01.2011 до 01.12.2017 до Податкового кодексу внесені зміни і доповнення 114 законами України, зокрема: у 2011 р. – 17, у 2012 р. – 22, у 2013 р. – 9, у 2014 р. – 24, у 2015 р. – 26, у 2016 р. – 8, у 2017 р. – 8 [4].

Проведена систематизація змін у податковій системі України в 2015 р. показала, що значні зусилля реформаторів були спрямовані на значне скорочення податків і зборів – із 22 до 11. Варто звернути увагу на те, що деякі податки і збори начебто скасовані, але вони лише трансформовані (фіксований сільськогосподарський податок) або включені до складу нового «великого» податку (рентна плата). Зокрема, рентна плата включає в себе податкові платежі за користування корисними копалинами, радіочастотним ресурсом, водними та лісовими ресурсами тощо. Плата за землю як окремий податок сьогодні входить до складу податку на нерухоме майно. Фіксований сільськогосподарський податок трансформований у четверту групу єдиного податку. Результати такої роботи не знизили податкове навантаження на суб'єктів господарювання, не вивели з «тіні» об'єкти оподаткування, не поліпшили взаємовідносини платників податків із фіскальними органами.

За даними рейтингу Paying Taxes 2018, у якому порівнювалися податкові системи 190 країн світу, Україна займає 43-є місце за простотою податкової системи [5]. Для порівняння наведемо рейтинги сусідніх країн: Румунія – 42-е місце, Молдова – 32-е, Грузія – 22-е, Литва – 18-е, Естонія – 14-е, Латвія – 13-е.

Незважаючи на те що протягом 2012–2018 рр. Україна поліпшила рейтинг за простотою податкової системи (зі 181-го до 43-го місця), вітчизняна податкова система залишається складною і несприятливою для ведення бізнесу. На підготовку і подання податкової звітності та сплату податків вітчизняний бізнес вимушений затрачати набагато більше часу (327,5 год.), ніж у країнах ЄС. За цим показником Україна знаходиться на 159-му місці в світі, де середній показник часу на підготовку звітності становить 240 год., у країнах ЄС – 161 год. [6].

За даними звіту Ради бізнес-омбудсмена, за 2016 р. отримано 868 скарг від компаній на роботу державних органів, і найбільше (49%) скарг від українського бізнесу надійшло щодо роботи органів Державної фіскальної служби [7].

Про низький рівень довіри до фіскальних органів свідчать результати опитування, здійсненого дослідницькою компанією TNS на замовлення Проектного офісу Національної ради реформ, за якими лише 17% громадян довіряють співробітникам Державної фіскальної служби. Крім того, за результатами щомісячного опитування вказаною компанією, 72% опитуваних громадян не відчули позитивного ефекту від проведення податкових реформ [8].

Рівень податкового навантаження в Україні оцінюється по-різному. Майже всі експерти, які займаються оцінкою інвестиційного клімату, вважають, що він є несприятливим, оскільки оподаткування реального сектору економіки надто обтяжливе. Воно пригнічує процеси економічного відтворення, а підприємство може працювати рентабельно, як правило, лише за умов приховування своїх доходів від оподаткування. Більшість підприємців також вважає, що сучасна економічна ситуація в нашій країні не сприяє розвитку підприємницької діяльності, що важкий тягар податків призводить до таких негативних наслідків, як зниження ділової активності суб'єктів підприємницької діяльності, тінізація економіки, відтік національних капіталів за кордон. Унаслідок цього знижуються надходження до бюджету, зростає соціальна напруженість у суспільстві. По суті, сьогодні податкова система є однією з головних перешкод ефективному конкурентоспроможному розвитку економіки нашої держави.

Висновки з проведеного дослідження. Для забезпечення розвитку національної економіки та зростання добробуту громадян податкова система повинна перебувати в процесі трансформації з урахуванням вітчизняного та світового досвіду, вимог часу та розвитку національної економіки. Серед наявних недоліків у функціонуванні вітчизняної податкової системи основними є: наявність неоптимальної структури прямих та непрямих податків, відсутність стабільної і чіткої нормативно-законодавчої бази, складність процедур адміністрування податків та непрозорий контроль їх використання, недостатньо ефективна робота контролюючих органів у сфері оподаткування.

Підвищення ефективності податкової системи України вимагає:

- посилення стимулюючої ролі прямих податків шляхом застосування обґрунтованої диференціації податкових ставок та податкових пільг як одних з основних способів податкового регулювання діяльності підприємств реального сектору;
- забезпечення стабільності податкового законодавства з максимально чітким і несуперечливим формуванням норм податкового права;

– спрощення процедур адміністрування податків та підвищення прозорості контролю їх використання;

– підвищення ефективності роботи контролюючих органів із посиленням контролю над платниками податків, які умисно приховують об'єкти від оподаткування, та рівня відповідальності за податкові правопорушення.

Реалізація вказаних заходів підвищить ефективність функціонування вітчизняної податкової системи, що дасть можливість активізувати господарську діяльність суб'єктів господарювання, забезпечити динамічне економічне зростання з підвищенням рівня та якості життя населення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Геєць В. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи. URL: http://eip.org.ua/docs/EP_04_1_09_uk.pdf.

2. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Тернопіль: Карт-бланш, 2015. 371 с

3. Державна казначейська служба України / Офіційний портал ДКСУ, 2012. URL: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

5. Paying Taxes 2018. URL: https://www.pwc.com/gx/en/payingtaxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf.

6. Paying Taxes: Україна стрибнула в рейтингу на 41 позицію. URL: <http://finbalance.com.ua/news/PwC-Ukrana-stribnula-v-reytingu-Paying-Taxes-na-41-pozitsiyu>.

7. Річний звіт 2016 / Рада бізнес-омбудсмена. 03.02.2017. URL: <https://boi.org.ua/publications/news/1008-business-ombudsman-sums-up-2016/>.

8. Моніторинг прогресу реформ. Звіт за 2015 рік. Розділ «Податкова реформа» / Національна рада реформ, Проектний офіс. С. 49. URL: <http://reforms.in.ua/ua/reformy/zvity>.