

А. М. Соколовська

ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ТА НАПРЯМИ ЇЇ КОРИГУВАННЯ

Проаналізовано особливості податкової системи, сформованої за наслідками прийняття Податкового кодексу України, та їх вплив на економіку. Визначено напрями вдосконалення цієї системи. Наголошено на важливості (з метою подолання недоліків і суперечностей системи оподаткування та реалізації її фінансового й регулюючого потенціалів) реформування інших сфер суспільного життя.

The article investigates the features of tax system formed in consequences of the Tax Code of Ukraine adoption and their impact on the economy. The directions of improvement of this system are defined. The study emphasizes the importance of reformation in other spheres of social life (in order to overcome the shortcomings and contradictions of the tax system and to implement its fiscal and regulatory capacities).

Ключові слова: податкове навантаження, податкові пільги, інвестиційний потенціал системи податкових пільг, прямі й непрямі податки, нестабільність податкового законодавства.

Минає третій рік відтоді, як набрав чинності Податковий кодекс України (ПКУ), що не лише впорядкував податкове законодавство, а й вніс істотні зміни до податкової системи. Настав час осмислити, яких рис вона набула та якими є їх наслідки для економіки загалом і окремих суб'єктів господарювання. Отже, спробуємо охарактеризувати модель сформованої в Україні податкової системи. Така характеристика є відправною точкою визначення шляхів її вдосконалення, розроблення науково обґрунтованої податкової політики.

Проведений аналіз показав, що вітчизняну податкову систему вирізняє:

- доволі високий рівень податкового навантаження на економіку;
- тенденція зростання податкового навантаження на працю і споживання та його зменшення на капітал;
- низький рівень оподаткування природних ресурсів;
- значні диспропорції в розподілі податкового навантаження між видами економічної діяльності;
- превалювання фінансової спрямованості над регулюючою, незважаючи на розширення системи податкових пільг;
- зменшення частки прямих та зростання частки непрямих податків у загальній сумі податкових надходжень;
- зростання інвестиційного потенціалу системи податкових пільг;
- малопрогресивний (до ухвалення ПКУ — пропорційний) податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) як основний, проте недостатньо ефективний, інструмент боротьби з тіньовими доходами й зайнятістю;
- нестабільність як результат частого перегляду нормативно-правової бази оподаткування;

© Соколовська А. М., 2013

— недостатнє виконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності;

— побудова взаємовідносин податкових органів і платників переважно на непаритетних засадах, неоднакове ставлення органів податкової служби до різних категорій платників;

— високий рівень ухилення від сплати податків та низький — податкової культури платників.

Розглянемо наведені характеристики податкової системи.

З ухваленням ПКУ частка ВВП, що перерозподіляється через вітчизняну податкову систему, не зазнала істотних змін¹. У 2011 і 2012 рр. вона становила відповідно 25,68 і 25,59 % порівняно з 25,74 % (25,55 %²) у 2008 р., незважаючи на поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств та зростання втрат бюджету від надання податкових пільг (у 2011 і 2012 рр. порівняно з 2010 р., за розрахунками, проведеними на основі звітів Державної податкової служби України (ДПСУ) про втрати бюджету внаслідок пільг, — на 59,4 і 31,1 %, за розрахунками на основі скоригованих даних про втрати³, — на 13,5 і 15,5 % відповідно), наслідком яких мало бути зменшення цієї частки.

Якби відсутність значимих змін у перерозподільних властивостях податкової системи була зумовлена виключно компенсацією втрат бюджету від зазначених заходів зростанням його доходів у результаті зменшення можливостей уникнення податків та ухилення від їх сплати, її можна було б охарактеризувати як позитивне явище. На нашу думку, за умови збереження в 2011 р. тіньової економіки рівня 2008 р. (за оцінками Міністерства економічного розвитку і торгівлі України — 34 % ВВП) та збільшення числа суб'єктів господарювання, що користуються податковими пільгами, відсутність таких змін швидше свідчить про зростання податкового навантаження на сумлінних платників, позбавлених податкових пільг.

Парадокс полягає в тому, що доволі значне податкове навантаження в Україні (вище, ніж у постсоціалістичних і навіть у таких розвинутих країнах

¹ Визначено виходячи зі складу податкової системи відповідно до чинного законодавства. До 2011 р. — згідно із Законом України “Про систему оподаткування” (за винятком збору на обов’язкове державне пенсійне страхування, що входив до складу загальнодержавних податків і зборів, але не врахований нами як неподатковий платіж, та єдиного податку, котрий не входив ані до загальнодержавних, ані до місцевих податків і зборів, проте є податком і тому врахований нами у складі фактичних податкових надходжень). З 2011 р. — згідно зі статтями 9 і 10 Податкового кодексу України.

² Скоригована частка податків і зборів у ВВП, обчислена з урахуванням зміни з прийняттям ПКУ складу податкової системи, зокрема вилучення з неї податку на промисел; плати за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; державного мита; єдиного збору, який справляється в пунктах пропуску через державний кордон України. Зазначене коригування робить розрахунки податкового навантаження до й після ухвалення ПКУ порівнянними.

³ Втрати від пільг, наведені у звітах ДПСУ, скориговано з метою забезпечення їх порівнянності за ряд років (проблема порівнянності виникає тому, що ті самі пільги, наприклад, встановлені пп. 197.1.21 і 197.8 ст. 197 ПКУ, в певні роки (2010—2011) враховуються у звітах як такі, що призводять до втрат бюджету, а в інші (2012) — не враховуються), а також вилучення із сум втрат звільнень, котрі не є пільгами, та пільг, які, на нашу думку, не призводять до втрат бюджету.

