

ІСТОРИЧНІ АСПЕКТИ РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

У статті розглянуто зміни, що відбулися у податковій системі України з часів її незалежності. Проаналізовано сучасний стан податкової системи України. Доведено, що система оподаткування поступово змінюється та вдосконалюється еволюційним шляхом розвитку.

Ключові слова: оподаткування, податкова система, розвиток, податок, збір, ставка податку.

PETRITSKA O. S.
Khmelnytsky National University**HISTORICAL ASPECTS OF DEVELOPMENT OF TAXATION ARE IN UKRAINE**

The article discusses the changes in the tax system Ukraine since its independence. The tax system of each country reflects its specific terms of socio-economic development. This level of economic development and social conditions, traditions and people of many other factors. There can be no states with identical tax systems. Ukraine has come a long way the introduction of taxes in the economy, which was the source of budgeting and control of business activities. The study of the formation and development of Ukraine's tax system is important because of the need of comprehensive reform Ukraine's economy, raising the level of financial security, strengthening its financial capacity. The article reviews the current state tax system of Ukraine. It is proved that the tax system is gradually changing and being improved in an evolutionary way of development.

Keywords: taxation, tax system, development, tax, collection, rate of tax.

Вступ. Фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. В сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян. Дослідження питань становлення та розвитку податкової системи України є важливими внаслідок необхідності всебічного реформування економіки України, підвищення рівня фінансової безпеки країни, зміцнення її фінансових можливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню становлення оподаткування в Україні присвятили праці сучасні вітчизняні вчені, а саме: Андрущенко В.Л. [1], Білецька Г.М. [2], Варналії З.С. [3], Гречко А.В. [4], Кушнірчук Ю.М. [5], Соколовська А.М. [6], Ярошенко Ф.О. [7] та інші.

В роботах науковців розкривається еволюція податків та податкових систем, теоретично обґрунтовуються перспективи розвитку оподаткування в Україні. Проте, недостатньо вивченими залишаються питання, що розкривають зміни, які відбуваються у податковій системі України з часів набуття незалежності і до сьогоднішнього дня. А у зв'язку із щорічними змінами, що вносяться до податкової системи нашої держави, дослідження даного питання є актуальним.

Метою статті є дослідження історичного розвитку податкової системи України, визначення закономірностей її розвитку, а також виявлення основних тенденцій, які необхідно враховувати під час реформування податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови соціально-економічного розвитку. Це рівень розвитку економіки і соціальні умови, традиції народу і багато інших чинників. Не може бути держав з тотожними податковими системами. Україна пройшла досить довгий шлях запровадження податків в економіці, що стало джерелом формування бюджету та регулятором підприємницької діяльності.

У 1990 році разом з набуттям нашою державою незалежності, почали зароджуватись підприємництво, нові форми власності та різні форми організації виробництва. Тоді на базі регіональних відділів державних доходів у фінансових органах були створені податкові інспекції, які підпорядковувались Міністерству фінансів України. З того часу пройшло понад 25 років, але й досі податкова система постійно знаходиться на стадії реформування.

Становлення системи оподаткування в Україні почалося з ухваленням 25 червня 1991 р. Закону «Про систему оподаткування», в якому було визначено принципи побудови і призначення системи оподаткування, дано перелік податків, зборів, названо платників та об'єкти оподаткування [8]. Таким чином було закладено основи системи оподаткування, створено передумови для її наступного розвитку.

Важливою особливістю закону стало запровадження нових видів податків. В результаті у 1992 році виникає механізм справляння податків на доходи (Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій»), податку на добавлену вартість (Декрет Кабінету Міністрів «Про податок на добавлену вартість»), запроваджується акцизний збір (Декрет Кабінету Міністрів «Про акцизний збір»). Таким чином було закладено основи системи оподаткування, створено передумови для її наступного розвитку [1].

До початку 1994 року в країні формувалась система місцевих податків і зборів. Так, у 1993 році було прийнято Декрет Кабінету Міністрів «Про місцеві податки і збори».

