

Андрій ЛАВРЕШОВ

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ



**ЛАВРЕШОВ**

**Андрій  
Юрійович,**

кандидат наук з державного управління, заслужений економіст України, начальник Головного управління Міндоходів у Чернігівській області, м. Чернігів.

**Анотація:** У статті розглядаються загальні поняття податкової системи, основні складові для її ефективної побудови та проблеми практичного функціонування в сучасних умовах розвитку економіки країни. Дослідження проблеми ефективного функціонування податкової системи є одним з основних завдань владних повноважень публічних органів, методів і засобів справляння податків, організації і значення податкового контролю та ролі органів державної влади у цьому процесі.

**Ключові слова:**

податки; податкова система; податкова політика; механізм податкової системи; фіскальна функція; регулююча функція.

УДК 351.71:001.82(477)

**Постановка проблеми.** За своєю природою податкова система є результатом процесу становлення податкових відносин, тому й визначається багатьма специфічними факторами. Її існування зумовлене певним етапом, якого досягло суспільство у сфері оподаткування. Чинне законодавство не дає визначення податкової системи, що досить часто тягне за собою проблемні моменти не лише в теоретичних дослідженнях, а й на практиці. Сучасна проблема податкової системи полягає в тому, що в Україні відсутній достатній науково-практичний досвід у сфері податкових відносин.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні аспекти формування податкової системи та податкової політики лягли в основу досліджень вчених-економістів і науковців. Наприклад, І. Янжула та Ю. Іванов у своїх працях розглянули складність побудови податкової системи, а такі вітчизняні економісти як І. Філон, О. Олійник, Л. Шаблиста, В. Андрущенко та О. Василик у своїх роботах досліджували проблеми ефективного функціонування податкової системи в Україні. Пошук підходів, аналіз сучасної ситуації, побудови, шляхи удосконалення функціонування податкової системи України можна спостерігати в роботах наступних вітчизняних науковців: В. Вишневського, І. Луніної, А. Соколовської. Однак, особливих досліджень та будь-яких значимих конкретних результатів до цього часу на практиці немає. У своїх наукових працях А. Соколовська розглядає податкову систему як «сукупність встановлених у країні податків», які «повинні бути взаємопов'язані між собою, органічно доповнювати один одного і не суперечити системі в цілому та іншим її елементам» [1, с. 7].

**Мета статті** полягає в аналізі поняття податкової системи й ефективного механізму її функціонування на сучасному етапі розвитку податкової політики та формування нового підходу авторів щодо напрямків реформування сучасної податкової системи України.

**Вклад основного матеріалу.** Сучасні тенденції розвитку світової економіки спрямовані на поглиблення співпраці в усіх сферах. Важливе місце у зазначених процесах відводиться гармонізації податкової системи. Стратегічні євроінтеграційні прагнення України неможливі без чіткої стратегії приєднання до умов функціонування економічного та валютного союзу, обґрунтування механізму співробітництва у сфері оподаткування.

Найбільш вагомим фінансовим регулятором економічних процесів є податки на доходи суб'єктів господарювання. Це не тільки джерело доходів бюджету, а й важливий інструмент регулювання доходів юридичних і фізичних осіб, еластичний важіль впливу на їхню поведінку [2, с. 3].

Податкова система в кожній країні є однією з основ економічної системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого – виступає головним знаряддям реалізації її економічної доктрини. Поняття податкової системи ототожнюється з поняттям системи оподаткування, а податкова система розглядається як су-

купність податків та інших обов'язкових платежів податкового характеру (розуміння податкової системи у вузькому значенні). З іншого боку, податкова система містить у собі низку процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та скасування податків, інших податкових платежів, забезпечення їхньої сплати, організації контролю й застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Таким чином, поняття податкової системи в широкому розумінні не є тотожним поняттю системи податків. Перше з них є ширшим і включає в себе, окрім системи податків, ще низку як політико-правових, так й економічних елементів.

Однак багато авторів посібників, науковців, вчених та економістів дають своє тлумачення даному поняттю. Одне з таких понять: «податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, які взаємопов'язані, органічно доповнюють один одного і не суперечать системі в цілому та іншим її елементам» [2, с. 23]. Більше всього науковці приділяють увагу аналізу ефективності податкової політики, обґрунтованості розмірів податків, податкового тиску. На думку Ю. Іванова, податкова політика складається з двох аспектів: стягнення податків згідно зі всіма елементами податкової системи та формування державного бюджету. Щодо другого аспекту – держава не може встановлювати максимальний рівень оподаткування через можливість появи соціальної напруги. У зв'язку з цим для покриття частини витрат використовуються позики як відкладені на майбутнє податки [3, с. 20].