ЄС, як Німеччина, Ірландія, Греція, Іспанія, Нідерланди, Португалія, — табл. 1) сформувалося за порівняно невисоких ставок основних податків: у 2013 р. ставку ПДВ, нижчу за 20 %, мають лише п'ять країн — членів ЄС, а саме: Німеччина (19 %), Іспанія (19,8 %), Кіпр (18 %), Люксембург (15 %) і Мальта (18 %); ставку податку на прибуток корпорацій, меншу від 19 %, — сім країн ЄС, такі як Болгарія (10 %), Ірландія (12,5 %), Кіпр (10 %), Литва (15 %), Латвія (15 %), Румунія (16 %) та Словенія (17 %); ставку податку на доходи фізичних осіб, нижчу за 17 %, — три країни ЄС, а саме: Болгарія (10 %), Литва (15 %) й Угорщина (16 %) [1, с. 31, 35, 38]. Зазначене дає підстави для висновку, що високий рівень податкового навантаження в Україні спричинений не величиною податкових ставок, а широкою базою окремих податків і зборів та специфікою податкового адміністрування.

Аналіз причин збільшення з допомогою адміністративних методів податкового тиску на суб'єктів господарювання в Україні показав, що їх витoki слід шукати в суперечності між можливостями мобілізації податкових надходжень до бюджету держави (при заданих параметрах податкової системи й рівні тінізації економіки) та обсягом державних видатків, які не зменшуються зі зниженням податкових ставок, а також у недоліках прогнозування й планування податкових надходжень до державного бюджету. Так, за нашими розрахунками на основі [2, с. 100, 101], прогнозні показники податкових надходжень у 2005—2008 рр. були значно нижчими за фактичні (на 21—61 %), а в 2009—2010 рр. перевищили їх. Планові показники податкових надходжень у період з 2005 р. по 2012 р. були перевиконані у 2006, 2007 і 2011 рр., а в інші роки аналізованого періоду — недовиконані. Зокрема, у 2012 р. зафіксоване істотне недовиконання плану як податкових надходжень зведеного бюджету загалом, так і надходжень основних бюджетоутворюючих податків — ПДВ, ПДФО, податку на прибуток підприємств та акцизного податку. До найгірших належать показники виконання плану надходжень ПДВ (до державного бюджету надійшло 84,6 % запланованого обсягу надходжень податку) та акцизного податку (89,6 %). Підтвердженням нереалістичності планових показників надходжень ПДВ у 2012 р. є той факт, що при значному недовиконанні плану надходжень податку його фіскальна ефективність (частка податку у ВВП) становила 9,9 %, а ефективна ставка — 15 %, що свідчить про доволі високий рівень використання потенціалу цього податку.

Планування завищених показників доходів бюджету та орієнтація контролюючих органів на виконання планів мобілізації податкових платежів, зумовлена високими видатковими зобов'язаннями уряду, передусім соціальними, стають одними з головних причин тиску контролюючих органів на платників податків.

Отже, подальше коригування сформованої моделі податкової системи, спрямоване на зниження податкового навантаження, вимагає не так перегляду

Таблиця 1. Динаміка частки податкових платежів у ВВП у країнах ЄС та в Україні у 2010–2012 рр., %

Країни	2010	2011	2012
Бельгія	29,0	29,3	30,1
Болгарія	20,2	19,7	20,3
Чехія	18,0	18,7	19,2
Данія	46,4	46,7	47,4
Німеччина	22,2	22,9	23,6
Естонія	20,7	20,4	21,1
Ірландія	22,3	23,7	24,3
Греція	20,3	21,5	22,8
Іспанія	20,4	19,8	20,7
Франція	25,9	27,0	27,9
Італія	28,8	28,8	30,2
Кіпр	26,5	26,2	25,8
Латвія	18,7	18,8	19,2
Литва	16,4	16,0	16,1
Люксембург	26,4	26,0	26,7
Угорщина	25,6	23,6	25,5
Мальта	26,4	27,0	27,7
Нідерланди	24,3	23,2	22,6
Австрія	27,2	27,3	27,8
Польща	20,5	20,8	20,1
Португалія	22,2	23,6	23,0
Румунія	18,0	19,2	19,3
Словенія	22,5	22,1	22,3
Словаччина	15,5	16,0	15,4
Фінляндія	29,6	30,7	30,4
Швеція	37,0	37,0	36,8
Великобританія	28,4	29,2	28,6
ЄС-27	24,4	26,0	25,0
ЄС-12	20,8	20,7	21,0
ЄС-15	27,4	27,8	28,2
Україна	23,1	25,7	25,6

Джерело: Government finance statistics. Summary tables — 1/2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-EK-13-001/EN/KS-EK-13-001-EN.PDF.

податкових ставок, як радикальної зміни взаємовідносин контролюючих органів і платників податків, що є складовою глибших інституціональних змін, а також підвищення обґрунтованості та реалістичності прогнозних і планових показників податкових надходжень до державного й місцевих бюджетів. Останнє передбачає:

— розроблення бюджету та прогнозування податкових надходжень із використанням макроекономічних прогнозів, які розробляються незалежними організаціями;

- скасування планів мобілізації податкових надходжень для контролюючих органів;
- формування реальних видатків бюджету, забезпечених майбутніми фактичними доходами;
- зменшення впливу політичного циклу на державні фінанси.

