



УДК: 336.22

С. П. Лазур,  
здобувач кафедри економічної теорії, Львівська комерційна академія, м. Львів

## СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО СТРУКТУРИЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ РИНКОВОГО ТИПУ

*Систематизовано підходи до структуризації податкової системи ринкового типу. Здійснено ув'язку різних компонент податкової системи. Визначено взаємозв'язок між елементами податкової системи на різних етапах податкового процесу. Розмежовано принципи побудови податкової системи, оподаткування та податкової політики. Систематизовано найсуттєвіші фактори впливу на структуру податкової системи.*

*Systematic approach to structuring of the tax system of market type was considered. The linking of different components of the tax system was done. The interdependence between the elements of the tax system at different stages of the tax process was defined. Distinguishes between the principles of the tax system, taxation and tax policy were outlined. The most substantial impacts on the structure of the tax system were systematized.*

**Ключові слова:** податкова система, система оподаткування, податковий менеджмент, принципи оподаткування, принципи побудови податкової системи, принципи податкової політики, фактори впливу на структуру податкової системи.

**Keywords:** tax system, system of taxation, tax management, principles of taxation, principles of the tax system, the principles of tax policy, impacts on the structure of the tax system.

**Постановка проблеми.** Україна, набувши політичної незалежності, задекларувала курс на побудову соціально орієнтованої ринкової економіки, з початку 90-х років минулого століття розпочала формування своєї фінансової системи, складовою частиною якої є податкова система. Податкова система, що дісталася Україні у спадщину від колишнього СРСР, не відповідає новим соціально-економічним умовам, не забезпечувала вирішення проблем розбудови незалежної держави. Формуванню податкової системи перехідного періоду перешкоджала відсутність теоретичних розробок у фінансовій науці, досвіду. Значну частину проблем, пов'язаних з організацією податкової системи, довелося вирішувати виключно емпіричним шляхом.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Велике значення у побудові сучасної податкової системи в Україні мало критичне використання наукової спадщини класиків економічної теорії, досягнення зарубіжних економістів у галузі фінансової науки, набутого протягом століть досвіду в організації фіскальної системи в умовах ринкової економіки. Загалом практика оподаткування привела до формування досить складної системи оподаткування, тому й нині сфера державних фінансів загалом та напрями підвищення ефективності й справедливості оподаткування зокрема, знаходять своє місце у колі інтересів сучасних науковців. В умовах нестабільності та поширення фінансово-економічної кризи різні аспекти справляння податкових платежів та удосконалення податкового механізму висвітлені у працях В.М. Гейця [3], І.О. Луніної [6], В.В. Макарова [7], А.М. Соколовської [11], Д.Г. Черніка [13], Ю.Д. Шмельова [13] та багатьох інших. Однак і досі не вироблено єдиних теоретичних основ побудови раціональної податкової системи, незважаючи на прийняття Податкового кодексу України та висвітлення в ньому її окремих структурних елементів.

**Постановка завдання.** Завданнями дослідження є систематизація підходів до структуризації податкової системи ринкового типу і здійснення ув'язки різних компонент податкової системи та визначення взаємозв'язку між ними на різних етапах податкового процесу, розмежування принципів побудови податкової системи, оподаткування та податкової політики, а також систематизація найсуттєвіших факторів впливу на структуру податкової системи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Податковим кодексом України зазначено, що сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку, становить податкову систему України [9, Ст.6]. Ми не можемо погодитись із таким визначенням податкової системи, адже сукупність перелічених обов'язкових платежів складають системи оподаткування, а категорія податкової системи є дещо ширшим поняттям, що включає також механізми справляння цих платежів разом із мережею відповідних органів влади, що здійснюють контроль у галузі справляння таких податків і зборів.

Окремі економісти під категорією «податкова система» розуміють систему податків. Зокрема В.А. Андрущенко і Ю.І. Ляшенко пишуть: «Уся сукупність податків, взаємопов'язаних та класифікованих на основі певних ознак, виокремлює податкову систему» [1, С.37]. Ідентичне визначення податкової системи знаходимо у працях Василика О. Д. [2, С.32]. У наведеній цитаті автори ведуть мову про систему податків, а не про податкову систему. Останнє поняття значно ширше, оскільки воно включає ще весь апарат державної податкової служби, податково-правове законодавство, які забезпечують справляння податків, характеристики податкової системи.

