

УДК 336.22: 338.30

**Пенякова Г. Л.,***кандидат економічних наук, старший викладач Одеського інституту фінансів (м. Одеса)*

## **ФУНКЦІОНАЛЬНА ТРАНСФОРМАЦІЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ВІДНОВЛЮВАЛЬНОГО ЗРОСТАННЯ**

*У статті системно проаналізовано чинники національної податкової моделі. Досліджено зарубіжний досвід трансформації податкових систем. Внесено пропозиції щодо модернізації вітчизняної системи оподаткування з урахуванням викликів посткризового розвитку.*

**Ключові слова:** *система оподаткування, посткризовий розвиток, функціональна трансформація, податкове стимулювання, податкові пільги.*

*В научной статье системно проанализированы факторы национальной налоговой модели. Исследовано зарубежный опыт трансформации налоговых систем. Внесены предложения относительно модернизации отечественной системы налогообложения с учетом вызовов посткризисного развития.*

**Ключевые слова:** *система налогообложения, посткризисное развитие, функциональная трансформация, налоговое стимулирование, налоговые льготы.*

*The factors of national tax model are system analysed in scientific labour. Investigational foreign experience of transformation of the tax systems. Suggestions are brought in in relation to modernization of the domestic system of taxation taking into account the calls of postkrizovogo development.*

**Keywords:** *system of taxation, development, functional transformation, tax stimulation, tax deductions.*

**Постановка проблеми.** Протягом 2009-2010 рр., в результаті загострення фінансово-економічної кризи, планові завдання щодо акумуляції податкових платежів за більшістю податків виконати не вдалося. Основною причиною цього явища є зниження прибутковості економіки внаслідок зниження реальної заробітної плати та згортання попиту на продукцію українських товаровиробників.

Крім того, не можна забувати, що податкова система має не лише забезпечити надходження до бюджету (фіскальна функція), але й стимулювати пріоритетні види виробництв відповідно до проголошених пріоритетів (стимулююча функція).

Отже, актуальною і значущою проблемою сьогодення є забезпечення стійкості податкових надходжень, а також здійснення ефективних заходів з гармонізації податкової політики.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Актуальним питанням удосконалення чинної податкової системи України присвячено чимало наукових праць. Загальнометодологічні проблеми розвитку податкової системи досліджено у працях В. І. Довгалюк [3]. А. І. Мярковський проаналізував актуальні питання бюджетно-податкової реформи [5]. С. В. Захарін дослідив можливості використання податків в якості стимулятора інвестиційної та інноваційної активності [6]. Іноземний досвід розвитку податкових систем узагальнено у працях С. В. Юргелевича [7], М. І. Карліна [8] та Н. М. Ткаченко [9]. Однак малодослідженими залишаються окремі проблеми удосконалення чинного механізму функціонування податкової системи з урахуванням негативних наслідків загострення економічної кризи.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є викладення результатів дослідження розвитку податкової системи України, а також визначення перспективних напрямів її функціонального розвитку з урахуванням необхідності прискорення економічного зростання.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно з результатами опитувань, переважна більшість промисловців і підприємців категорично незадоволені чинною системою оподаткування, перш за все через нерівномірне розподілення податкового тягаря, надмірне навантаження на фонд оплати праці, відсутність правової стабільності, звужене застосування стимулюючої функції податків. Незважаючи на те, що вітчизняна податкова система за окремими показниками відповідає визнаним світовим стандартам, проблема її переважної фіскальної спрямованості залишається актуальною і не вирішеною. Протягом 2001-2003, 2005 та 2008 рр. податкове навантаження на економіку посилювалося (іншими словами, частка податкових надходжень у ВВП зростала). Частка податкових надходжень у ВВП коливається в межах 18,3-23,9%. Максимальне значення податкового навантаження на економіку (23,9%) зафіксовано у 2008 р., що можна пояснити сприятливою зовнішньоекономічною кон'юнктурою у I половині 2008 р.