Особливістю сформованої в Україні моделі податкової системи є її трансформація в напрямі *зростання податкового навантаження на працю й споживання та зменшення навантаження на капітал* (з 2000 р. по 2011 р. імпліцитні ставки податків на працю й споживання підвищилися відповідно з 29,8 до 34,3 % та з 16,1 до 21,6 %, на капітал — зменшилися з 26,0 до 20,4 %), унаслідок чого розподіл податкового навантаження між факторами виробництва характеризується встановленням (із 2006 р.) його *найвищого рівня на працю й найнижчого на капітал* (табл. 2). Останнє мало створити сприятливі умови для внутрішніх і зовнішніх інвестицій у модернізацію економіки, але натомість супроводжувалося зростанням непродуктивного використання капіталу (вкладення в предмети розкоші, закордонну житлову нерухомість тощо) та виведенням у офшори з наступною частковою рекапіталізацією в національну економіку. Крім того, переміщення податкового навантаження з фактора виробництва “капітал” на фактор “праця” призвело до посилення соціально-майнової нерівності [3].

Таблиця 2. Динаміка податкового навантаження на працю, капітал і споживання в Україні протягом 2000—2011 рр., %

Рік	Імпліцитна ставка податків на працю	Імпліцитна ставка податків на капітал	Імпліцитна ставка податків на споживання
2000	29,8	26,0	16,1
2001	32,6	20,0	14,9
2002	33,3	21,3	17,8
2003	33,5	22,8	16,3
2004	32,5	19,7	17,8
2005	31,6	24,2	21,7
2006	32,6	21,8	23,9
2007	34,4	19,8	21,7
2008	34,3	20,2	22,7
2009	35,1	17,6	21,1
2010	34,7	17,7	19,8
2011	34,3	20,4	21,6

Джерело: розраховано за методологією Європейської комісії за даними Державної казначейської служби України та статистичного збірника “Національні рахунки України” за відповідні роки.

Підвищення податкового навантаження на працю стало ключовою причиною високого рівня тінізації заробітних плат, а також звуження бази податку на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску (ЄСВ). Її розширення за рахунок виведення доходів із тіні не можливе без зниження ставки

ЄСВ. Утім, такий крок містить у собі загрозу різкого зменшення надходжень до Пенсійного фонду України внаслідок відсутності прямого зв'язку між зниженням ставки внеску та реакцією економічних агентів на таку новацію, що перешкоджає ухваленню відповідних рішень.

Констатуючи відсутність в українських реаліях взаємозв'язку зниження податкового навантаження на капітал та його інвестування в національну економіку, варто зауважити, що без встановлення такого взаємозв'язку подальше зменшення податкового навантаження втрачає сенс, а економіка — перспективи. Водночас адекватна реакція економічних агентів на послаблення податкового тиску на капітал можлива лише в разі виконання низки умов:

1) формування сприятливого інвестиційного клімату, що передбачає зниження рівня корупції, дотримання права власності, формування ефективної судової системи, послаблення адміністративного тиску, підвищення стабільності податкового законодавства та забезпечення прогнозованої підприємницької діяльності, поліпшення макроекономічної ситуації в країні;

2) зменшення можливостей виведення капіталів у офшори шляхом підготовки й підписання міжурядових угод щодо уникнення подвійного оподаткування та запобігання ухиленню від сплати податків, а також упровадження в практику закону, яким регулюються питання трансфертного ціноутворення, та розширення сфери його застосування, котра є вужчою, ніж у європейських країнах і в Росії¹;

3) підвищення податкового навантаження на пасивні доходи фізичних осіб та запровадження податку на багатство, що має стимулювати продуктивне використання доходів від капіталу.

Спробуємо сформулювати умови, за яких підвищується ймовірність адекватної реакції економічних агентів на зниження податкового навантаження на працю, тобто умови розвитку процесу детінізації доходів у відповідь на зменшення ставки ЄСВ. До таких умов можна віднести:

- довіру економічних агентів до держави та органів державної влади;
- помітне одночасне зниження ставки ЄСВ або її поетапне зменшення з оприлюдненням запланованих кроків на цьому шляху;
- відмову від підвищення ставок ПДФО на найближчу й середньострокову перспективу;
- запровадження стимулюючих заходів до економічних агентів, котрі відмовляються від виплати заробітної плати “в конвертах”, наприклад мораторію

¹ Зокрема, норми ст. 39 Податкового кодексу України поширюються на операції не між усіма пов'язаними особами — резидентами, а лише тими з них, які задекларували від'ємне значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток за попередній податковий (звітний) рік; застосовують спеціальні режими оподаткування; сплачують податок на прибуток та/або ПДВ за відмінною від базової ставкою; не були платниками податку на прибуток та/або ПДВ станом на початок податкового (звітного) року.

на перевірки контролюючими органами протягом трьох років платників, які звітують про підвищення заробітної плати своїм працівникам удвічі.

Важливою характеристикою моделі податкової системи України є *низький рівень оподаткування природних ресурсів*, що не забезпечує вилучення на користь держави природної ренти, залишаючи більшу її частину в розпорядженні надрокористувачів, наслідком чого є неефективне використання природних ресурсів, зменшення доходів держави й, відповідно, її регуляторного потенціалу та загострення проблеми майнового розшарування в суспільстві.

