

10. Про затвердження Програми запровадження системи управління якістю в органах виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 11 трав. 2006 р. № 614 // Офіц. вісн. України. - 2006. - 31 трав. - № 20. - С. 19. - Ст. 1435.

11. Про схвалення Концепції вдосконалення системи прогнозних і програмних документів з питань соціально-економічного розвитку України : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 4 жовт. 2006 р. № 504 // Офіц. вісн. України. - 2006. - 18 жовт. № 40. - Ст. 2692 (1).

Таїсія Крушельницька,
кандидат економічних наук, доцент,
докторант кафедри економічної теорії
і історії економіки НАДУ

Суперечності у сфері державного управління податковою системою та напрями їх вирішення

У даній статті автор порушує актуальні питання вирішення суперечностей у сфері державного управління податковою системою, які виникають між учасниками податкового процесу.

Ключові слова: державне управління, податкова система, бюджетне відшкодування, непрямі податки, податок на додану вартість.

In this article the author raises issues of resolving conflicts in public administration tax system that arise between members of the tax process.

Key words: public administration, tax system, budgetary compensation, indirect taxes, value added tax.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Для забезпечення ефективного функціонування суспільного сектору економіки як єдиного збалансованого організму необхідно створити дієві механізми регулювання різних сфер господарського життя держави, у тому числі сфери оподаткування, що можливо лише за умови проведення активної державної політики підтримки учасників підприємницької діяльності через механізм податкової підтримки.

Податкові відносини виникають на стадії перерозподілу національного доходу, а податкова політика впливає на економічні процеси незалежно від волі держави. Саме на цьому етапі виникає перша і основна суперечність податкової системи: оскільки головним завданням державного управління оподаткуванням є забезпечення достатнього обсягу надходжень до бюджету для забезпечення виконання функцій держави, то вплив податкової політики на процеси відтворення та інтереси інших учасників податкового процесу мають другорядне значення. Обговорення цієї проблеми продовжується і дотепер, чим і зумовлюється актуальність запропонованого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, у яких започатковано розв'язання даної проблеми, та виділення невирішених раніше питань. Розробці теоретичних основ організації та регулювання податкових відносин присвячені праці ряду зарубіжних учених: Р.Багла, Р.Берда, К.Едель, В.Н.Лексина, Р.Масгрейва, Д.Стігліца, А.Н.Швецова та ін. літературі. Зазначені питання досліджувались у роботах вітчизняних науковців В.Асадчева, В.Бодрова, О.Дроздовської, О.Кауна, В.Рибак, О.В.Сидорця, С.В.Слухая, В.С.Толуб'яка та ін. Основні принципи побудови податкової системи в цілому та окремих її складових досить широко розглянуті як класиками економічної науки, так і сучасними вченими. Більшість наукових праць орієнтована на виявлення загальних тенденцій функціонування податкової системи, водночас багато проблем, пов'язаних з опрацюванням заходів з управління податковою системою, аналізом ролі її складових та формуванням її оптимальної структури, залишаються невирішеними і є актуальними.

Завдання статті. Метою написання даної статті є визначення основних суперечностей у системі оподаткування. Основними завданнями, виходячи з цього, є дослідження і класифікація протиріч податкової системи України, порівняння їх з аналогами інших країн, як то США, країни - члени Європейського Союзу, пошук напрямів максимального вирішення цих протиріч з урахуванням інтересів усіх учасників податкового процесу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням наукових висновків. В Україні податкова система постійно еволюціонує. Однак, як зазначав Т.Дай, твердження про те, що державна політика відображає потреби "народу" - скоріше міф, ніж реальність американської демократії [1, с. 47]. Наведена аксіома є справедливою і для України. Незважаючи на численні зміни, що перманентно відбуваються у сфері оподаткування і мають на меті удосконалення податкової системи України, вона не позбавлена серйозних суперечностей і недоліків.

По-перше, податкова система характеризується, передусім, фіскальною спрямованістю, що є вирішальним чинником при реформуванні податкового законодавства, разом з тим її регулююча функція - не зорієнтована на стале економічне зростання. Таким чином, існує і постійно поглиблюється протиріччя між інтересами держави (в частині виконання фіскальної функції) і суб'єктами підприємницької діяльності.

По-друге, структура оподаткування сформована таким чином, що на виробництво покладається високе податкове навантаження, а на природні ресурси - низьке, що робить її несприятливою для розвитку економіки. Особливо загострюється ця суперечність на тлі тих змін, що відбуваються в податкових системах постсоціалістичних країн - нових членів ЄС, де в процесі податкових реформ вдалося суттєво послабити податкове навантаження на підприємницьку діяльність.