У 1994 році запроваджено оподаткування прибутку підприємств, замість оподаткування доходу (Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств»). Ставка податку на прибуток підприємств встановлюється на рівні 30 %, пільги передбачені лише на науково-інвестиційну діяльність.

Якісне оновлення податкової системи України припало на 1994–1999 роки. У цей період почали вносити корективи в податкову систему: формуються стійкі, відпрацьовані податкові механізми.

У 1994 році ухвалено другу редакцію Закону України «Про систему оподаткування». Закон відповідав уявленням того часу щодо системи оподаткування в країні з ринковою економікою, але мав деякі недоліки. Наприклад, податок на доходи підприємств та організацій слугував законною «лазівкою» для підприємців. Державні підприємства, користуючись своїм правом самостійного встановлення рівня заробітної плати, мали змогу збільшувати її розмір, тим самим зменшуючи розмір прибутку як об'єкта оподаткування.

У подальшій редакції Закону України «Про систему оподаткування» у 1997 році враховується напрацьований досвід застосування податкової системи. За окремими податками та зборами були зроблені необхідні розмежування. До переліку загальнодержавних податків та зборів внесено: податок на прибуток підприємств (заміна податку на доходи), рентні платежі; податок на промисел; збір до Державного інноваційного фонду; плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності.

Протягом 1998 року було закладено основи альтернативних способів оподаткування, а саме: сплата суб'єктами підприємницької діяльності прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту, спрощена система оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, фіксований сільськогосподарський податок [9, 10].

У 1996–1997 рр. починається новий етап розвитку податкової системи, завданням якого є послаблення податкового тиску. Про початок цього етапу засвідчили Указ Президента України «Про заходи по реформуванню податкової політики» від 31 червня 1996 р. та постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» від 4 грудня 1996 р.

Прийнято нові закони: «Про податок на додану вартість» та Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Змінилося також законодавство про збори на пенсійне і соціальне страхування.

У цей період розвитку податкової системи України здійснено заходи щодо оптимізації оподаткування та зменшення податкового навантаження на підприємства. Постійна заміна переліку основних податків свідчить про активний пошук їх ефективного співвідношення, але натомість застосування різних податків з відносно невисокими ставками дає державі досить мало, переобтяжує населення і створює гальмівний ефект у розвитку національного господарства. В основу концепції реформування було покладено курс на зменшення ставки податку на додану вартість з 28 % до 20 %, а у 1997 році стосовно окремих товарів запроваджена нульова ставка; податок на прибуток встановлено на рівні 30 %.

Спостерігаються зміни і в структурі податкових органів. Так, у 1996 році відбувається вихід державної податкової адміністрації зі складу міністерства фінансів і виокремлення в самостійний орган виконавчої влади. У 1999 році була створена Академія державної податкової служби України – навчальний заклад для підготовки фахівців у галузі оподаткування [11].

У 2000 році було введено в дію закон, що регулює взаємовідносини платників і контролюючими органами, а саме: Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом і державними цільовими фондами». Це важливим моментом у розвитку податкової системи країни [1].

Далі відбувається вдосконалення податкової системи України на основі набутого досвіду реформування податків шляхом зменшення податкового навантаження на підприємства і запровадження стабільних форм оподаткування для фізичних осіб.

У 2003 р. запроваджено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб – 13%, застосування податкового кредиту, податкові соціальні пільги, новий порядок перераховування податку до бюджету. Важливим стало встановлення права платника податку на податковий кредит за наслідками звітного податкового року.

У 2004 р. відбулася низка змін у напрямку зменшення податкового тягаря, зокрема зменшено ставку податку на прибуток підприємств до 25%, вводиться четверта група основних фондів для визначення сум амортизаційних відрахувань, змінюється склад валових доходів і валових витрат підприємства та інші зміни.