Проведене на замовлення ДННУ “Академія фінансового управління” дослідження ефективності справляння ресурсних і рентних платежів в Україні, метою якого було визначення шляхів повнішого вилучення державою обсягів створеної на видобувних підприємствах природної ренти, показало, що сумарний обсяг недоплат до бюджету природної ренти за 2006—2011 рр. становив 77,9 млрд грн, у т. ч. підприємствами, котрі видобувають корисні копалини інші, ніж паливно-енергетичні, — 57,7 млрд грн, а тими, які видобувають вуглеводні, — 20,2 млрд грн. Оскільки загальний обсяг доходів бюджету від природної ренти за цей період дорівнював 68,5 млрд грн, виявлено, що доходи від неї розподілялися між власниками видобувних підприємств та державою в пропорції 52:46. Це свідчить про значні невикористані резерви підвищення ставок плати за користування надрами.

Варто зауважити, що прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України не розв’язало проблему несправедливого розподілу природної ренти [4]. Якщо в перший рік імплементації ПКУ фіскальна ефективність ресурсних платежів (рентні платежі та плата за користування надрами) підвищилася лише з 1,02 до 1,50 % ВВП, то вже у 2012 р. вона знизилася до 1,18 % ВВП, тобто відчутніше, ніж у 2008 р. (1,22 % ВВП). А з 2013 р. рентну плату за видобуток природних ресурсів на території України об’єднано з платою за користування надрами.

Податкову систему України характеризують *надмірні¹ диспропорції в розподілі податкового навантаження між видами економічної діяльності*, зумовлені наданням окремим із них податкових пільг. Оскільки останні надаються здебільшого низькотехнологічним видам діяльності, зазначені диспропорції поглиблюють проблему нераціональної структури національної економіки.

Аналіз втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг за видами економічної діяльності² (табл. 3) свідчить, що лідером державної підтримки

¹ Податкове навантаження на різні види економічної діяльності не може бути однаковим через об’єктивні відмінності між ними за матеріало- й трудомісткістю виробництва. Надмірними ми називаємо ті відмінності в його розподілі, які є результатом державного втручання в цей процес.

² Розподіл втрат від пільг за видами економічної діяльності здійснений нами відповідно до визначення пільг із окремих податків у Податковому кодексі України та звітів ДПСУ про суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування. Це означає, що зазначений розподіл враховує наміри законодавця, а не фактичне використання пільг платниками податків у процесі здійснення ними певних видів діяльності. Такий розподіл проводить Міністерство доходів і зборів України (до 2013 р. — ДПСУ), проте скористатися його результатами за ряд років ми не змогли, оскільки,

Таблиця 3. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування в розрізі видів економічної діяльності у 2010–2012 рр., % загальної суми пільг

Втрати від пільг за видами економічної діяльності	2010	2011	2012
На підтримку сільського, лісового та рибного господарства загалом	39,71	35,66	38,65
у т. ч. сільського господарства	39,47	32,95	36,34
Для добувної промисловості	0,49	0,33	0,27
Для виробництва харчових продуктів	0,01	0,65	0,54
Для виробництва машин і устаткування	0,0	0,19	0,09
Для літакобудування	0,40	2,25	2,32
Для суднобудування	—	0,05	0,10
Для космічної галузі	0,19	0,17	0,32
Для виробництва фармацевтичних продуктів і препаратів	—	0,46	0,56
Для виробництва хімічних речовин та хімічних продуктів	—	3,32	4,27
Для виробництва альтернативної енергії (біопалива)	—	1,80	1,95
Для сфери мистецтва, спорту, розваг та відпочинку	0,02	0,01	0,02
Для сфери освіти	5,07	5,15	4,84
Для охорони здоров'я	2,35	2,17	2,43
Для підтримки наукової діяльності	0,08	0,03	0,03
Для підтримки фінансової діяльності	29,09	28,30	4,95
Для виробництва та постачання електроенергії, газу	—	5,86	8,75
Для підтримки діяльності готелів і ресторанів	—	0,07	0,06
Для сфери інформації та телекомунікації	2,57	2,52	3,12
у т. ч. для видавничої діяльності	2,56	2,40	2,83
для кінематографії	0,0	0,12	0,29
Для підтримки транспорту, поштової та кур'єрської діяльності	1,21	1,63	1,76
Для операцій із нерухомим майном	0,37	0,37	0,57
Для сфери державного управління	—	0,21	0,25
У сфері торгівлі	14,87	8,79	11,07
На соціальне забезпечення	0,81	0,58	0,36
Для інших видів послуг	1,94	0,24	0,24
Усього скоригована сума втрат від пільг, млн грн	34 222,71	38 838,78	39 532,75

Примітка. Дані щодо втрат від пільг за окремими видами діяльності та загальної суми втрат відкориговано відповідно до авторського розуміння пільг. Із них вилючено також пільги, які не призводять до втрат бюджету.

Джерело: розраховано за звітами ДПСУ про суми втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування.

з використанням цього інструменту в усі роки було сільське господарство. Значні пільги надавалися також установам, які займаються фінансовою діяльністю (у 2010 і 2011 рр. друга позиція в системі пріоритетів державної

наприклад, у Зведеному звіті “Втрати бюджету внаслідок податкових пільг за видами податків та зборів за КВЕД станом на 01.01.2012” частка інших втрат (не розподілених за певними видами економічної діяльності) становила 93,6 % їх загальної суми (55 070,4 млн із 58 847,9 млн грн), що свідчить про некоректний розподіл втрат від пільг за видами економічної діяльності.

