

О. Бойко**ЕВОЛЮЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

Проаналізовано податкову систему України та ключові етапи її формування з моменту становлення України як незалежної держави. Обґрунтовано положення, що податкова система України зазнає трансформацій від початкових етапів її формування до приведення її у відповідність до ринкових відносин та вдосконалення, із урахуванням економічних законів в умовах перехідної економіки.

Ключові слова: податкова система, еволюція податків, податковий кодекс, податковий механізм, генеза податкової системи.

Удосконалення податкової системи на сьогодні є важливим пріоритетом соціально-економічного розвитку України. Головними напрямками формування податкової політики держави є дотримання стабільності та прогнозованості, подолання дефіциту бюджету при врахуванні інтересів платників податку.

Питання формування, становлення та удосконалення податкової системи знаходяться в центрі дослідження вітчизняних учених: В. Андрущенко, В. Федосова, М. Кучерявенка, О. Василюк та інших. Ці та інші учені займаються вирішенням проблем в оподаткуванні, що потребують наукового обґрунтування.

Водночас на сьогодні недостатньою мірою досліджено проблеми оптимальності вітчизняного оподаткування. Потребує детального дослідження і питання самого процесу еволюції й утворення економічних поглядів на процес оподаткування.

Метою статті є дослідження етапів формування та становлення податкової системи України задля вибору головних напрямів її удосконалення в умовах сучасної ринкової економіки.

Національна економіка України функціонує як самостійна система вже більше ніж два десятиліття. За цей час, попри еклектичність, хаотичність і непослідовність державної економічної політики, була сформована економічна модель, яка має певну сформовану основу, досить міцний каркас та розвивається відповідно до власних особливостей. На жаль, вона значно відрізняється від тієї моделі, розбудову якої українська влада ставила собі за мету на початку ринкових перетворень. У загальному вигляді це була модель динамічної європейської соціально розвиненої економіки з потужним цивільним промисловим комплексом, значним сегментом сфери послуг та ефективним державним сектором. Зокрема, в Основних напрямках економічної політики України в умовах незалежності, схвалених парламентом України 25 жовтня 1991 р., зазначалося: “Докорінна структурна перебудова народного господарства, кардинальні зміни в інвестиційній діяльності розглядаються як найважливіші пріоритети подальшого розвитку економіки України для надання їй більшої динамічності й соціальної спрямованості” [1].

Серед інших стратегічних цілей у документі визначалося, що головним напрямом зміни фінансової політики суверенної України є перенесення центру ваги в ній з фіскальної функції на функцію регулювання економіки, заохочення підприємців до використання досягнень науково-технічного прогресу, структурної перебудови економіки. Основним засобом реалізації такої політики мають стати податки [2].

З метою створення нової податкової системи суверенної держави Уряд підготував низку проектів законодавчих актів, які повинні були створити власний податковий механізм. При їх розробці враховувалося те, що податки повинні виконувати насамперед головне своє завдання – бути ефективним інструментом впливу на зміну структури виробництва, стимулювати ділову активність і підприємницьку діяльність, а також забезпечувати надходження до бюджетів усіх рівнів доходів, достатніх для фінансування державних видатків. Для всіх суб'єктів господарювання передбачаються рівні умови оподаткування незалежно від форм власності [3].

На сьогодні можемо констатувати, що далеко не всіх стратегічних цілей було досягнуто, а в окремих спостерігається значний регрес порівняно із першими роками незалежності. Так, наприклад, поряд із частковою втратою виробничого потенціалу, що був сформований ще за часів існування СРСР, і відсутністю модернізації економіки, податкова система України після двадцятип'ятирічного періоду розвитку в умовах незалежності – це далеко не кращий варіант. Згідно з опублікованими звітами компаній “PricewaterhouseCoopers” та “World Bank Group”, податкова система України в останні роки належить до несприятливих для розвитку бізнесу, Україна є в числі країн, що представляють найскладніші моделі сплати податків: в рейтингу з 189 країн світу вона посіла в 2015 і 2016 рр. відповідно 108 та 109 місця [4, 5]. Це дещо кращі показники порівняно з 2010 і 2011 рр., коли Україна за даними звітів згаданих компаній посіла 181 місце у рейтингу із 183 країн світу [6, 7].

