



Людмила РЕВУЦЬКА

ТЕОРЕТИЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ТА РЕАЛІЇ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Наведено визначення податкової системи і суміжних важелів, які впливають на досконалість системи. Розглянуто показники, які характеризують стан податкової системи України. Зроблено аналіз цих показників в Україні й інших країнах світу, в тому числі і з розвинутою економікою. Запропоновано шляхи удосконалення податкової системи України.

Determination of the tax system and contiguous levers which influence on perfection of the system is resulted. Indexes which characterize the state of the tax system of Ukraine are considered. The analysis of these indexes is done in Ukraine and other countries of world including by the developed economy. The ways of improvement of the tax system of Ukraine are offered.

В умовах переходу економіки держави до стадії економічного зростання особливої уваги потребують питання удосконалення державного управління та бюджетно-податкового регулювання. Тому, актуальними проблемами в сфері державних фінансів, що потребують активізації та подальшого розвитку наукових досліджень є питання теорії та практики оподаткування, і зокрема функціонування податкової системи.

У результаті вивчення сучасних наукових досліджень у сфері обраної проблематики, доводиться констатувати, що більшість науковців розглядаючи податкову систему, прирівнюють її до системи оподаткування. Зокрема, за визначенням В. М. Радіонової, податкова система – це "сукупність різних видів податків, у

побудові та методах обчислення яких реалізуються певні принципи" [1, 52].

Подібне визначення податкової системи наводить П. В. Мельник: "податкова система – це сукупність окремих податків, платежів, у побудові та методах обчислення яких реалізуються взаємодоповнюючі принципи для досягнення поставленої мети" [2, 168].

О. Д. Данілов та Н. П. Фліссак податкову систему трактують, як "сукупність встановлених в країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного й мають різну цілеспрямованість" [3, 97].

Н. Є. Заєць під податковою системою розуміє: "... сукупність податків та зборів, встановлених державою, які стягуються

з метою створення централізованого загальнодержавного фонду фінансових ресурсів, а також сукупність принципів, способів, форм та методів їх стягнення" [4, 55].

Дещо інше, більш адекватне, на наш погляд, визначення податкової системи наводить О. Д. Василик, а саме: "...сукупність встановлених законодавством держави податків, зборів, відрахувань й інших платежів до бюджетів і фінансових інститутів, а також вся інфраструктура пов'язана з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів" [5, 26].

Останнє визначення найповніше характеризує податкову систему, оскільки до податкової системи, окрім системи оподаткування, яка є лише її однією складовою, слід віднести також суб'єктів оподаткування та органи, які здійснюють контроль за сплатою податків. Більше того, на практиці, податкова система функціонує не ізольовано, ефективність

її результатів значною мірою залежить і від діяльності інших суміжних систем, а саме від діяльності місцевих органів влади, засобів масової інформації, закладів середньої та вищої освіти, судів та прокуратури (див. рис. 1).

Ступінь досконалості податкової системи характеризується, безумовно, ефективністю діяльності окремих її елементів, рівнем розвитку взаємодії їх між собою, а також їх взаємозв'язку із суміжними важелями. Наприклад, неефективна судова система може звести нанівець усі зусилля працівників органів державної податкової служби, які сумлінно виконують свої обов'язки і дотримуються у своїй роботі оптимальної системи оподаткування.

Окремі елементи податкової системи так само, як і інші системи, які мають вплив на її діяльність тісно пов'язані між собою і недосконалість одного з них чи суміжного важеля зумовлює неефективну роботу інших; і навпаки, їх вдоско-

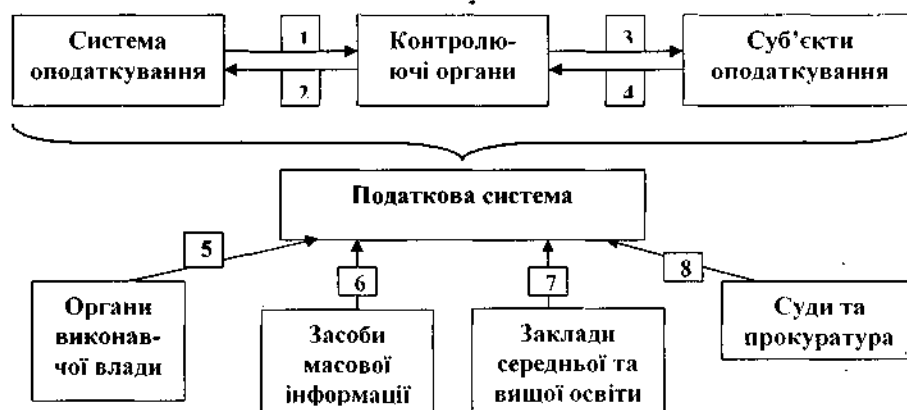


Рис. 1. Взаємозв'язок елементів податкової системи

Примітка:

- 1 – регламентує діяльність;
- 2 – вносять пропозиції щодо удосконалення;
- 3 – звітують про одержані доходи та декларують податки;
- 4 – здійснюють контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків;
- 5 – формують законодавчу базу;
- 6 – проводять масово-роз'яснювальну роботу щодо податкового законодавства;
- 7 – формують свідомість майбутніх платників податків та податкових інспекторів;
- 8 – розглядають скарги з питань оподаткування.