На цьому етапі держава намагається забезпечити вихід із тіні більшості підприємств, адже, за оцінками вітчизняних вчених, рівень тіньової економіки становив близько 40 %. Це негативно вплило на усі соціально-економічні процеси. Ускладнюється процес економічного аналізу, прийняття управлінських та законодавчих рішень, адже нелегальна економіка здебільшого не враховується, а це приводить до викривлення дійсності та неправильно розрахованих макроекономічних показників і, як наслідок, стратегічних прорахунків у прийнятті відповідних рішень. Періодичні зміни основних податків, податкових ставок та надмірна кількість пільг привела до необґрунтованої нерівності умов господарювання, що спровокувало розширення неофіційного сектору.

У формуванні ефективної системи оподаткування переломним моментом стало прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу України (ПКУ) [12]. Ця подія стала початком нового етапу реформування вітчизняної податкової системи. Податковий кодекс України набрав чинності з 1 січня 2011 року.

Податковий кодекс України визначає:

- вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування,
- платників податків та зборів, їх права та обов'язки,
- компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю,
- відповідальність за порушення податкового законодавства.

Згідно з першою редакцією ПКУ, кількість загальнодержавних податків і зборів суттєво знизилась: станом на 01.01.2011 р. в Україні налічувалось 18 загальнодержавних та 5 місцевих податків і зборів.

Зміни до складу загальнодержавних та місцевих податків і зборів були внесені в грудні 2014 р. і почали діяти з 01.01.2015 р. Отже, у 2015 р. відбулося значне скорочення податків і зборів з 22 до 11. Зокрема, загальнодержавних податків і зборів залишилось лише 7, а місцевих податків і зборів – 4. До складу загальнодержавних віднесли податок на прибуток підприємств; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; акцизний податок; екологічний податок; рентну плату; мито. До складу місцевих податків і зборів у 2015 році віднесли податок на майно; єдиний податок; збір за місця для паркування транспортних засобів туристичний збір.

З 2016 р. відбулись чергові зміни до Податкового кодексу. Серед загальнодержавних податків залишились: податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, мито. До місцевих податків належать (ст. 10 ПКУ): податок на майно (нерухомість, землю); транспортний податок; єдиний податок (єдиний, ФСП). До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

У 2015 р. українські законодавці почали пристосовувати податкову систему України до європейських стандартів. Так, фізичні особи повинні сплачувати так званий «податок на розкіш», який містив вищезазначений транспортний податок, а в 2016 р. були внесені додаткові умови до справляння податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки. У 2016 р. додатковий податок у розмірі 25 000 грн на рік сплачують особи, які мають квартири площею більше 300 м² та будинки площею більше 500 м², а також власники автомобілів віком до п'яти років та загальною вартістю більше 750 мінімальних заробітних плат. Даним податком в Україні частково реалізувався такий принцип податкової системи, як «принцип соціальної справедливості», який передбачає встановлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків. Але в реаліях українського законодавства цей податок, на жаль, зачіпає не лише багатих, що є основним його недоліком.

Зауважимо, що крім змін у складі податків та зборів відбуваються зміни у ставках до цих податків, об'єктах оподаткування та підходах до визначення об'єктів оподаткування. Найбільш нестабільним із цієї точки зору є податок на прибуток. Так, починаючи з 1992 р. об'єктом оподаткування податком на прибуток ставав то валовий дохід (1992 р., II квартал 1993 р. – 1994 р.), то прибуток (I квартал 1993 р., 1997–2016 рр.), то виручка від реалізації (1995–1996 рр.).

Частих змін зазнавали і ставки податків та зборів. Наприклад, податку на прибуток, податку на додатну вартість, податку на доходи фізичних осіб. Саме ці податки є основними при формуванні державного бюджету України. Так, одним із напрямів податкової реформи стало зменшення ставки податку на прибуток у 2011 р. – з 25 % до 19 % у 2014 році (зниження відсотка відбувалось поетапно, через те, що це один з основних бюджетоутворювальних податків і разове зменшення ставки податку з 25 % до 19 % призведе до розбалансованості бюджету). Податок на додану вартість з 2014 р. знизився з 20 % до 17 %.