Саме тому важливо досліджувати проблеми вітчизняного оподаткування, формувати науково обґрунтовану довгострокову стратегію реформування податкової системи задля зниження податкового тиску за критеріями соціальної справедливості та стимулювання економічної активності суб'єктів підприємницької діяльності.

Проаналізуємо суть змін у податковій системі України з перших років незалежності та на сучасному етапі.

Першим етапом генези податкової системи незалежної України, на нашу думку, став прийнятий у 1994 р. у новій редакції Закон України “Про систему оподаткування” із наступними змінами та доповненнями [8]. Законом визначено принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів із розподілом їх на загальнодержавні та місцеві, а також права, обов'язки і відповідальність платників. На початку 1994 р. в Україні почали формуватись податкові механізми, з'явилися місцеві податки та збори, почала запроваджуватися контролююча функція фізичних осіб шляхом створення державного реєстру фізичних осіб.

Наступним етапом у розвитку податкової системи стало прийняття Конституції України у 1996 р., де зазначено, що виключно законами України встановлюється система оподаткування, податки і збори [9]. Упродовж 1996 р. відбувалась зміна в структурі органів податкової системи – утворення Державної податкової адміністрації та місцевих податкових інспекцій. Із цього року також розпочато спроби послаблення податкового тиску, про що засвідчили Указ Президента України “Про заходи по реформуванню податкової політики” № 621/96 від 31.07.1996 р. та постанова Верховної Ради України “Про Основні положення податкової політики в Україні” № 561/96-ВР від 04.12.1996 р., згідно з якими передбачалося значне реформування правових норм оподаткування. Зокрема, передбачалося введення законів прямої дії та створення умов для прийняття Податкового кодексу України, що має стати основним нормативним актом у процесі регулювання оподаткування.

Починаючи з другої половини 90-х рр. ХХ ст. бюджетно-податкова політика дедалі більше фокусувалася на вирішенні ще одного досить актуального завдання – зміцнення

вітчизняного бізнесу. Ця тенденція була обумовлена посиленням впливу бізнесу на владу, а також розумінням політиками того факту, що відновлення виробництва можливе лише через розширення фінансових ресурсів корпоративного сектора. Політика підтримки національного капіталу на перших етапах дійсно була обґрунтованою. Водночас для досягнення поставлених цілей влада не завжди обирала адекватні та ефективні форми такої підтримки. Не викликає сумнівів, що позитивно вплинуло на економіку зниження ставок податків, приведення адміністрування податків до західних стандартів (передусім це стосується ПДВ та податку на прибуток підприємств), запровадження спрощеної системи оподаткування тощо [10].

Це стосується також і створення спеціальних економічних зон (далі – СЕЗ) та територій пріоритетного розвитку (далі – ТПР), починаючи з 1995 р., із розрахунком на те, що це сприятиме залученню інвестицій в Україну та розвитку нових технологій. Проте запровадження низки податкових пільг використовувалося здебільшого для мінімізації оподаткування без еквівалентних іноземних інвестицій та згодом стало неконтрольованим. Окрім того, СЕЗ та ТПР були здебільшого створені на території Східної та Південної України, а тому спостерігався помітний дисбаланс та простежувалося помітне лобіювання політиками та владою інтересів саме цих регіонів, а з часом це перетворилося на інструмент підтримки певних компаній і територій за рахунок державного бюджету.

Починаючи з кінця 90-х рр. ХХ ст., держава почала надавати галузеві податкові пільги тим галузям промисловості, які вважалися пріоритетними: металургійна, гірнична, хімічна промисловість, авіа-, судно- та автомобілебудування, будівництво тощо. Надання цих пільг зводилося до повного або часткового звільнення від сплати податку на прибуток, ПДВ, земельної плати; списання пені й штрафів, нарахованих за несвоєчасну сплату податків, зборів та інших обов’язкових платежів; відтермінування зобов’язань щодо сплати податків тощо, що мало на меті дати можливість підприємствам пріоритетних галузей підвищити обсяги виробництва та поліпшити фінансові показники своєї діяльності. Проте, реально, надання таких суттєвих пільг для галузей не призвело до модернізації виробництва, зокрема і внаслідок відсутності дієвої системи контролю. До того ж, така політика держави призвела до недоотримання бюджетом значних податкових надходжень та, окрім того, за рахунок платників податків інших “непріоритетних” галузей, фактично і субсидіювалися “пріоритетні”, що також не могло сприяти покращенню фіскальної дисципліни.