По-третє, нормативно-правова база у сфері оподаткування в Україні є складною та мінливою, а окремі законодавчі акти - недостатньо узгодженими між собою. Так, чимало правових документів мають неоднозначне або недостатньо визначене тлумачення, що призводить до викривлень і порушень при їх застосуванні, і суттєвого зниження привабливості української економіки для зарубіжних інвесторів.

Ці та інші суперечності, що залишаються у вітчизняній системі оподаткування, унеможливають виникнення в суб'єктів підприємницької діяльності мотивації щодо розширення масштабів бізнесу, та навіть його ведення на існуючому рівні, натомість, створюються умови для уникнення оподаткування.

Крім того, податкова система України є дорогою в адмініструванні. Витрати на адміністрування окремих податків є значними порівняно із доходами бюджету, що забезпечуються за рахунок їх справляння. Це є досить гострим протиріччям, яке необхідно негайно вирішувати, в тому числі через розгляд можливості скорочення податкової звітності та подовження податкового періоду.

Усі ці та інші недоліки і протиріччя викликають необхідність реформування податкової системи, метою якої є забезпечення достатності сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, приведення податкової політики у відповідність із пріоритетами розвитку державної соціально-економічної політики, за умови сприяння поступовому і стабільному економічному зростанню на інвестиційно-інноваційній основі.

Динаміка податкової системи України, починаючи з 1995 р., показує поступове зниження податкового навантаження на економіку підприємств. Так, знижено ставки основних податків: ПДВ з 28 до 20%, податку на прибуток підприємств з 30 до 25%, а також запроваджено пропорційну шкалу оподаткування доходів громадян за ставкою 15% і зменшено нарахування на фонд заробітної плати до соціальних фондів [2].

У деяких країнах ЄС також здійснено перехід до пропорційного оподаткування доходів громадян, однак за значно вищою ставкою, зокрема, в Естонії - 24%, в Латвії - 25%, Литві - 33%, Словаччині - 19% [2]. Отже, ставка, за якою справляється податок з доходів фізичних осіб в Україні, перебуває на значно нижчому рівні, ніж у країнах - членах ЄС.

Також в Україні застосовуються найнижчі ставки акцизного збору. Так, у Франції, Великобританії, Португалії, Німеччині, Мальті акцизний збір на тютюнові вироби становить понад 60% в ціні товару, тоді як в Україні - 15-21%, щоправда акцизний збір постійно перебуває в центрі уваги і держави, і платників податків [2]. Причому така посилена увага пов'язана, на нашу думку, з нестабільним характером ставок податку.

Ставка податку на прибуток підприємств є також нижчою, ніж у розвинутих країнах - членах ЄС, яка в середньому становить близько 30,1% оподаткованого прибутку, але в Україні вона залишається вищою, ніж у

країнах - нових членах ЄС, де її середній рівень сягає близько 20,6%. Ставка ПДВ перевищує середній рівень як розвинутих країн (19,7%), так і країн - нових членів ЄС (19,0%) [2].

Незважаючи на пом'якшення оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності, позитивних зрушень в економіці країни не сталося. Однією з вагомих і непереможних причин цього є мета податкового процесу, адже податкова система характеризується, передусім, фіскальною спрямованістю. Виходячи з цього доходи бюджетної системи мають бути побудовані таким чином, "...щоб з них можна було покривати всі бюджетні видатки, щоб органи місцевого самоврядування були зацікавлені в отриманні доходів з кожного можливого джерела", зазначає О.Музика [3, с. 103].

Для узагальнення інформації про доходи бюджету застосовується групування доходів з присвоєнням окремим підрозділам бюджету відповідних порядкових номерів, що називається бюджетною класифікацією і наведено у відповідній постанові Верховної Ради України [4]. Бюджетна класифікація доходів і витрат має забезпечувати зіставлення показників бюджетів усіх рівнів. Нами в узагальненому вигляді наведено класифікацію доходів державного бюджету (див. рисунок).



Класифікація доходів державного бюджету

Як бачимо, доходи бюджету за нормативною класифікацією поділяються на такі групи: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, офіційні трансферти, цільові фонди. Групи сформовано за джерелами та способами отримання доходів, що є спільною ознакою для класифікації бюджетних надходжень різних країн, хоча, певна річ, у кожній країні є свої відмінності.