підтримки з використанням податкових важелів), підприємствам торгівлі, освіти, виробництва та постачання електроенергії й газу.

Розподіл податкових пільг істотно впливає на розподіл податкового навантаження за видами економічної діяльності, що формується без урахування наданих пільг та, за розрахунками науковців відділу податкової системи Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ “Академія фінансового управління”, стосується передусім таких галузей (розташовані в порядку зниження податкового навантаження), як торгівля, освіта, сільське господарство, охорона здоров’я, будівництво.

Систему податкової підтримки економічних агентів у розрізі видів економічної діяльності доповнює їх підтримка з допомогою бюджетних інвестицій, пріоритетами якої є (перші п’ять позицій у системі державних пріоритетів): транспорт і зв’язок, будівництво, надання індивідуальних послуг, добувна промисловість, охорона здоров’я (табл. 4).

Таким чином, податкова й бюджетна політики недостатньою мірою сприяють удосконаленню структури національної економіки, тоді як повинні бути орієнтовані саме на це.

Незважаючи на розширення системи податкових пільг в Україні, на нашу думку, немає підстав говорити про посилення регулюючої спрямованості податкової системи. Це пояснюється *неефективністю надання й використання податкових пільг, що нівелює взаємозв’язок їх обсягів та регулюючої функції податків*. Фактично з усіх видів діяльності, яким колись надавалися чи надаються податкові пільги, помітні зрушення відбулися лише в сільському господарстві.

Позитивною тенденцією в розвитку податкової системи України є зміна її структури щодо *зменшення частки прямих* (у 2008—2012 рр. із 10 до 9,1 % ВВП) *та збільшення частки непрямих* (із 14,6 до 15 %) *податків і зборів*¹, котрі вважаються такими, що менше викривлюють економічні рішення платників щодо заощаджень та інвестицій, а отже, створюють сприятливіші умови для економічного зростання, ніж прямі податки.

До позитивних змін у розвитку оподаткування в Україні протягом останніх років слід віднести також *зростання інвестиційного потенціалу системи податкових пільг* завдяки встановленню законодавцем вимог інвестування вивільнених унаслідок їх використання коштів. До таких пільг належать: звільнення від оподаткування прибутку видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманого від діяльності з виготовлення книжкової продукції (вивільнені кошти повинні спрямовуватися на переоснащення видавничо-поліграфічної бази); пільги для окремих видів

¹ Класифікація податків на прямі й непрямі здійснена відповідно до методичних підходів Європейської комісії (див.: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2013. — P. 266, 267).

Таблиця 4. Інвестиції в основний капітал за видами економічної діяльності за рахунок коштів державного бюджету у 2010 та 2011 рр., % загальної суми інвестицій

Вид діяльності	2010	2011
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	2,6	1,8
Промисловість загалом	11,7	14,8
у т. ч. добувна	5,5	8,3
обробна	1,2	0,6
харчова та перероблення с/г продуктів	0,0	0,2
легка	0,1	0,0
хімічна й нафтохімічна	*	0,1
металургійна та оброблення металу	0,1	*
машинобудування, ремонт і монтаж машин та устаткування	0,9	0,1
виробництво та розподілення електроенергії, газу й води	5,0	6,0
Будівництво	12,1	15,0
Транспорт і зв'язок	33,7	36,4
Фінансова діяльність	0,0	*
Операції з нерухомістю, надання під найм та послуги юридичним особам	3,2	4,3
Державне управління	3,7	5,4
Освіта	5,0	4,6
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	8,1	6,8
Надання індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	19,7	10,5
у т. ч. діяльність у сфері культури та спорту, відпочинку та розваг	15,7	7,9

* Інформація конфіденційна згідно із Законом України “Про державну статистику” від 17.09.1992 № 2614-ХІІ.

Джерело: розраховано за даними статистичного бюлетеня Державної служби статистики України “Капітальні інвестиції в Україні” за 2010, 2011 рр.

економічної діяльності (легкої промисловості, літако- й суднобудування, електроенергетики, машинобудування для агропромислового комплексу (АПК), готелів, суб'єктів кінематографії тощо). Суми коштів, вивільнених унаслідок надання таких пільг, мають спрямовуватися платником податків на створення чи переоснащення матеріально-технічної бази, збільшення обсягу виробництва (надання послуг), запровадження новітніх технологій та/або повернення кредитів, використаних на зазначені цілі, а також сплату процентів за ними.

Про масштаби використання податкових пільг інвестиційного спрямування свідчить той факт, що втрати бюджету від їх надання в 2011 р. становили 2395,4 млн грн, або 17,3 % скоригованого обсягу втрат від пільг із податку на прибуток підприємств загалом (за даними ДПСУ щодо таких втрат — 15,5 %). У 2012 р. їх сума збільшилася на 24 %, а частка в скоригованому обсязі втрат від пільг із податку на прибуток — до 32,2 % (за даними ДПСУ — до 19,7 %) (табл. 5). Отже, незважаючи на позитивну тенденцію, інвестиційний потенціал системи податкових пільг поки що є недостатнім.