Застосування фіскальних заходів для протекціоністських цілей. Встановлюючи високі ставки імпортного мита, уряд фактично закривав кордони для іноземних компаній, знижуючи конкуренцію на внутрішніх ринках. У такий спосіб фактично були закриті автомобільний ринок України та ринок нафтопродуктів. Через це український споживач отримував низькоякісний товар за завищеними цінами, а підприємства втрачали стимули для інвестицій у виробництво. Крім того, щоб знизити ціни на окремі товари всередині країни, уряд часто застосовував практику встановлення високих експортних мит (залізорудна сировина, коксівне вугілля, сільськогосподарська продукція) [11].

При цьому, на другому етапі розвитку податкової системи України (1994 – 1999 рр.) здійснено заходи щодо оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження на підприємства. Основою концепції реформування був курс на зменшення ставки податку на додану вартість (далі – ПДВ) з 28% до 20%, а у 1997 р. щодо окремих товарів запроваджена нульова ставка; податок на прибуток встановлено на рівні 30%. У цей період спостерігаються зміни у структурі податкових органів. Відбувається вихід державної податкової адміністрації зі складу міністерства фінансів і виокремлення в самостійний

орган виконавчої влади (1996 р.). Запроваджуються альтернативні системи оподаткування (1998 р.) – єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок. У 1999 р. створюється Академія державної податкової служби України – відомчий вищий навчальний заклад для підготовки фахівців у галузі оподаткування [12].

Наступні роки (2003 – 2006 рр.) характеризуються формуванням законодавчої бази щодо покращення взаємовідносин державної податкової служби України з платниками податків, зміною тенденцій, що було поширено в попередні роки, пріоритетом податкової політики стає усунення податкової дискримінації суб'єктів господарювання та створення однакових умов для всіх платників податків. Зокрема, приймається низка законів і кодексів щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист, щодо професійної етики працівника Державної податкової служби України. Знижується вплив великого бізнесу на політику: Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” було ліквідовано більшість пільг щодо всіх видів податків [13]. Скасовано надання галузевих пільг із ПДВ для окремих галузей промисловості, зокрема для автомобілебудівної, суднобудівної, космічної, літакобудівної галузі, а також для підприємств з виготовлення боєприпасів, їх елементів, виробів спецхімії, броньованих бойових машин, а також заборонено вексельні розрахунки. Окрім того, було запроваджено 5-річний мораторій на надання нових і розширення наявних пільг із податку на додану вартість. Згаданим законом також скасовано пільги з податку на прибуток і ввізного мита для підприємств автомобілебудівної галузі, а також спеціальні режими оподаткування у СЕЗ та ТПР.

Скасування більшості податкових пільг та покращення платіжної дисципліни сприяло стрімкому збільшенню доходів бюджету (табл. 1). Так, вже у 2005 р. доходи державного бюджету зросли на 55% порівняно з 2004 р., та у 2006 р. на 28% порівняно з 2005 р. У структурі доходів бюджету відчутно зросла частка податкових надходжень, – вже у 2005 – 2006 рр. вона збільшилася до 73% порівняно з 2004 р., де вона становила 69% і аж до 93% у 2008 р.