Як бачимо, часто в економічній літературі синонімічними вважаються поняття «податкова система» та «система оподаткування». Ми приєднуємося до думки таких фахівців як Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк, що за цими поняттями ховається різний зміст, адже податкова система – це сукупність усіх видів податків, зборів, механізмів і способів їх справляння, а також податкової інфраструктури (податкових органів), які забезпечують своєчасність та повноту надходжень цих обов'язкових платежів до бюджету різних рівнів, а система оподаткування, своєю чергою, лише сукупність податків і зборів, а також способів, методів їх розрахунку та сплати [4, С.93]

Отже, до податкової системи варто віднести всю інфраструктуру, пов'язану з нарахуванням, справлянням і контролем за своєчасністю та повнотою сплати обов'язкових платежів (рис. 1).

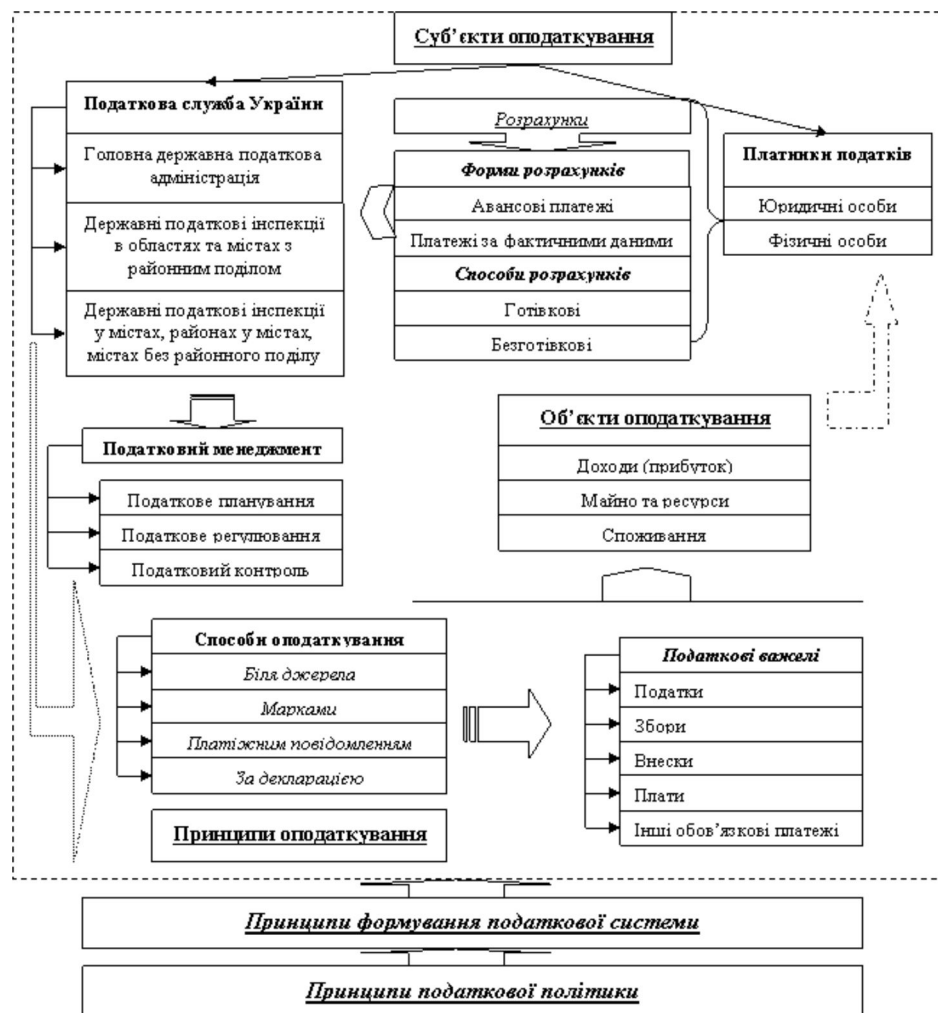


Рис. 1. Складові елементи податкової системи України

Українські науковці В.А. Андрущенко і Ю.І. Ляшенко також розрізняють «наукову податкову систему» і «національну податкову систему».