налення дає змогу іншим складовим системи покращити діяльність. Наприклад, недосконала система оподаткування зумовлює неефективну роботу органів державної податкової служби; низькоефективна робота установ освіти, засобів масової інформації щодо ознайомлення суб'єктів оподаткування з системою оподаткування формує суб'єкта оподаткування, який порушує податкове законодавство. Тому необхідно визначити базовий елемент цієї складної взаємопов'язаної структури, вдосконалення якого призведе до підвищення рівня ефективності інших її складових і системи загалом.

Які будь-яка інша, податкова система та її елементи характеризуються величезною кількістю різноманітних характеристик, серед яких – основні, що дають змогу оцінити загальний стан системи, та другорядні – характеризують окремі процеси в системі. Збільшення кількості характеристик дає змогу об'єктивніше оцінити систему. Проте це потребує і значних затрат часу на збір статистичних даних та їх аналіз, а також зростає небезпека за деталями втратити цілісну картину. Тому доцільно проаналізувати ступінь досконалості податкової системи в цілому, а саме ефективність її результатів на практиці.

Для цього пропонуємо проаналізувати її за такими характерними критеріями:

- частка податків у валовому національному продукті;
- затрати на адміністрування податків.

Ці критерії дають змогу порівняти ефективність податкової системи в певному часовому інтервалі в одній країні, а також провести порівняльну характеристику податкових систем різних країн, в яких абсолютні показники надходжень податків суттєво відрізняються. Очевидно, що система, при незмінних ставках податків, вдосконалюється у тому випадку, якщо надходження зростають пропорційно зростанню ВВП. І навпаки, система регресує, якщо зі зростанням ВВП надходження податків залишається незмінним, або ж взагалі знижується.

Аналіз відповідних показників в Україні за 1997–2003 рр. (див. табл. 1) показує, що частка податків, які адмініструє податкова служба України, у ВВП впродовж цього періоду спадає з 25,8% до 18%.

Аналогічний аналіз для країн з розвинутою економікою (див. табл. 2) показує, що практично у всіх цих країнах відсоток податків у ВВП поступово і стабільно зростає.

Порівняння частки податків у ВВП в Україні із аналогічним показником в інших країнах світу дає змогу зробити висновок, що податкове навантаження на виробників в Україні одне з найнижчих у світі.

Враховуючи рівень і динаміку податкового навантаження, затрати на адміністрування податків в Україні не повинні вимагати значних витрат державних коштів і постійно зменшуватись. Однак, аналіз затрат державного бюджету на адміністрування податків (див. табл. 3) показує протилежне.

Таблиця 1

Динаміка податкових надходжень до Зведеного бюджету України

Показники	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
ВВП (млн. грн.)	93365	102593	130442	170070	204190	225810	264165
Податкові надходження (млн. грн.)	24100	23568	25130,4	31317,5	36716,4	40600	47500
Відсоток податкових надходжень до ВВП, %	25,8	23,0	19,26	18,4	17,98	17,9	18,0

* Складено за даними Державної податкової служби [6]

Таблиця 2

Динаміка частки податків у ВВП у розрізі країн з розвинутою економікою,
за період 1955–2000 рр., % [7, 98–99]