Таблиця 1

Динаміка доходів Державного бюджету України, млн грн [14]

Рік	Доходи	Податкові надходження в структурі доходів	Відсоток податкових надходжень у доходах бюджету, %
2000	49117,9	31317,5	63.7
2001	54934,6	36716,7	66.8
2002	61954,3	45392,5	73.3
2003	75285,8	54321,0	75.1
2004	91529,4	63161,7	69.0
2005	134183,2	98065,2	73.1
2006	171811,5	125743,1	73.2
2007	219936,5	161264,2	73.3
2008	297893,0	277164,8	93.0
2009	272967,0	208073,2	76.2
2010	314506,3	234447,7	74.5
2011	398553,6	334692,0	84.0

Так, 2006 р. стає пріоритетним напрямом модернізації Державної податкової служби України – триває робота над покращенням професійного рівня працівників ДПС, удосконаленням податкової звітності, вдосконаленням системи адміністрування податків. У 2006 р. Національну академію державної податкової служби України було перетворено на Національний університет державної податкової служби України, якому, згідно з Указом Президента України № 279/2006 від 03.04.2006 р. було присвоєно статус національного – все це здійснено в рамках вдосконалення професійного рівня працівників ДПС.

До речі, тенденція до збільшення частки податкових надходжень у бюджеті характерна для більшості розвинених країн, а також для країн, які ефективно впроваджують ринкові реформи. Частка податкових надходжень у таких країнах становить 85 – 90% [15].

У межах впровадження партнерських відносин між органами ДПС та платниками податків запроваджується ще один важливий напрям – подання звітності в електронному вигляді згідно з чинним законодавством (Наказ Державної податкової адміністрації України “Про подання електронної податкової звітності” № 233 від 10.04.2008 р.).

І лише через 19 років незалежності, у грудні 2010 р., з метою досягнення балансу інтересів держави і платників податків Верховною Радою України ухвалено Податковий кодекс України, який підписано Президентом України, який набув чинності з 1 січня 2011 р. [16]. Головним позитивом у Податковому кодексі є значне скорочення переліку загальнодержавних (з 28 до 18) та місцевих (з 14 до 5) податків і зборів. Податковий кодекс передбачає зниження рівня оподаткування за основними податками: за податком на додану вартість – із 20 до 17 – 18 % зі збереженням для окремих товарів і операцій нульової ставки, зменшення ставки податку на прибуток з 2011 р. із 25 до 19%, з 2014 р. – до 18%, а потім – до 17%. Спрямованість документу очевидна – розвиток податкового законодавства України у бік поступового зниження податкового тягара, що сприятиме піднесенню економіки.

При цьому у Податковому кодексі не обумовлено компенсаційні джерела, які б дали змогу покрити втрату доходів, яких зазнає бюджет унаслідок одночасного зниження ставок податку на прибуток підприємств та ПДВ, а це – прямий шлях до активної боргової політики уряду як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

У 2012 р., згідно з Указом Президента України “Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади” № 726/2012 від 24.12.2012 р., відбулися зміни у структурі Державної податкової служби України та Державної митної служби, які реорганізовано в Міністерство доходів і зборів України.

Згодом, Постановою Кабінету Міністрів України “Про утворення Державної фіскальної служби” № 160 від 21.05.2014 р. була створена Державна фіскальна служба як центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України шляхом перетворення Міністерства доходів і зборів України. Цей етап в історії фіскальної служби пов’язаний із створенням служби комплексного типу, яка виконує функції адміністрування та контролю за справлянням податків і зборів, митних платежів єдиного соціального внеску та є також службою сервісного типу. Статус органів ДФС і напрями її діяльності визначені Постановою Кабінету Міністрів України “Про Державну фіскальну службу України” № 236 від 21.05.2014 р. із наступними змінами та доповненнями.

У 2015 р. згідно із Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості

бюджетних надходжень у 2016 році” [17], які набули чинності з 01.01.2016 р., ставки окремих податків суттєво змінено (а саме знижено основну ставку єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування для платників до 22% від бази оподаткування, при діючих до цього диференційованих ставках від 36,3% до 49,7%; збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб – з 15% до 18% з 01.01.2016 р.). Збережено базову основну ставку на прибуток на рівні 18% та базову ставку ПДВ на рівні 20%. Збільшено ставки акцизного податку для алкогольних позицій (крім вина) у 1,5 – 2 раза.