Таблиця 5. Втрати бюджету від надання податкових пільг інвестиційного характеру у 2011 і 2012 рр., тис. грн

Зміст пільги	Втрати бюджету від надання пільги	
	2011	2012
Звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, отриманий від діяльності з виготовлення книжкової продукції (вивільнені кошти мають спрямовуватися на переоснащення видавничо-поліграфічної бази)	7 827,1	—
Звільняється від оподаткування прибуток підприємств енергетичної галузі в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, схваленими Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики, на капітальні вкладення з будівництва (реконструкції, модернізації) міждержавних, магістральних і розподільчих (локальних) електричних мереж та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування вказаних вище цілей	263 455,5	974 969,7
Звільняється від оподаткування прибуток суб'єктів господарювання водо-, теплопостачання й водовідведення в межах витрат, передбачених інвестиційними програмами, погодженими органом місцевого самоврядування (в межах його компетенції) та схваленими Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері комунальних послуг, на капітальні інвестиції в будівництво (реконструкцію, модернізацію) об'єктів водо-, теплопостачання й водовідведення, та/або сум, спрямованих на повернення кредитів, які використані для фінансування зазначених цілей	—	8 583,5
Тимчасово, до 1 січня 2020 р., звільняється від оподаткування прибуток виробників біопалива, одержаний від його продажу	245 252,2	15 484,6
Тимчасово, до 1 січня 2020 р., звільняється від оподаткування прибуток підприємств, отриманий ними від діяльності з одночасного виробництва електричної й теплової енергії з використанням біологічних видів палива та/або виробництва теплової енергії з використанням біологічних видів палива	733 074,5	547 996,0
Тимчасово, до 1 січня 2020 р., звільняється від оподаткування прибуток виробників техніки, обладнання, устаткування, визначених ст. 7 Закону України “Про альтернативні види палива” для виготовлення та реконструкції технічних і транспортних засобів, у т. ч. самохідних сільськогосподарських машин та енергетичних установок, які споживають біологічні види палива, одержаний від продажу зазначеної техніки, обладнання та устаткування, що були вироблені на території України	1 429,5	642,0
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток суб'єкта господарської діяльності, отриманий від надання готельних послуг (група 55 КВЕД ДК 009:2005) у готелях категорій “п'ять зірок”, “чотири зірки” і “три зірки”, у т. ч. новозбудованих чи реконструйованих або в яких проведено капітальний ремонт чи реставрацію наявних будівель і споруд (за умови, що дохід від реалізації послуг із розміщення шляхом надання номера для тимчасового проживання становить щонайменше 50 % сукупного доходу такого суб'єкта господарської діяльності за відповідний податковий (звітний) період, у якому застосовується пільга)	26 683,4	23 502,8
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток, одержаний від основної діяльності підприємств легкої промисловості (група 17 — група 19 КВЕД ДК 009:2005), окрім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині	68 390,1	70 471,6
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток, отриманий від основної діяльності підприємств галузі електроенергетики (клас 40.11, група 40 КВЕД ДК 009:2005), які виробляють електричну енергію виключно з відновлювальних джерел енергії	121 172,9	454 001,0
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток, одержаний від основної діяльності підприємств суднобудівної (клас 35.11, група 35 КВЕД ДК 009:2005) промисловості	7 090,8	4 157,5

Закінчення табл. 5

Зміст пільги	Втрати бюджету від надання пільги	
	2011	2012
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток підприємств літакобудівної промисловості, отриманий від основної діяльності (клас 30.30, група 30.3, розділ 30 КВЕД ДК 009:2010), а також від проведення такими підприємствами науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт (клас 72.19, група 72.1, розділ 72 КВЕД ДК 009:2010), які виконуються для потреб літакобудівної промисловості	806 723,9	854 551,8
Тимчасово, терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р., звільняється від оподаткування прибуток підприємств машинобудування для АПК	70 623,4	32 882,3
Тимчасово, до 1 січня 2015 р., звільняється від оподаткування прибуток видавництв, видавничих організацій, підприємств поліграфії, одержаний ними від діяльності з виготовлення на території України книжкової продукції, крім продукції еротичного характеру	40 683,5	45 169,8
Тимчасово, до 1 січня 2016 р., не включаються до доходів суми коштів або вартість майна, отримані суб'єктами кінематографії (виробниками фільмів) та/або суб'єктами мультиплікації (виробниками мультиплікаційних фільмів) і спрямовані на виробництво національних фільмів	2 962,7	7 502,3
Усього втрати від пільг із податку на прибуток інвестиційного характеру	2 395 369,5	2 969 443,3
Усього скориговані втрати від пільг із податку на прибуток підприємств	13 807 180,0	9 212 370,0

Джерело: складено за звітами ДПСУ за відповідні роки.

З 1 січня 2013 р. почали діяти пільги з податку на прибуток для суб'єктів гос-подарювання, котрі планують реконструкцію або модернізацію виробництва на суму 0,5—5 млн євро (іншими умовами надання цієї пільги є створення 25—250 нових робочих місць та середній розмір заробітної плати, котрий щонайменше в 2,5 раза перевищить мінімальний), а також реалізують інвестиційні проекти в пріоритетних галузях економіки, схвалені відповідно до Закону України “Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць” від 06.09.2012 № 5205-VI. Такі пільги надаються у вигляді як права на застосування прискореної амортизації для основних засобів другої й третьої груп, так і знижених ставок податку на прибуток: з 1 січня 2013 р. по 31 грудня 2017 р. — 0 %, з 1 січня 2018 р. по 31 грудня 2022 р. — 8 %. Пільги діють за таких умов: 1) сума пільг, наданих суб'єкту господарювання під час реалізації інвестиційних проектів, не може перевищувати обсяг фактично здійснених інвестицій; 2) суб'єкт господарювання протягом двох років із дня схвалення інвестиційного проекту повинен досягти критеріїв, установлених Законом України “Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць”. Кошти, вивільнені внаслідок надання пільг для суб'єктів господарювання, котрі реалізують інвестиційні проекти в пріоритетних галузях економіки, мають використовуватися на такі само цілі, на які їх спрямовують суб'єкти господарювання, задіяні в літако- й суднобудуванні, інших видах діяльності, котрим надано тимчасові пільги терміном на 10 років, починаючи з 1 січня 2011 р.