Країна	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	1999	2000
США	23,6	26,6	25,0	27,7	26,9	27,0	26,1	26,7	27,6	28,9	...
Канада	21,7	24,2	25,9	31,2	33,1	32,5	33,6	36,6	36,6	38,2	37,5
Німеччина	30,8	31,3	31,6	32,9	36,0	33,1	32,9	32,6	38,2	37,7	37,8
Франція	32,0	33,5	34,5	35,1	36,9	40,6	43,8	43,0	44,0	45,8	45,5
Великобританія	29,8	28,5	30,4	37,0	35,4	35,2	37,6	35,9	35,1	36,3	37,7
Італія	30,5	34,4	25,5	26,1	26,2	30,4	34,4	38,9	41,2	43,3	42,3
Бельгія	24,0	26,6	31,1	35,1	40,8	42,5	45,8	43,1	44,8	45,7	46,0
Нідерланди	26,3	30,1	32,8	37,1	43,0	43,4	42,4	42,8	41,9	42,1	41,8
Люксембург	...	...	27,7	26,0	39,0	39,8	44,4	40,5	41,7	41,8	42,0
Данія	23,4	25,4	29,9	40,4	41,4	43,9	47,4	47,1	49,4	50,4	48,4
Ірландія	22,5	22,0	24,9	29,9	30,2	31,4	35,0	33,5	32,8	32,3	31,5
Греція	...	...	18,2	20,9	21,0	24,2	28,6	29,3	31,7	37,1	38,0
Іспанія	...	...	14,7	16,9	19,5	22,9	27,6	33,0	32,8	35,1	35,3
Португалія	15,4	16,3	15,8	19,8	21,2	24,4	26,9	29,4	32,5	34,3	34,7
Австрія	30,0	30,5	33,9	34,9	37,7	39,8	41,9	40,4	41,6	43,9	43,3
Норвегія	28,3	31,2	29,6	34,9	39,9	42,7	43,3	41,8	41,5	41,6	40,2
Фінляндія	26,8	27,7	30,3	32,5	37,7	36,2	40,0	44,7	44,9	46,2	46,5
Швейцарія	19,2	21,3	19,6	22,5	27,9	28,9	30,2	30,6	33,1	34,4	35,9
Швеція	25,5	27,2	35,0	39,8	43,4	47,5	48,5	53,6	47,6	52,2	53,3
Японія	17,1	18,2	18,3	19,7	20,9	25,7	27,5	30,7	27,9	26,2	27,1
Австралія	22,6	23,5	22,3	22,9	26,6	27,5	29,1	29,4	29,4	30,6	...
Нова Зеландія	26,8	27,3	24,7	27,4	31,1	33,0	33,6	38,0	38,0	35,6	36,2
Туреччина	...	...	10,6	12,5	16,0	17,9	15,4	20,0	22,6	31,3	32,8
Середній показник по країнах ОЕСР	...	...	25,8	28,8	31,1	32,1	33,8	35,0	36,1	37,3	...

Таблиця 3

Аналіз затрат на адміністрування податків в Україні

Рік	Використано на утримання податкової служби (тис. грн.)	Податки і збори, які контролює Державна податкова служба (млн. грн.)	Надійшло податків і зборів (в грн.) на одну затрачену гривню
2000	851895,4	31317,5	36,76
2001	787932,0	36716,4	46,59
2002	858236,0	40600,0	47,00
2003	1041863,8	47500,0	45,59

* Складено за даними Міністерства фінансів України [8]

Щоб адекватно оцінити наскільки досконало вітчизняна податкова система варто порівняти затрати на адміністрування податків в Україні та інших країнах світу. Наприклад, Росія, в 2003 р. затратила на утримання фінансових та

податкових органів 42 649 млн. 207 тис. рублів [9], які забезпечили надходження 3636 млрд. рублів до бюджету (1 рубль затрат – 85 рублів надходжень до бюджету). Інша європейська країна – Швеція в червні 1995 р. – грудні 1996 р. на збір

968 млрд. 374 млн. крон податків затримує з бюджету на фінансування податкової системи та системи правозастосування міністерства фінансів 9038 млн. 931 тис. крон. На одну затриману на збір податків крону до бюджету надійшло 107 крон [9]. Враховуючи розрахункові дані таблиці можемо констатувати, що в Україні ефективність витрат коштів на забезпечення надходжень до бюджету майже в два рази гірша, ніж у Росії та більше ніж у 2,3 рази гірша за Швецію.

Викладене вище дає змогу зробити висновок, що податкова система України недосконала, тому що:

- вітчизняна податкова система є нестабільною;
- її характеристики значно гірші ніж, у близьких (Росія) та далеких (Швеція) сусідів;
- податкове навантаження на громадян та виробників значно нижче, ніж у інших, у тому числі і розвинених країнах світу.

Одним із базових елементів наведеної нами взаємопов'язаної структури, який має значний вплив на ефективність податкової системи, є суміжна до неї система, а саме органи, що мають право встановлення і скасування податків та порядку їх справляння (Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України, місцеві органи влади та органи місцевого самоврядування). Зрозуміло, що досконала діяльність цих органів сприятиме формуванню виваженого, стабільного, справедливого, досконалого законодавства, у тому числі і з оподаткування.

Цілком очевидно, що нестабільне податкове законодавство не дає змоги платникам податків своєчасно й у повному обсязі відстежувати усі зміни і в результаті зменшує їх дотримання. Невідповідність одних норм податкового законодавства іншим, а також неоднозначне трактування окремих норм закону призводить до недосконалої

роботи працівників органів Державної податкової служби та судових органів, а також дозволяє платникам знаходити шляхи ухилення від оподаткування. Несправедливість податкового законодавства негативно впливає на моральний рівень платників, змушує їх шукати шляхи приховування доходів, або шляхи отримання пільг.