Загалом, підсумовуючи результати аналізу становлення і розвитку податкової системи в Україні, доцільно зазначити, що цей процес був досить складним, суперечливим і багато в чому спонтанним. Але загальний напрям цих процесів загалом все ж був правильним – формування податкової системи і встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки. Процес трансформації податкової системи України навряд чи можна розглядати як податкові реформи. Реформа, фактично, відбулася ще в часи перебудови під час переходу на податкові основи взаємовідносин державних підприємств із бюджетом. Загалом ідеологія тієї реформи була ринковою, що й підтвердилося з часом. Проблеми ж у сфері оподаткування були пов’язані з труднощами перехідного періоду, що були (і є) об’єктивними. Водночас вони посилювалися суб’єктивними і досить часто непрофесійними діями влади. Не завжди ці проблеми вирішувалися своєчасно і правильно, але послідовність розвитку податкової системи України і ринкової спрямованості перетворень очевидні [18].

Отже, можна стверджувати, що податкова система України далека від досконалості, її формування продовжується – триває пошук подальшого вдосконалення податкового законодавства. На сьогодні можна стверджувати, що суб’єкти господарювання зазнають значних податкових навантажень і основою податкової політики залишається фіскальна функція. Водночас в особливо важких економічних умовах сьогодення необхідно приділити особливу увагу питанню стимулювання економічної активності суб’єктів підприємницької діяльності шляхом поступового провадження інвестиційної та соціальної податкової політики, заохочення підприємців до використання досягнень науково-технічного прогресу, запровадження диференційованих ставок податків залежно від виду діяльності і розміру одержаного прибутку або доходу та системності податкового законодавства, оскільки часта зміна його норм негативно позначається на діяльності суб’єктів підприємництва та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів.

Список використаної літератури

1. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ : монографія. К. : НІСД, 2011. 380 с.
2. Основні напрями економічної політики України в умовах незалежності : Постанова Верховної Ради України від 25.10.1991 р. (із змінами, внесеними згідно з Декретом № 14-93 від 22.01.1993 р.). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1698%D0%B0-12>.
3. Там само.
4. Paying Taxes 2015. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group. URL : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-overall-ranking-and-data-tables.pdf>.

5. Paying Taxes 2016. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group. URL : <http://read.pwc.com/i/601095-paying-taxes-2016>.
6. Paying Taxes 2010. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group. URL : <http://www.pwc.com/gx/en-paying-taxes/pdf/paytax-2010.pdf>.
7. Paying Taxes 2011. The Global Picture. PricewaterhouseCoopers and the World Bank Group. URL : <http://www.pwc.com/gx/en-paying-taxes/pdf-paying-taxes-2011.pdf>.
8. Про систему оподаткування : Закон України № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р. (а редакції Закону №3904-ХІІ від 02.02.1994) із змінами та доповненнями. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
9. Конституція України від 28 червня 1996 року: чинне законодавство станом на 3 березня 2014 р. (ОФЦ., ТЕКСТ). К. : ПАЛИВОДА А. В., 2014. С. 61.
10. Молдован О. О. Державні фінанси України... 380 с.
11. Там само. 380 с.
12. Ткаченко А. В. Історія становлення та розвитку податкової системи. URL : <http://old.bumib.edu.ua/sites/default/files/visnyk/25-2-22-2013.pdf>.
13. Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік та деяких інших законодавчих актів України” Закон України № 2505-IV від 25.03.2005 р. із змінами та доповненнями. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2505-15>.
14. Інформація про стан виконання зведеного державного бюджету за 2000 – 2012 рр. URL : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77440.
15. Молдован О. О. Державні фінанси України... 380 с.
16. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. зі змінами та доповненнями. URL : www.rada.gov.ua.
17. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році : Закон України № 909-VIII від 24.12.2015 р. URL : www.rada.gov.ua.
18. Федосов В., Опарін В., Львовичкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями : монографія / за наук. ред. В. Федосова. К. : КНЕУ, 2002. 387 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.2017

Схвалена до друку редколегією 24.05.2017

О. Boiko

THE EVOLUTION OF THE TAX SYSTEM IN UKRAINE

The article analyses the tax system in Ukraine, key stages of its formation since the establishment of Ukraine as an independent state. The author substantiates that the tax system of Ukraine has been experiencing transformations since the initial stages of its formation until its adjustment in accordance with market relations and improvement by consideration of economic laws under conditions of the transition economy.

Key words: tax system, evolution of taxes, tax code, tax mechanism, genesis of the tax system.