Характерною рисою вітчизняної податкової системи, притаманною моделі оподаткування в постсоціалістичних країнах та, як правило, не властивою податковим системам розвинутих країн, є *пропорційний* (після прийняття Податкового кодексу України — *малопрогресивний*) *податок на доходи фізичних осіб*. Запроваджений у пострадянських країнах як основний інструмент боротьби з тіньовими доходами й зайнятістю, він не справдив очікувань щодо радикальної детінізації заробітних плат через надмірне навантаження податкових агентів — роботодавців за соціальними відрахуваннями. Незважаючи на це, більшість країн, що використовують такий податок, не поспішають замінити його на прогресивний, оскільки важко забезпечити його ефективне адміністрування. Не спонукає їх до такого кроку й міжнародна податкова конкуренція за мобільні фактори виробництва.

Із прийняттям ПКУ *не справдилися очікування стабілізації податкового законодавства, а отже й податкової системи*, як необхідної передумови прогнозованої підприємницької діяльності. За три роки дії Кодексу не лише уточнено визначення понять, виправлено помилки, а й змінено склад податкової системи (з переліку загальнодержавних податків і зборів вилучено рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні), підсистему екологічних податків доповнено податком за утилізацію знятих із експлуатації транспортних засобів; внесено істотні зміни в окремі елементи податків (до об'єкта оподаткування акцизним податком включено операції з продажу, обміну або інших способів відчуження цінних паперів); розділ XIV доповнено главою 1 “Спрощена система оподаткування, обліку та звітності”, до якої неодноразово внесено зміни, тощо.

На те є низка об'єктивних причин. По-перше, не було враховано всієї складності кодифікації податкового законодавства, яка поєднувалася з реформуванням податкової системи й, відповідно, більш чи менш радикальним переглядом законодавчих норм, що не могло не супроводжуватися численними технічними помилками й неточностями, суперечливими нормами та прогалинами. По-друге, у процесі практичного застосування нових законодавчих норм неминуче виявляються нові проблеми, не врегульовані законодавством, котрі важко, а іноді й неможливо передбачити в повному обсязі під час роботи над законопроектом. По-третє, окремі норми ПКУ потребують перегляду через зміну соціально-економічної ситуації в країні й світі, зумовлену останньою кризою та пошуком шляхів її подолання, що висуває на порядок денний вимоги фіскальної консолідації та посилення соціальної справедливості в оподаткуванні.

Варто зауважити, що зміни й доповнення до Податкового кодексу України вносилися частіше та були масштабнішими, ніж це було потрібно для його вдосконалення й пристосування до вимог часу. Окремі з них (наприклад, нові податкові пільги) спричинені загостренням боротьби за привілеї на тлі

вненормованої лобістської діяльності, інші (зміни в оподаткуванні операцій із цінними паперами податком на прибуток) є наслідком прогалин у законодавчому врегулюванні цього питання, які не були усунуті в процесі роботи над Кодексом. Найістотніші із змін, що очікуються (зміна методології визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств), зумовлені здійсненням у процесі роботи над ПКУ лише перших кроків на шляху наближення податкового й бухгалтерського обліків, котрі вимагають логічного продовження — визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток виключно за даними бухгалтерського обліку шляхом коригування його величини на податкові різниці.

Загалом підвищення стабільності податкової системи не можливе без посилення наукової обґрунтованості змін до податкового законодавства, здійснення їх на основі програми, що визначає стратегічні цілі й напрями розвитку оподаткування, тобто надання цьому процесу передбачуваного, планомірного характеру.

В умовах загострення в сучасному світі проблеми майнового розшарування, що нерідко спричиняє соціальні потрясіння, зростає значення аналізу податкової системи в контексті її відповідності принципу соціальної справедливості, ефективності виконання нею (у взаємодії із системою державних видатків) перерозподільчої функції. Оцінка під цим кутом зору вітчизняної податкової системи показує, що вона недостатньо забезпечує *згладжування соціальної нерівності* внаслідок відмови від прогресивного податку на доходи фізичних осіб; неповного вилючення природно-ресурсної й земельної ренти; низького рівня оподаткування або введення мораторію на оподаткування капітальних доходів фізичних осіб; розроблення моделі податку на нерухоме майно фізичних осіб без прогалин для уникнення його сплати та перенесення термінів його запровадження; зволікання з уведенням податку на багатство.

Особливістю податкової системи України, як і багатьох інших пострадянських країн, є все ще *високий рівень ухилення від сплати податків та низька податкова культура платників*. Ця ознака породжує істотні деформації оподаткування, зокрема посилює нерівномірність розподілу податкового навантаження, перекладаючи його на сумлінних платників; знижує фіскальну ефективність податкової системи, а отже й фінансові можливості забезпечення достатньої пропозиції суспільних благ; перешкоджає зниженню загального рівня оподаткування в країні.