Зазнає змін і структура податкових органів – Указом Президента від 24.12.2012 р. на базі Державної податкової служби і Державної митної служби утворюється нове відомство – Міністерство доходів і зборів України, метою створення якого є підвищення якості фіскального адміністрування. 1 березня 2014 року Міністерство доходів і зборів було ліквідоване. На базі міністерства відновлено Державну податкову і Державну митну служби, які підпорядковуються Міністерству фінансів.

На підставі постанови Кабінету Міністрів України 21 травня 2014 р. № 236 «Про Державну фіскальну службу України» на базі Міністерства доходів і зборів України було створено Державну фіскальну службу України (ДФСУ).

ДФСУ об'єднала повноваження податкової та митної служб. ДФСУ – центральний орган виконавчої влади, діяльність якого спрямовує і координує Кабінет Міністрів України. Основу діяльності Державної фіскальної служби України є адміністрування податків, зборів, митних платежів. Адміністрування податків є однією з важливих ознак держави та необхідною умовою її існування. Саме адміністрування податків та зборів – це той інститут фінансового права, який покликаний у кінцевому рахунку забезпечити ефективне надходження податків та зборів до бюджетної системи країни.

Сьогодні в Україні продовжується реформування податкової системи. Перспективне бачення напрямів реформування податкової системи в Україні викладено в Угоді про асоціацію з ЄС та Стратегії

сталого розвитку «Україна-2020» Президента України. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020» метою реформи визначає побудову податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів.

Висновки. Процес становлення та розвитку податкової системи в Україні є складним і суперечливим. Основним напрямом процесів формування податкової системи було встановлення рівня оподаткування, характерного для ринкової економіки. Наявна тенденція до розширення податків та зборів, які входили до складу системи оподаткування. Це відбувалося насамперед через зниження податкових ставок найбільш ефективних у фіскальному відношенні податків.

Водночас ця система має недоліки, які обумовили значне податкове навантаження на суб'єкти господарювання, що, у свою чергу, призвело до невиправданого зменшення обігових коштів підприємств, великих втрат бюджетних ресурсів через надмірні податкові пільги. У податкове законодавство часто вносяться зміни, що робить його нестабільним і не дає можливості підприємцям визначити перспективу своєї господарської діяльності.

Дослідження змін, які відбуваються в податковій системі країни, є необхідними для створення ефективної системи оподаткування, щоб у майбутньому не повторювались ті ж самі помилки, які негативно впливають на економічний розвиток держави. Процес реформування податкової системи в Україні є незавершеним, адже з метою підвищення ефективності її функціонування необхідною є адаптація системи оподаткування до європейських стандартів.

Література

1. Податкова система : навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенко В. Л. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с.
2. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Г.М. Білецька, М.В. Кармаліта, М.О. Куц та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
3. Варналій З.С. Реформування податкової системи України в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / З.С. Варналій // Теоретичні та прикладні питання економіки : збірник наукових праць. – К. : Київ. ун-т, 2011. – Вип. 24. – С. 69–77.
4. Гречко А.В. Перспективи реформування податкової системи України в умовах євроінтеграції / А.В. Гречко // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 60–70.
5. Кушнірчук Ю. М. Еволюційний шлях розвитку податкової системи України / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — Вип. 22.8. — С. 249–254.
6. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. — 454 с.
7. Історія податків та оподаткування в Україні : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф. О. Ярошенко, В. В. Павленко, В. П. Павленко ; за заг. ред. А. М. Подоляки. — К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2012. — 416 с.
8. Про систему оподаткування [Електронний ресурс] : закон Української радянської соціалістичної республіки № 1251-ХІІ від 25.06.1991 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov>.
9. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] : указ Президента України № 727/98 від 03.07.1998 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov>.
10. Про фіксований сільськогосподарський податок [Електронний ресурс] : закон України № 652/98 від 18.06.1998 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/652/98/ed19980618>.
11. Про створення Академії державної податкової служби України [Електронний ресурс] : постанова Кабінету Міністрів України № 2346 від 21.12.1999 р. // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

Надійшла 27.10.2016; рецензент: д. е. н. Замазій О. В.