Однак у даній статті необхідно сконцентрувати увагу на тих авторах та науковцях, які більш детально вивчають основи функціонування податкової системи. В. Пушкарьова розглядає податкову систему як сукупність податків, що справляються в державі; форми і методи їх побудови; методи обрахунку податків і податковий контроль [4, с. 151]. В. Вишневський характеризує податкову систему не лише як сукупність податкових законів, але й як інститут, що включає специфічний соціальний прошарок фінансових спеціалістів; правила і традиції бухгалтерського обліку, створені державою фіскальні та фінансові установи; формальні і неформальні процедури, пов'язані з обрахунком, сплатою і розподілом визначених законодавством обов'язкових платежів [4, с. 9].

Також необхідно приділити увагу зарубіжним вченим, які зробили вагомий внесок в історію формування принципів оподаткування. Протягом кількох століть (від чотирьох принципів оподаткування, узагальнених А. Смітом, до дев'яти принципів, запропонованих А. Вагнером, і п'яти принципів, сформульованих Дж. Е. Стігліцом) принципи доповнювалися, обґрунтовувалися, набували більш яскравих і точних формулювань.

Зокрема, принципи етичного та організаційно-технічного характеру вперше були сформульовані класиком політекономії А. Смітом і згодом були доповнені принципом фіскальної достатності (А. Вагнер), економічної ефективності (Р. Мардсен, Дж. Е. Стігліц) та політичної відповідальності (Дж. Е. Стігліц). Значення деяких принципів оподаткування з часом змінювалося, насамперед, принцип справедливості. Не залишилася сталою і їх субординація. Зокрема, А. Вагнер, враховуючи важливість державних функцій і необхідність фінансового забезпечення їх виконання, на перше місце поставив фіскальні принципи достатності та еластичності обкладання, тоді як більшість його попередників і сучасників першочерговим вважали принцип справедливості оподаткування [5].

Мають місце й інші думки про податкову політику. І. Філон та О. Олійник основними принципами податкової політики як діяльності держави у сфері встановлення і стягнення податків вважають фіскальну й економічну ефективність (достатність доходів, мінімізацію видатків на збирання доходів і запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету, еластичність податкової системи, рівномірний розподіл податків між адміністративно-територіальними одиницями) та соціальну справедливість (платниками податків повинні виступати всі члени суспільства, які отримують доходи) [6, с. 32].

Дослідження проблеми ефективного функціонування податкової системи є одним з основних завдань владних повноважень публічних органів, методів і засобів справляння податків, організації і значення податкового контролю та ролі органів державної влади у цьому процесі, що видається важливим для сучасної науки адміністративного і фінансового права.

Для формування ефективного механізму функціонування податкової системи необхідно визначити чинники, які необхідні для її побудови. Основними чинниками побудови податкової системи виступають саме принципи оподаткування. Відповідно до цих принципів податкова система потребує вмілого комбінування податків з різним ступенем еластичності разом із різною властивістю щодо можливостей їх перекладання, а також реалізації принципів економічної ефективності та справедливості. Саме таким чином забезпечується така властивість податкової системи, як її побудова на засадах взаємодоповнення. Реалізація податковою системою певної сукупності загальних та особливих принципів оподаткування надає їй неповторності [7, с. 12].

Податкова система є різновидом відкритої динамічної системи, оскільки являє собою сукупність встановлених у країні податків. Її відкритість означає необхідність аналізу зовнішніх чинників, під впливом яких відбувається становлення податкової системи. Вимога системності полягає в тому, що податки мають бути взаємопов'язані, мають органічно доповнювати один одного і не суперечити системі в цілому та її елементам. Системний підхід означає те, що повинні реалізовуватися обидві функції податків. З позиції фіскальної функції податкова система має забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету; з позиції регулюючої – надати державі можливість впливати на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства.

Податкова система повинна включати досить широке коло податків різної цілеспрямованості, оскільки практично неможливо, щоб одночасно в одному податку цілком реалізовувалися обидві функції. Визначальною базою побудови податкової системи є обсяг видатків бюджету та цільових фондів. Податки в державі не можна вважати самоціллю, адже з погляду організації фінансової діяльності податкової системи податки вторинні відносно видатків. Важливою складовою побудови і функціонування податкової системи є встановлення її вихідних принципів. Ці принципи розглядаються за трьома напрямками: принципи формування податкової системи, принципи оподаткування та принципи податкової політики [6].

Необхідно також приділити увагу процесу формування податкової системи, який ґрунтується на таких засадах: по-перше, системності, по-друге, встановлення визначальної бази цієї системи і, по-третє, вихідних принципів.