Особливістю розвитку податкової системи в Україні є значні коливання податкових надходжень у структурі бюджетних доходів та ВВП, нерівномірність податкового навантаження та податкового коефіцієнта. На нашу думку, однією з причин уповільнення ВВП у 2000-2005 рр. стало зниження ставок за основними податками та розширення спектру податкових пільг. Крім того, зменшенню податкового коефіцієнта сприяло посилення таких негативних явищ в українській податковій системі, як зростання заборгованості платників перед бюджетом від 0,1% ВВП (1994 р.) до 9,5% (1998 р.) і після масштабних списань та реструктуризації податкової заборгованості у 2001 році – до 6,4% (2002 р.) і 2,6% (2007 р.). Оптимізація податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків призвели до зни-

ження фіскальної ефективності, наприклад, ПДВ (від 8,8% ВВП в 1997 р. до 4,9% ВВП в 2006 р.) і податку на прибуток підприємств (від 6,2% до 4,7% відповідно).

Сума доходів зведеного бюджету України у 2008 р. становила 297844,6 млн. грн., або на 35,4% більше за відповідний показник 2007 року. Податкові надходження до зведеного бюджету становили 227164,8 млн. грн., або на 40,9% більше показника 2007 р. Зважаючи на перевищення темпу приросту податкових надходжень над темпом приросту загальних доходів можемо говорити про посилення податкових надходжень у загальній структурі доходів.

Згідно з інформацією Держкомстату, у 2008 р. до Державного бюджету України надійшло 231686,3 млн. грн., або на 39,6% більше за відповідний показник 2007 року. Податкові надходження до Державного бюджету України за звітний період становили 167883,4 млн. грн., або на 43,9% більше від надходжень 2007 року. Неподаткові надходження до державного бюджету становили 52817,6 млн. грн., або на 25,4% більше за відповідний показник 2007 року [1].

Негативні тенденції в системі оподаткування, що пов'язані із своєчасністю та повнотою збору податків, проявилися у 2009 р. Зокрема, у січні-червні 2009 р. до зведеного бюджету України надійшло 79,1 млрд. грн. податкових платежів, що контролюються органами ДПА, в тому числі до державного бюджету – 50,6 млрд. грн., до місцевих бюджетів – 28,5 млрд. грн. Планове завдання щодо наповнення загального фонду державного бюджету виконане на 101,9%. Виконані планові завдання щодо надходження всіх основних податків, які сплачують юридичні особи: податку на прибуток (протягом січня-червня 2009 р. надійшло 14,2 млрд. грн.), податку на додану вартість (21,8 млрд. грн.), акцизного збору з вироблених в Україні товарів (5,5 млрд. грн.). Проте в абсолютному порівнянні надходження платежів від сплати податку на прибуток та податку на додану вартість порівняно з аналогічним періодом минулого року зменшилися [2]. У 2009 р. зросли податкові надходження від фінансової діяльності, транспорту, освіти, виробництва електроенергії, газу і води. Значно знизилися надходження від будівництва, добувної промисловості, рибного господарства.

Найбільші надходження до бюджету забезпечують чотири податки: податок на прибуток підприємств, прибутковий податок з громадян, податок на додану вартість, акцизний збір. Протягом 2002-2008 рр. надходження основних податків (прямих і непрямих) мали тенденцію до збільшення. У 2009 р. впали надходження податку на прибуток підприємств, прибуткового податку з громадян, податку на додану вартість, що стало наслідком загострення економічної кризи. У 2009 р. зросли надходження акцизного збору, що стало наслідком розширення бази оподаткування та зростання ставок. Традиційно високу частку податкових надходжень формують основні прями податки – податок на прибуток підприємств та

податок на доходи фізичних осіб (за виключенням 2006 р. коли обсяг ПДВ перевищив сумарні обсяги податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб), що говорить про удосконалення структури податкових надходжень, оскільки пряме оподаткування зазвичай вважається більш справедливим, ніж непряме. Значну роль у структурі податкових надходжень відіграє ПДВ (40,7% у 2009 р., 40,5% у 2008 р., 36,8% у 2007 р., 40,1% у 2006 р.), що не відповідає практиці розвинутих країн.