Комплексного врегулювання прогалин у податковому законодавстві можна досягти шляхом прийняття Податкового кодексу, який міг би замінити велику кількість нормативних актів щодо питань оподаткування (близько 700); забезпечити дотримання важливих принципів системи оподаткування – зрозумілості та визначеності; припинити часті зміни в податковому законодавстві, які порушують принцип стабільності, чим би значно поліпшив умови господарювання суб'єктів підприємницької діяльності. Окрім того, Податковий кодекс повинен врегулювати необґрунтований пільговий режим оподаткування окремих суб'єктів підприємницької діяльності (оскільки, чинним законодавством України передбачено майже 400 різноманітних видів податкових пільг, переважно за сплатою основних бюджетоутворюючих платежів, таких як податок на додану вартість та податок на прибуток). При цьому законодавець дедалі більше відмовляється від стимулюючих пільг, проте широко використовує пільги, що надаються окремим економічним суб'єктам та фондам, і є недоречними з точки зору ефективності.

Також у Податковому кодексі потрібно передбачити посилення санкцій за ухилення від сплати податків і спростити процедуру нарахування та сплати податків.

Ще однією важливою передумовою належного функціонування податкової системи є подолання корупції в органах ДПС, шляхом створення відповідних умов для праці, встановлення жорсткого контролю за діяльністю працівників органів ДПС та посилення відповідаль-

ності за порушення покладених на них обов'язків. Необхідно також оптимізувати кількісний склад працівників податкової служби. Проаналізувавши кількість працівників податкової служби в Україні та Нідерландах можна констатувати, що в Україні в 2003 р. 62,233 тис. податкових інспекторів контролювало сплату податків 750 тис. платників податків (1 податковий інспектор контролює 12,1 платників податків), в той час як в Нідерландах 30,7 тис. податкових інспекторів контролювало сплату 882 тис. платників податків (1 податковий інспектор контролює 28,7 платників податків). Це свідчить про те, що кількість платників (юридичних осіб), які припадають на одного податкового інспектора в Нідерландах в 2 рази більша, ніж в Україні, це при тому, що податкові надходження, які припадають на одного працівника податкової служби за той же період в Україні становить 763,3 тис. грн. (податкові надходження – 47500 млн. грн., чисельність працівників – 62233 чол.), а в Нідерландах 3257 тис. євро. (податкові надходження 100 млрд. євро, чисельність працівників – 30700 чол.) [10].

В Україні актуальною причиною порушення податкового законодавства, і як наслідок недоотримання бюджетом коштів, є низька податкова свідомість та культура платників податків. Для того, щоб покращити цю ситуацію, доцільно проводити просвітницьку роботу з платниками податків, а саме: ввести спеціальний курс з необхідною базою податкових знань для підприємців-початківців, який дозволяє здійснювати підприємницьку діяльність; ввести спеціальний базовий курс "Податкова система" у школах, для ознайомлення усіх майбутніх платників податків з азами податкової справи; проводити роз'яснення актуальних змін у податковому законодавстві для платників податків через ЗМІ, семінари, різні консультаційні послуги.

Для покращення діяльності системи загалом, потрібно також реформувати

судову систему України, підвищивши професійний рівень суддів, перетворивши суд на важливий і авторитетний орган державної влади, найголовніший пріоритет для якого – рівність усіх перед законом, захист прав та свобод людини і громадянина.

Підсумовуючи, потрібно зазначити, що сьогодні податкова система України потребує реформування. Важливим його етапом є перехідний етап, який повинен без значних потрясінь трансформувати податкову систему на зразок країн Європейського союзу, що дасть змогу наблизити рівень життя українського народу до стандартів країн з розвинутою економікою. Наразі економіка України перебуває на стадії зростання, а відтак настав сприятливий і давно очікуваний момент для того, щоб реформувати податкову систему і потрібно це почати робити якнайшвидше.

Література

1. *Фінанси. Под ред. В. М. Родионовой.* – М.: *Фінанси и статистика*, 1994. – С. 332.
2. Мельник П. В. *Розвиток податкової системи в перехідній економіці.* – Ірпін: *Академія державної податкової служби України*, 2001. – 362 с.
3. Данілов О. Д., Фліссак Н. П. *Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник.* – К.: *Парламентське видавництво*, 2001. – 216 с.
4. Заяц Н. Е. *Теорія налогов: Учеб.* – Мн.: *БГЭУ*, 2002. – 220 с.
5. Василюк О. Д. *Податкова система України: Навчальний посібник.* – К.: *ВАТ "Поліграф книга"*, 2004. – 478 с.
6. www.kmi.gov.ua
7. Соколовська А. М. *Податкова система України: Теорія та практика становлення.* – К.: *НДФІ*, 2001. – 372 с.
8. www.minfin.gov.ua
9. www.government.gov.ru
10. www.sta.gov.ua