Оскільки поняття системності вже було розкрито, зосередимо увагу на тому, що в основі процесу формування податкової системи лежить чіткий орієнтир, визначальною базою якого є обсяг бюджетних витрат. Саме податкова система покликана забезпечити основні надходження для покриття цих витрат. Принципи формування податкової системи визначають фундаментальні домінанти відносно встановлення кожного податку окремо та в їх сукупності. До них відносять: рівнонапруженість в оподаткуванні, урівноваженість інтересів держави і платників податків і цілеспрямоване застосування податків як фінансових інструментів регулювання пропорцій соціально-економічного розвитку.

Важливою складовою податкової системи є механізм справляння податків, який заснований на тому, що кожен учасник податкових відносин виконує свої функції згідно з діючими нормативно-правовими актами. Відповідно, при правильному функціонуванні цього механізму здійснюватиметься повноцінне наповнення бюджету.

Податкові системи інших економічно розвинених країн включають в себе такі ж основні податки, які стягуються і в Україні, але структура податкових надходжень відрізняється від вітчизняної. Так, податками, які формують основну масу надхо-

джен у цих країнах є: прибутковий податок з громадян, податки на споживання у вигляді податку на додану вартість та специфічних акцизів, надходження до фондів соціального страхування та податок на прибуток підприємств.

За останні роки впроваджується багато заходів для вдосконалення податкової системи. Якщо порівняти структуру податкових надходжень у розвинених країнах, очевидно, що найбільше бюджетне значення мають прибуткові податки з громадян, платежі до фондів соціального призначення та податки на споживання. У деяких державах, таких як США, Японія саме прямі податки мають найбільше бюджетне значення, а в європейських країнах переважають непрямі податки й платежі до фондів соціального призначення.

У статті більше уваги приділяється розгляду структури побудови та формування податкової системи, яке має на теперішній час більш теоретичне значення, ніж практичне. Разом з тим, тлумачення поняття механізму функціонування податкової системи не має чіткого визначення. «Функціонування механізму» – це сукупність внутрішніх чинників, регламентованої взаємодії всіх засобів, що забезпечують дію складових частин цієї системи в їх взаємозалежності [8]. Дане визначення можна трактувати як сукупність відносин, що виникають у процесі взаємодії податкових органів з суб'єктами оподаткування при сплаті обов'язкових податків та зборів. На думку авторів, правильне визначення цього поняття відіграє значну роль у формуванні загального поняття податкової системи та податкових відносин.

Узагальнюючи теоретичний аналіз і виходячи з вищезазначеного визначення, можна зробити висновки про те, які складові формують концептуальні основи ефективного механізму податкової системи. Серед них можна назвати наступні:

- 1) формування стійкої довіри між державою і платниками податків;
- 2) законодавче забезпечення стосунків держави з фізичними і юридичними особами за допомогою податків;
- 3) забезпечення держави ресурсами для виконання своїх функцій перед суспільством;
- 4) встановлення податкових навантажень, які не стримують розвиток економіки;
- 5) прозорість і простота оподаткування;
- 6) справедливість і обґрунтованість податкового навантаження;
- 7) одноманітність вживання норм оподаткування (нейтральність податків);
- 8) зменшення податкового тиску та проявів корупції;
- 9) обґрунтована структуризація податкової системи за видами та ін. [9, с. 81].

В основі формування податкової системи ґрунтовними є положення Конституції України. Податковий кодекс України як спеціальний закон регулює відносини, що виникають у сфері стягнення податків і зборів; визначає вичерпний перелік податків і зборів, що стягуються в Україні та порядок їх адміністрування; платників податків і зборів, їх права та обов'язки; компетенцію контролюючих органів, повноваження та обов'язки їх посадових осіб при здійсненні податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Основними структурними елементами, що являють собою всі підсистеми, є прямі податки, непрямі податки, а також інші податки і збори. Податки, згідно зі ст. 8 Податкового кодексу України поділяються на загальнодержавні та місцеві податки і збори [10].

Принцип цілеспрямованого використання податків як фінансових інструментів означає, що, формуючи податкову систему, слід враховувати її вплив на діяльність платників податків, на характер, темпи і пропорції соціально-економічного розвитку суспільства взагалі. Кожний певний набір податків, що формує податкову систему, справлятиме відповідний вплив на суспільство. Дуже важливо чітко уявляти, яким саме буде цей вплив, як стосовно окремих податків, так і податкової системи в цілому. Без подібного обґрунтування впровадження тієї чи іншої податкової системи це шлях навмання.