До першої вони відносять «опис гіпотетичної сукупності податків у світлі певних теоретичних положень, а також класифікацію всіх відомих податків, безвідносно до їхнього походження, за ознаками їхньої схожості та відповідності фінансовим потребам абстрактної держави» [1, С.38]. Це, по суті, загальнотеоретичне, абстрактне визначення податкової системи. На відміну від такої наукової абстракції національна податкова системи ними розглядається, як реально сформована на певний момент сукупність податків і форм оподаткування конкретної держави. Але ж податкова система будь-якої країни має ґрунтуватися на наукових принципах, виражати реальні форми фінансових відносин між платниками податків і державою. Без цих вимог до формування податкової системи, вона не буде ефективною, не забезпечить реалізацію тих функцій, які на неї покладаються.

Більше того, з огляду на те, що більшість держав є багатонаціональними утвореннями і лише в окремих державах проживає населення однієї національності, визначення податкових систем окремих країн, як національні, є некоректним, оскільки не відбиває реальної дійсності. Тому такий поділ податкових систем, на нашу думку, є надуманим, не виражає реальних економічних відносин у суспільстві. Кожній країні властива своя податкова система і залежить вона насамперед від форми власності на засоби виробництва, характеру економічних відносин, форми державного устрою тощо.

Наукове підґрунтя функціонування податкової системи закладено в її принципах (рис. 2).

Як видно з рис. 2 принципи податкової системи можна розмежувати за трьома напрямками їх спрямованості на принципи формування податкової системи, принципи оподаткування та принципи податкової політики.

Отже, принципи побудови податкової системи – це той базис на якому ґрунтується формування і розвиток будь-якої податкової системи.

Основні принципи оподаткування були сформовані А. Смітом, а саме: загальності та рівності [10, С.588], визначеності й зручності [10, С.588-589]. Ці чотири принципи оподаткування стали класичними. З них видно надання пріоритету платнику податку в організації податкової системи, повагу до нього. Це проявляється у побудові зручної податкової системи.



Рис. 2. Принципи податкової системи

К. Віксель вважав, що головними принципами справедливого оподаткування має бути принцип корисності й принцип рівності між вилученою у вигляді податку вартістю і тим еквівалентом, який повинен повертатися платнику у вигляді послуг від держави [12, С.15].

Нині Податковим кодексом України задекларовано такі принципи функціонування вітчизняної податкової системи:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно законодавства;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- соціальна справедливість – установлення податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- економічність оподаткування – установлення податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;
- нейтральність оподаткування – установлення податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;
- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку [9].

Принципи оподаткування, перелічені в Податковому кодексі можна умовно розділити на міжнародні, тобто уніфіковані для різних держав, та національні – специфічні для кожної країни, залежно від соціально-економічного середовища, що в ній склалося. Як бачимо, в кодексі не лише збережено основні норми оподаткування, сформульовані А. Смітом, його послідовниками, але істотно поширено і поглиблено їх ідеї відповідно до змін у сфері виробництва, суспільного життя, набутого віками досвіду організації фіскальної служби в умовах ринкової економіки, що дало можливість побудувати в Україні сучасну податкову систему, яка загалом витримала перевірку практикою, міцно вписалася до загальних положень фіскальної науки. Це, звичайно не означає, що робота з вдосконалення податкової системи в країні завершена. Про необхідність її продовження свідчить подія останніх років, зокрема пов'язані із світовою фінансовою кризою.

Васмо доповнювані та полярні водночас принципи податкової політики – гнучкість та стабільність – полягають у здійсненні податкових реформ за виникнення потреби з метою антикризового регулювання економіки, проте такі зміни не повинні бути надто частими чи радикальними, щоб сприяти економічному зростанню.

Вибір структури податкової системи є однією з визначальних основ її побудови та залежить від низки факторів (рис. 3)

Практика і світовий досвід показали, що найефективнішою є податкова система з невеликою кількістю податків, яка охоплює всі основні об'єкти оподаткування. Податкова система повинна бути звільнена від малоефективних податкових форм.



Рис. 3. Фактори впливу на структуру податкової системи

Пряме оподаткування є досить досконалою формою мобілізації доходів, оскільки його об'єктами є дохід або прибуток, земля, капітал тощо, а розмір податку залежить від розміру доходу. Недоліком непрямих є те, що, оскільки їх об'єктом є витрати на споживання, громадянин сплачує податок незалежно від рівня своїх

доходів. Частина непрямих податків значно перевищує частку прямих, що негативно позначається на цінах та справедливості розподілу податкового тягаря в середовищі малозабезпечених прошарків населення. Але непрямі податки є менш небезпечними для економічного зростання, ніж пряме оподаткування, оскільки вони менш нейтральні щодо стимулювання зростання економіки.