Важливою ознакою моделі податкової системи є характер взаємовідносин контролюючих органів (їхніх працівників) і платників податків. Сучасні дослідження бажаного вектора розвитку таких взаємовідносин, як правило, наголошують на необхідності набуття ними партнерського характеру, що, на наш погляд, означає неухильне дотримання обома сторонами податкових

відносин податкового законодавства; співробітництво працівників контролюючих органів і платників податків у процесі сплати останніх (з одного боку, свідоме ставлення платників до виконання податкового обов'язку, з другого — допомога працівників контролюючих органів платникам податків у його виконанні); готовність працівників контролюючих органів сумлінно виконати свої функції за дотримання прав платників податків і справедливого ставлення до них; функціонально й економічно ефективно справляння податків при найменшому обтяженні платників [5]; розрахунок платників на доброзичливе ставлення до них із боку працівників контролюючих органів, довіру платників до податкового відомства [6, с. 65]. Зазначене не виключає застосування контролюючими органами примусу щодо порушників податкового законодавства.

Взаємовідносини контролюючих органів (їхніх працівників) і платників податків в Україні поки що не можна охарактеризувати як партнерські. Вони ґрунтуються не так на співробітництві в наповненні державної скарбниці, з котрої фінансуватимуться суспільні блага, як на примусі до сплати податків (причому не лише платників, що ухиляються від виконання податкового обов'язку, а й сумлінних, на яких у першу чергу поширюються вимоги сплатити податки наперед), на взаємній недовірі працівників контролюючих органів і платників. Так, за даними ДПСУ, у 2011 р. на 94,8 % із усіх перевірених підприємств (383 586) виявлено порушення та проведено донарахування податкових платежів. Така висока їх частка може свідчити про упереджене ставлення податкових органів до платників податків, яке зумовлене не так масштабними ухиленнями від сплати податків, а насамперед орієнтацією контролюючих органів на виконання планів мобілізації податкових платежів, зокрема планових показників надходжень із донарахування податків і зборів, яку не вдалося подолати навіть попри те, що на необхідність скасування таких планів вказується в Програмі економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”.

Як показує досвід розвинутих країн, докорінна зміна взаємовідносин контролюючих органів та платників податків не можлива без нового розуміння місця людини в державі й у податковому процесі, без поваги до її прав, без формування правової держави. Характеризуючи відповідні процеси в Західній Європі та Північній Америці, В. Л. Андрущенко наголошує, що лише коли людина стала в центрі податкового процесу, “коли платник податків більше не був безправною й інертною людиною, з фіскально-соціологічної точки зору не стало важливішої суспільної проблеми, ніж налагодження взаємовідносин між індивідуальними платниками, автономними в своїх інтересах, і державою” [7, с. 271].

Отже, аналіз моделі сформованої в Україні податкової системи засвідчує, що її вдосконалення вимагає не так істотних змін податкового законодавства, як реформування інших сфер суспільного життя. Стосовно змін у податковому законодавстві слід зазначити, що для поліпшення моделі оподаткування в Україні необхідні:

1. Поетапне реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

На першому етапі — коригування механізму справляння податку, що передбачає:

— перехід від оподаткування житлової площі нерухомості до оподаткування її загальної площі;

— розширення бази податку за рахунок садових і дачних будинків.

На другому етапі — зміцнення дохідної бази місцевих бюджетів шляхом реформування податку на нерухоме майно на засадах поєднання загальності із соціальною справедливістю, що передбачає:

— встановлення економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму житлової нерухомості, що сприятиме розширенню бази податку;

— запровадження вищих ставок оподаткування дорогої/елітної житлової нерухомості як практичного втілення ідеї посилення податкової справедливості за рахунок “включення” до податкової системи “податку на багатство”.

2. Запровадження податку на доходи фізичних осіб, одержані у формі процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок.

3. Підготовка міжурядових угод щодо уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням.

4. Зміщення акцентів із податків на доходи на ресурсні й екологічні платежі шляхом:

— збільшення ставок плати за користування надрами при видобуванні певних видів корисних копалин;

— поступового підвищення фіскальної ефективності екологічно орієнтованих податків і зборів до середньоевропейського рівня.

5. Реформування системи податкових пільг на основі відмови від галузевих податкових пільг та запровадження замість них інвестиційної податкової знижки, право на яку матимуть усі суб'єкти господарювання, що здійснюватимуть інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам.

Список використаних джерел

1. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2013. — 312 p.

2. Державний бюджет і бюджетна стратегія в умовах економічних реформ : у 4 т. Т. 3: Бюджетне планування і прогнозування на середньострокову перспективу — інноваційна складова управління у сфері державних фінансів / ДННУ “Акад. фін. управління” ; за заг. ред. М. Я. Азарова. — К., 2011. — 480 с.

3. *Plümper T.* Tax Competition and Income Inequality: Why did the Welfare State Survive / T. Plümper, V. E. Troeger // University of Warwick Working Paper Series. — 2012. — No. 83. — 44 p.

4. *Башко В.* Ефективність справляння рентної плати за користування надрами в Україні (частина 1) / В. Башко // ECOFIN — про економіку та державні фінанси (верес. 2012 р.) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://ecofin.org.ua/renta_1.

5. IRS Strategic Plan [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.irs.gov/pub/irs-ut/strategic_plan_05_09.pdf.

6. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). — Paris : СТРА, 2009 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>.

7. *Андрущенко В. Л.* Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. — К. : Алерта, 2013. — 384 с.