Так, доходна частина бюджетів штатів у США також формується за рахунок п'яти джерел, але їх перелік дещо інший: податкові надходження, неподаткові збори та платежі, федеральна допомога, виплати до страхових фондів, доходи від комунальних служб і продажу винно-горілчаних виробів [5, с. 41]. Звертаємо увагу, що за українським законодавством акцизний збір належить до податкових платежів.

В європейських країнах розвиток оподаткування, у тому числі зміни загального рівня оподаткування підприємницької діяльності і зростання фіскальної ефективності окремих податків, відбувались більш плавно і поступово, що пом'якшувало суперечності між учасниками податкового процесу та створювало більш сприятливі умови для розвитку бізнесу.

Так, протягом 1995-2002 рр. лише в нових країнах - членах ЄС спостерігались значні коливання перерозподілу ВВП через податкову систему та соціальні фонди (максимальне - 8,5 відсоткових пункти у Словаччині). Однак вони відбувались протягом семи років, а не одного, як в Україні. Серед розвинутих країн максимальні коливання рівня перерозподілу ВВП через податкову систему та соціальні фонди мали місце в Греції - 3,6 відсоткових пункти. В середньому по 15 країнах - членах ЄС вони були на рівні 0,5 відсоткового пункту [2]. Вищезазначене свідчить про проведення в цих країнах більш виваженої податкової політики.

Т.Дай федеральну податкову систему США називає "складною, несправедливою і неуніверсальною". При цьому автор стверджує, що близько половини всіх доходів у Сполучених Штатах уникає оподаткування через різноманітні пільги, знижки й спеціальне трактування податкового законодавства. Закони... карають працю, заощадження, інвестиції і витискають капітальні інвестиції в непродуктивні податкові ніші й у нелегальну тіньову економіку" [1, с. 239]. Вищесказане, на жаль, стосується і податкової системи України.

Нестабільна, складна і несправедлива система оподаткування в Україні витискає підприємців поза межі легального бізнесу. Так, за розрахунками Світового банку розмір тіньової економіки в Україні сягнув понад 70% від офіційного обсягу ВВП, що становить певну загрозу не тільки для економічної безпеки України, але і для світового господарства. Український уряд, погоджуючись, що розміри тіньової економіки в Україні є "занадто великими", не згоден з оприлюдненою цифрою і заявляє, що рівень даного показника перебуває на рівні 45-55% і має тенденцію до зниження. Звичай-

но, важко точно оцінити масштаб тіньового обігу, але навіть і офіційна цифра свідчить про гостру необхідність реформування податкової системи.

Але найбільш невизначеним і суперечливим залишається податок на додану вартість як у частині формування зобов'язань платників, так і в частині бюджетного відшкодування. Що стосується саме бюджетного відшкодування ПДВ по експорту, то, за даними прес-служби Президента України Віктора Януковича, динаміка цього показника з року в рік стрімко зростає, що можна пояснити впливом фінансової кризи на платоспроможність, точніше, неплатоспроможність бюджету.

Ми зіставили показники з динаміки бюджетного відшкодування ПДВ та обсяг тих операцій, які потрапляють під даний режим оподаткування, тобто з обсягом експорту товарів і послуг з України за той самий період, спираючись на дані Державного комітету статистики України (див. таблицю) [6; 7].

Обсяг експорту товарів з України

Показник	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	I кв. 2010 р.	2009 р. до 2006 р., %
Обсяг експорту, млн дол. США	38367,7	49248,1	66954,4	39695,7	10336,3	103,5
У % до відповідного періоду попереднього року	112,1	128,4	135,8	59,3	124,6	-
Сума невідшкодованого ПДВ, млн грн	6757,9	8585,6	12786,4	21840,9	27721,7	410,2
У % до відповідного періоду попереднього року	163,8	127,0	148,9	171,9	Н.д.	-

Як бачимо, обсяг експорту збільшився лише на 3,5%, а сума невідшкодованого ПДВ - більш ніж у 4 рази. За тим самим джерелом, всього надходження до загального фонду державного бюджету в I кварталі 2010 р. становили 63,5 млрд грн. Тобто майже половину з цих надходжень держава заборгувала підприємствам-експортерам, більшість з яких є власністю представників економічної еліти України та інших країн.

Постає питання економічної доцільності подовження чинності бюджетного відшкодування ПДВ по експорту, яке саме по собі є джерелом розпорощення бюджетних коштів та підкреслює неплатоспроможність держави. Однак питання скасування бюджетного відшкодування експортного ПДВ порушується досить нерішуче, а саме його вирішення, на наш погляд, стало початком в усуненні суперечностей між учасниками податкового процесу.