За допомогою регулювання показника співвідношення податків, які справляються з юридичних та фізичних осіб держава може істотно стимулювати або стримувати ділову активність, регулювати інвестиції і обсяги виробництва. Зменшення податкового тягаря для фізичних осіб сприяє зростанню реальних доходів населення і тим самим впливає на споживання. Водночас надмірне збільшення податкового тягаря для юридичних осіб призводить до підвищення цін, зменшення внутрішніх джерел інвестування та втрати конкурентних позицій виробниками.

Збільшення частки податків на майно та капітал сприяє підвищенню ефективності використання капіталу та прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника.

Система податкових пільг, яка існує в ринковій економіці розвинених країн, є важливим інструментом регулювання економічних процесів у країні. Це свого роду орієнтири для господарюючих суб'єктів при виборі ними сфер застосування капіталу, вибору бізнесу. Капітал спрямовується в ті галузі та сфери діяльності, у яких є перспектива отримати прибуток, зокрема за рахунок пільгових податкових ставок.

Характерною ознакою податкових пільг є їх тимчасовий характер. Вони застосовуються для вирішення конкретної цільової програми, які мають ключове значення для розвитку економіки. Якщо ці програми реалізуються, відповідні пільги скорочуються або й відміняються.

Найбільш широко і на тривалий час використовуються пільги для підтримки інтересу господарюючих суб'єктів до модернізації виробництва, забезпечення зайнятості працездатного населення, економії енергетичних ресурсів тощо. За спрямованістю виділяють два види податкових пільг – одні спрямовані на загальне стимулювання виробничої і господарської діяльності, а інші – на вирішення певних соціальних завдань. Пільги першого виду поширюються на оподаткування прибутку. Пільги другого роду поширюються переважно на непрямі податки, які безпосередньо або в кінцевому підсумку сплачує населення.

Пільги існують на всі види податків, насамперед на сплату податку з прибутку. Ці пільги в кількісному виразі досить вагомі в США, країнах Західної Європи. За оцінками економістів пільги в 90-х роках минулого століття зменшили надходження податку на прибуток в США – на 20%, Англії, Німеччині – відповідно на 25 і 16% [8, С.50].

Пільгове оподаткування використовується і в країнах Заходу для розвитку малого і середнього бізнесу. В США на федеральному рівні поряд з вищою ставкою корпоративного податку 35% для дрібних підприємств існують відповідні ставки в 15 і 25%. В Англії для великих корпорацій податок визначений у розмірі 33%, а для дрібних – 25%. Приблизно така ситуація в цьому відношенні і в інших розвинених країнах [8, С.56].

Для дрібного підприємства встановлення нижчих податків має виключно велике значення, є умовою їх виживання і ефективного господарювання.

Існуюча система пільгового оподаткування довела свою корисність і ефективність в розвинених країнах і є всі підстави говорити, що вона збережеться і в майбутньому на тих же засадничих принципах, які існують нині. Це вигідно як господарюючим суб'єктам, так і державі. Перші отримують додаткові ресурси для розширення своєї діяльності для держави – збереження податкових пільг згідно тим, що вони дають їй унікальну можливість цілеспрямовано впливати на певні сфери економічного і соціального розвитку суспільства.

В Україні за прикладом країн з розвинутою ринковою економікою також практикується пільгове оподаткування для окремих господарюючих суб'єктів. Наприклад, Податковим кодексом України передбачена низка пільг для підприємств галузі літакобудування, суднобудування, видавничої справи, виробництва альтернативних видів енергії, енергозберігаючих технологій тощо, а також спеціальні режими оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників [9]. Надмірне захоплення галузевими податковими пільгами консервує низький технологічний рівень галузей, стимулює спроби збереження пільгового режиму оподаткування. У країнах з розвиненими ринковими відносинами податкові пільги здебільшого уніфіковані, стандартизовані і мінімізовані.

Великі суми пільг надаються підприємствам при сплаті ними податку на додану вартість, зокрема «... законом визначена податкова ставка для платників в 20%. Але масштаби надання різноманітних податкових пільг підприємствам такі, що в бюджет держави надходило в 2003 р. лише 2,9%. Решта 17,1% залишалось товаровиробникам» [5, С.2]. При існуванні нинішніх пільг і їх збереженні в майбутньому є всі підстави говорити про те що цей вид податку втрачає свою бюджетонаповнюючу функцію. За таких умов постало питання про доцільність збереження цього податку, тому пропонувалося повністю відмовитися від надання пільг товаровиробникам.