Тенденцію до поступового переходу на модель, коли в структурі податкових надходжень переважатимуть прямі податки над непрямыми, слід визнати позитивною, оскільки за таких умов підвищується "зацікавленість" державного апарату у збільшенні доходів платників (ці доходи визначатимуть базу оподаткування), а система оподаткування є, за твердженням деяких дослідників, "більш справедливою" [3].

У результаті податкової реформи знижено ставки основних податків – податку на прибуток підприємств (до 16%, в тому числі на перехідний період – до 19-23%), податку на доходи фізичних осіб (до 15%) та інших. Крім того, реалізовано заходи щодо удосконалення адміністрування податків [4]. Удосконалено правове регламентування стягнення податкового боргу, оформлення та подання звітності, механізму функціонування спрощеної системи оподаткування малого та середнього підприємництва, порядку розрахунків між бюджетами та платниками [5].

Особливістю податкової системи України є те, що податковий тягар значною мірою залежить від виду підприємства. Оскільки суб'єктам оподаткування дозволено зменшувати оподатковуваний прибуток на суму амортизаційних відрахувань (складову доданої вартості), капіталомісткі підприємства сплачують відносно менший податок, вимірний як частка доданої вартості, ніж працемісткі підприємства. Це пов'язано з високим рівнем оподаткування фонду оплати праці (вище 40%).

Призначенням податкової системи є підтримка інвестиційної складової конкурентоспроможності підприємств, тобто стимулювання здатності виробників фінансувати виробничі витрати (інвестиції) за рахунок внутрішніх та залучених джерел. Інвестиційну конкурентоспроможність підприємства можна визначити як його здатність підтримувати такий інвестиційний процес, при якому відбувається розширене відтворення та ефективне використання чинників виробництва, а показник чистих інвестицій є позитивним [6].

Важливим завданням амортизаційного механізму є формування на рівні підприємств достатніх фінансових ресурсів, які компенсують їхні витрати на оновлення основного капіталу без зниження результативності операційної діяльності, але з перспективою зростання рівня інвестиційного та інноваційного оновлення. Отже, державна амортизаційна політика повинна бути однією із дієвих складових державного регулювання інвестиційних та інноваційних процесів у промисловості. Нині доцільне

не примусове збільшення або зменшення амортизаційних ставок, а вжиття певних заходів з помірної лібералізації амортизаційної політики. Власники мають самостійно, з урахуванням стратегії розвитку бізнесу, обирати системи амортизації, які б забезпечували підтримку високих темпів заміщення основних фондів, зважаючи на необхідність підтримки якісної та цінової конкурентоспроможності [5]. Вказане забезпечить поліпшення фінансової ситуації перш за все у ефективно працюючих підприємствах та призведе до посилення ефектів мобільності капіталу.

Системи оподаткування розвинутих країн, залишаючись навіть цілком прийнятними для розвитку виробництва, зазнають регулярних модернізаційних змін, як правило – в бік стимулювання високотехнологічних виробництв. У багатьох країнах – членах ЄС відбувається зниження податкових ставок при одночасному зменшенні податкових пільг [7]. Завдяки цьому вдається спромогтися посилення дії принципу справедливості оподаткування, а також зменшити витрати на податкове адміністрування. Вирівнювання податкового навантаження за інших рівних умов призводить до підвищення загальної національної конкурентоспроможності, оскільки через ефект мобільності капіталу дозволяє розвивати виробничу активність у ефективніших видах економічної діяльності. Ця обставина, на наш погляд, має враховуватися перш за все в умовах активного державного антициклічного регулювання.

Світовий досвід податкового реформування доводить, що коли економіка країни потребує істотної структурної перебудови та масштабних соціальних реформ, уряди використовують здебільшого різного роду податкові пільги, які є одним із найефективніших інструментів податкової політики держави для стимулювання розвитку економіки [8; 9].