Принцип використання податків як фінансових інструментів ґрунтується на їх регулюючій функції. Регулюючий вплив податків є об'єктивним явищем і здійснюється незалежно від волі держави, тому дуже важливо знати і вміти використовувати здатність податків впливати на поведінку та діяльність їх платників. Формування податкової системи ґрунтується на підборі таких податків, які дають змогу реалізовувати певні пріоритети та завдання економічної і соціальної політики. Змінюючи набір податків і механізм їх справляння, держава змінює і напрями свого впливу. Водночас дуже важливо, щоб і формування податкової системи, і її зміни мали цілеспрямований характер, тобто, необхідно чітко знати, чого треба досягти і як це можна зробити.

Виходячи з вищезазначеного, необхідно приділити увагу одному з основних складових функціонування податкової системи, поняттю «податки». За допомогою податків перерозподіляється валовий внутрішній продукт і відбувається вплив на ділову активність членів суспільства, змінюється ринкове саморегулювання, втілюється державна політика розвитку економіки. Податки – це об'єктивне суспільне явище, тому при побудові податкової системи слід виходити з реалій соціально-економічного стану країни, а не керуватися побажаннями, хоч і найкращими, але нездійсненними. Необхідно також пам'ятати, що податкова структура в Україні відрізняється від аналогічних структур розвинених країн великим бюджетним значенням податку на прибуток підприємств.

Найважливішою концептуальною основою зростання ефективності механізму податкової системи є формування стійкої довіри між державою і платниками податків. Така довіра формується стійкістю податкових відносин між державою і платниками податків. Податкова ж система України характеризується нестійкістю, головною причиною якої є молодість нашої держави і національної незалежності. Тим більше значення має вивчення успіхів і прорахунків, досягнень і недоліків національного і зарубіжного досвіду.

Для побудови ефективної державної податкової системи та вдалого функціонування України необхідно взяти до уваги історичний досвід у всій його різноманітності та, спираючись на цей досвід, врахувати відповідну концепцію ефективного механізму державного управління оподаткуванням.

На теперішній час Міністерство доходів та зборів України провадить в життя заходи для налагодження та оптимізації податків. Розробляються і приймаються нові нормативно-правові акти, положення, інструкції, які спрямовані на зменшення податкового тиску, зростання надходжень до бюджету та розвитку бізнес-клімату й економіки в цілому. Також оптимізується кількість податків. За останній час здійснюється багато реформ, які спрямовані на зміну податкової політики з фіскальної до сервісної. Зокрема, основними цілями та функціями є адміністрування податків, зборів, надання послуг громадянам і бізнесу та захист фінансових інтересів держави.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** З вищезазначеного розглянутого питання можна зробити наступні висновки: для ефективної побудови та подальшого функціонування податкової системи необхідно встановити дієвий найтісніший зв'язок між державою, юридичними та фізичними особами щодо формування, розподілу й використання їх доходів, адже це одна з головних умов оптимального функціонування економіки і фінансів, бо саме через податки здійснюється найтісніший зв'язок. Окремі елементи утворюють податкову систему лише тоді, коли між ними формуються зв'язки сумісності, взаємоузгодженості, та відповідності. Для створення сприятливих умов господарювання, досягнення економічного розвитку країни за сучасних умов і постійної зміни факторів податкової політики потрібне чітке стратегічне бачення подальшого розвитку податкової системи держави. При цьому необхідно не забувати про те, що для більш ефективного функціонування податкової системи дане тлумачення повинно бути закріплене на законодавчому рівні. І наостанок, подальше реформування такої системи оподаткування повинно проводитися з урахуванням досвіду більш розвинених країн.

**Література:**

1. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. (Вища освіта ХХІ століття). – 454 с.
2. Лютий І. О. Податкова система : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк; За ред. І. О. Лютого. — К. : Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
3. Іванов Ю. Б. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / Ю. Б. Іванов; за заг.ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
4. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. – М. : ИНФРА, 1996. –191 с.
5. Трофімова Л. В. Податкова політика і податкова система [Електронний ресурс]/ Л. В. Трофімова // Форум права. – 2010. – № 1. – С. 364–370. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua/>
6. Олійник О. В. Податкова система: навчальний посібник / О. В. Олійник, І. В. Філон. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
7. Орлюк О. П. Фінансове право: навчальний посібник / О.П. Орлюк. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 363 с.
8. Общая теория государства и права [Електронний ресурс] –Режим доступа : [www.bibliotekar.ru/teoria-gosudarstva-i-prava](http://www.bibliotekar.ru/teoria-gosudarstva-i-prava)
9. Лаврешов А.Ю. Эффективная государственная налоговая политика как механизм социально ориентированной рыночной экономики / диссертация. – Д. : 2007. – 204 с.
10. Податковий кодекс України із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://ligazakon.ua>