На нашу думку, повне скасування таких пільг недоцільне. Їх потрібно зберегти, але надавати тільки для стимулювання реального зростання виробництва, забезпечення технічного прогресу, створення нових робочих місць, економії енергоресурсів тощо.

Вирішити проблему міжбюджетних відносин можна через створення стабільної системи бюджетного регулювання, що розмежувало б повноваження місцевих і центральних органів влади, а також чітко закріплення податків і зборів за відповідними ланками бюджетної системи.

За різними ознаками (формою оподаткування, економічним змістом об'єкта оподаткування, рівня владної структури, яка їх встановлює, за способом їх справляння) податки класифікуються на різні групи, види. Відповідні класифікації податків проведені також Організацією економічного співробітництва та розвитку, Європейським союзом, Міжнародним валютним фондом. В основу цих класифікацій податків покладено ознаку об'єкта оподаткування, хоча тривалий період в економічній літературі фігурував поділ на прямі та непрямі податки.

Окремо варто відмітити класифікацію податків згідно Системи національних рахунків, оскільки вона принципово відрізняється від попередніх своїх призначенням, адже покликана вирішувати проблеми обліку із використанням методики національних рахунків і розмежовує податки за приналежністю до етапів розподілу національного доходу.

Правильність класифікації податків дозволяє встановити їх спільні та відмінні риси, за якими можна визначити умови їх адміністрування, особливості з позицій реалізації фіскальної, регулюючої, соціальної функцій тощо.

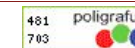
**Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі.** Отже, роль та значення кожного конкретного податку в системі оподаткування можна оцінити завдяки відображенню всієї сукупності властивих йому класифікаційних ознак, проте переважною ознакою класифікації все ж виступає об'єкт оподаткування, адже це один із вихідних елементів податку, завдяки якому згодом визначається база оподаткування, що є основою для формування доходів бюджетів різних рівнів. У практиці оподаткування в залежності від конкретних умов розвитку економіки, фінансового стану галузі і сфер діяльності держава застосовує кожен з названих видів податків, або їх поєднання у різних комбінаціях.

Подальші дослідження будуть зосереджені на оцінці та аналізі фіскальних та регулюючих властивостей кожного виду платежу й на онові цього пошуку шляхів оптимізації вітчизняної системи оподаткування.

#### Список використаних джерел

- Андрущенко В. А., Ляшенко В. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування / В. А. Андрущенко, В. І. Ляшенко – Фінанси України. – 2005. - № 1. – С. 36-43.
- Василик О. Д. Податкова система України : Навч. посібник / О. Д. Василик – К.: Поліграфкнига, 2004. – 478 с.
- Геєць В.М. Посткризові перспективи та проблеми розвитку економіки України й Росії (макроекономічний спектр) / В.М. Геєць // Фінанси України. – 2011. - №3. – С.3-18.
- Іванов Ю.Б. [та ін.] Податкова система: підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
- Кучма Л. Податок, що втратив бюджетонаповнюючу функцію / Виступ Президента України Л. Кучми на нараді з проблемних питань податку на додану вартість // Урядовий кур'єр. – 2004. – 3 березня (№ 41). – С.2.
- Луніна І.О. Ризики державних фінансів та шляхи їх мінімізації / І.О. Луніна // Фінанси України. – 2012. - №2. – С. 4 – 15.
- Макаров В. В., Пилипенко Н. М. Єдиний податок: умови використання і перспективи розвитку / В. В. Макаров, Н. М. Пилипенко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т.1. – С. 121 – 124.
- Никитин С., Никитин А., Степанова М. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада / С. Никитин, А. Никитин, М. Степанова // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. - № 11. – С. 49-56.
- Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI ; поточна редакція від 11.10.2011 р. на підставі 3741-17 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – (Офіційний веб-сайт Верховної Ради України). – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
- Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит; [пер. с англ.; предис. В.С. Афанасьева]. – М.: Соцэкгиз. 1962. – 684 с.
- Соколовська А.М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А.М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. - №3. – С.42-53.
- Суторміна В.М. [та ін.] Держава – подати – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): монографія / Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
- Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. Кризи і подати / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев. – М.: Економіка, 2011. – 253 с.

Стаття надійшла до редакції 26.12.2012р.



ТОВ "ДКС Центр"