Таким чином, основними напрямками реформування податкової системи для вирішення названих суперечностей є такі:

- удосконалення інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, а

з іншого боку - посилення відповідальності платників до виконання податкових зобов'язань;

- розгляд можливості істотного зниження рівня податкового навантаження на підприємницьку діяльність та перегляд структури діючих податків у бік зростання частки ресурсних платежів, встановлення чітких правил регулювання взаємних зобов'язань держави і платників податків, дієвого контролю за їх дотриманням;
- перегляд і раціоналізація податкового законодавства та поступове упорядкування і забезпечення збалансованості державних доходів і видатків.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Зазначене вище висвітлює існування низки протиріч у функціонуючій податковій системі України та довело наявність певних обмежень для проведення її реформи. Тобто держава в процесі виконання притаманних їй функцій постійно стикається з суперечностями, пов'язаними, з одного боку, з необхідністю максимально наповнити бюджет, а з другого - певним чином стимулювати підприємницьку діяльність. Серед основних напрямів вирішення цих та інших протиріч можна назвати: удосконалення інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом; відповідальне ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань; встановлення чітких правил регулювання взаємних зобов'язань держави і платників податків, дієвого контролю за їх дотриманням.

Результати дослідження будуть використані для розробки подальших пропозицій у сфері удосконалення податкової системи. Зокрема, планується опрацювання механізму впровадження законодавчих актів з оподаткування, визначення оптимальних ставок оподаткування, підвищення лібералізації звітності.

Список використаних джерел

1. Дай Т. Р. Основи державної політики : підручник / Т. Р. Дай ; пер. з англ. Г. Є. Краснокутського ; за наук. ред. З. В. Балафаєва. - О. : АО Бахва, 2005. - 468 с.
2. Проект постанови Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи України" від 25 листоп. 2006 р. - Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=65412
3. Музика О. А. Доходи місцевих бюджетів за українським законодавством : монографія / О. А. Музика. - К. : Атіка, 2004. - 343 с.
4. Про структуру бюджетної класифікації України : Постанова Верховної Ради України від 12 лип. 1996 р. № 327 // Відом. Верхов. Ради України. - 1996. - № 42. - С. 208.
5. Лукьянченко А. А. Финансовое обеспечение полномочий городского самоуправления // Экономико-правовые проблемы городского самоуправления : сб. науч.

тр. / НАН України. Ин-т экон.-прав. исслед. ; редкол. : В. К. Мамутов (отв. ред.) и др. - Донецк, 2001. - С. 35-44.

6. Аналітична записка щодо стану виконання Державного бюджету України за січень-квітень 2010 року. - Режим доступу : <http://www.president.gov.ua/news/17122.html>

7. Обсяги експорту - імпорту товарів за регіонами України. Держкомстат України, 1998-2010. - Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Олександр Сапронов,
кандидат юридичних наук,
докторант кафедри національної безпеки НАДУ

Елементарний суб'єкт у складі об'єкта державного регулювання системи забезпечення транспортної безпеки України

У статті розглядається елементарний суб'єкт у складі об'єкта державного регулювання системи забезпечення транспортної безпеки України, його сутність і взаємозв'язок із суміжними категоріями. Визначаються поняття "суб'єкт державного регулювання", "індивід", "соціальний індивід", "особа" та їх співвідношення.

Ключові слова: суб'єкт державного регулювання, об'єкт державного регулювання, особа, індивід, соціальний індивід.

This article investigates an elementary subject of the government regulation object of the transport securing system in Ukraine: its substance and interrelation with neighbor concepts. Terms "government regulation subject", "individual", "social individual", "person" and its correlation are defined.

Key words: government regulation subject, government regulation object, person, individual, social individual.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Об'єктом державного регулювання, у тому числі у сфері національної безпеки на транспорті, на наш погляд, є соціальна система. Обов'язковими, постійними складовими соціальної системи як об'єкта державного регулювання є суб'єкти соціальної системи, соціальні зв'язки між ними та предмет соціальних зв'язків між указаними суб'єктами.

Суб'єкти соціальної системи, які відрізняються великою різноманітністю форм (суспільство, держава, нація, громадянин, громадське об'єднання тощо), поділяються нами на індивідуальні та колективні.

Ми розмежуємо колективні та індивідуальні суб'єкти соціальної системи таким чином: будь-який вид індивідуального суб'єкта соціальної