В умовах антикризового регулювання та орієнтації державної економічної політики на відновлення економічного зростання, в порядку денному постало питання про можливість запровадження прискореної податкової амортизації. В багатьох країнах прискорена амортизація розглядається як джерело інноваційних ресурсів економіки, акумульованих виробничими компаніями. У випадку застосування прискореної амортизації необхідно встановити приписи про використання коштів амортизаційного фонду виключно за своїм економічним призначенням, оскільки зависокі ставки амортизації призведуть до звуження бази оподаткування.

Непривабливість, з точки зору держави, використання прискореної амортизації диктується через побоювання зменшення податкових надходжень. Компромісним рішенням є запровадження пільги на підставі укладення особливої угоди між податковим органом і конкретним платником (який працює, як правило, у пріоритетних галузях, перелік яких має визначитися на законодавчому рівні). Останній має брати зобов'язання не лише використати додатково виведені з-під оподаткування кошти виключно на оновлення основних фондів шляхом закупівлі сучасного обладнання та

інвестування у техніко-технологічний розвиток, а також підтвердити такі операції документальними доказами.

**Висновки.** Головні проблеми розвитку податкової системи України: неефективна структура податкової системи (основний тягар несуть легальні виробники, що обмежує їхню інвестиційну та інноваційну активність), традиційне акцентування податкової політики на реалізації фіскальної функції податків, правова нестабільність (часті і непередбачувані зміни податкового законодавства), яка унеможливило раціональне виробниче планування, складність визначення податкових зобов'язань, завеликі (порівняно з іншими країнами) витрати на податкове адміністрування, значна нерівномірність розподілення податкового тягара між платниками, що працюють у різних видах економічної діяльності. В перспективі слід орієнтуватися на модель, коли в структурі податкових надходжень переважатимуть прямі податки над непрямими.

Орієнтирами податкової реформи як однієї з найважливіших складових стратегії відновлення зростання на інноваційній основі повинні бути помірне зниження і вирівнювання податкового тягара (особливо стосовно промисловості), посилення ефективності податкового контролю за рівнем витрат виробництва, мінімізація витрат з податкового адміністрування, оптимізація ставок різних податків та їхнє узгодження з європейськими стандартами.

Преференції слід надавати, керуючись, перш за все, загальнодержавними інтересами. Через використання інструментарію пільгового оподаткування слід створити умови для активізації інвестиційних та інноваційних процесів, насамперед, у пріоритетних галузях промисловості, які визначені ключовими в контексті структурної перебудови економіки. Необхідно також виробити адекватний порядок звітності та контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів, отриманих внаслідок застосування податкових пільг, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного використання, нецільового використання (використання не за призначенням) тощо.

У майбутньому слід провести дослідження щодо розробки перспективних методик моделювання розвитку податкової системи в залежності від змін загальноекономічної ситуації.

### Література:

1. Статистичний щорічник за 2009 рік [статистичне видання] / за ред. О. Г. Осауленка. – К.: Держкомстат, 2010. – 566 с.
2. Звіт про виконання зведеного бюджету України у 2009 р. – К.: Державне казначейство України. – [Електронний ресурс. Доступний з: <http://www.treasury.gov.ua>].
3. Довгалюк В. І. Податкова система // В. І. Догалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – К.: Центр учбової літератури. – 2007. – 360 с.

4. Податковий кодекс України / Верховна Рада України / Електронний ресурс. – [Доступний з: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua)].
5. М'яковський А. І. Бюджетний кодекс України в контексті бюджетної реформи / А. І. М'яковський // Фінанси України. – 2009. – № 8. – С. 3-18.
6. Захарін С. В. Фінансові інструменти стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності / С. В. Захарін // Економіка України. – 2010. – № 12. – С. 48-58.
7. Юргелевич С. В. Зарубіжний досвід податкових реформ та уроки для України / С. В. Юргелевич / Фінансово-кредитні важелі державного регулювання економіки [збірник наукових праць] / НАН України, Інститут економіки (Редкол.: А. І. Даниленко (відп. ред.) та інші) – К., 2002. – С.68-78.
8. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн [навч. посіб.] / М. І. Карлін. – К.: Кондор, 2004. – 384 с.
9. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік та звітність / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.