

*Ревенко О. В., к.е.н., доц., ХНЕУ ім. С. Кузнеця, м. Харків*

## **ПОДАТКОВА СИСТЕМА ЯК ЗАСІБ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

*Досліджено особливості перетворення податкової системи держави з урахуванням її впливу на ефективність стратегічної і тактичної податкової політики держави в сучасних умовах.*

**Ключові слова:** *податкова система, податкова політика держави, реформування податкової системи, ефективність податкової політики.*

*Features of the state tax system transformation are researched taking into account its influence on efficiency of state strategic and tactical tax policy in modern conditions.*

**Keywords:** *tax system, state tax policy, tax system reforming, tax policy efficiency.*

**Постановка проблеми.** Усвідомлення необхідності підвищення національної конкурентоспроможності України в сучасних умовах обумовлює актуальність пошуку шляхів ефективної реалізації державного регулювання соціально-економічних процесів та зовнішньоекономічних зв'язків, особливо роль в якому відіграє податкова політика, що набуває особливого значення в умовах кризи та інтеграційних процесів. За умов прийняття Україною рішення щодо певної моделі інтеграції слід зазначити особливу важливість адаптації податкового законодавства до вимог ЄС, оскільки податки, зокрема непрямі, можуть обмежити вільний рух товарів і послуг в рамках внутрішнього ринку. А отже, неминучими будуть і зміни у податковій системі. Науковий підхід до побудови раціональної системи оподаткування передбачає, по-перше, системність, по-друге, встановлення її основоутворюючої бази і, по-третє, формування правової бази. Потреба системності полягає в тому, що всі податки повинні бути взаємопов'язані, органічно доповнювати один одного, не вступати у протиріччя із системою оподаткування в цілому і з окремими її елементами. Основоутворюючою базою побудови податкової системи є обсяг бюджетних видатків, оскільки саме податки є засобом виконання державою своїх функцій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми реформування податкової системи країни та забезпечення ефективності податкової політики досліджувались у роботах В. Барішнікова, В. Вишневського, О. Воронкової, О. Долгого, Н. Зікуна, Ю. Іванова, І. Майбурова, А. Соколовської, В. Фесюніна та ін. Проте в сучасних умовах реформування виникають нові проблеми, що вимагають вдосконалених підходів до оцінки ефективності податкової політики. Одночасно у вітчизняній науковій літературі не виста-

чає комплексного аналізу характеру взаємного впливу змін податкової системи та податкової політики держави з урахуванням специфіки антикризового управління та інтеграційних процесів.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження напрямів перетворення податкової системи держави з урахуванням її впливу на механізм забезпечення ефективності стратегічної і тактичної податкової політики держави в сучасних умовах.

**Виклад основного матеріалу.** У процесі дослідження напрямів змін податкової системи держави необхідно розглядати їх доцільність через призму можливих та наявних наслідків податкових реформ. Незважаючи на різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд проблемних питань, які завжди виникають при структурній побудові податкової системи, - це податкове навантаження та реакція економічних суб'єктів на зміни у податковій сфері. В науці та практиці у зв'язку з цим продовжується пошук методичних підходів до обґрунтування доцільності застосування певних інструментів податкового регулювання і дослідження їх впливу на соціально-економічні процеси у країні.

Так, були намагання пошуку оптимального розміру податкових ставок та оцінки справедливості оподаткування. Основною тезою було те, що довгостроковим наслідком зниження податкових ставок має стати не зростання бюджетного дефіциту, а його скорочення. Такі закономірності були математично досліджені і представлені як ефект А. Лаффера [1]. Як показують дослідження останніх десятиліть, положення кривої Лаффера є спірними, а гіпотеза про існування оптимальної ставки податку – не підтвердженою в умовах реальної економіки. Слід також зазначити, що закономірності Лаффера не носять загального характеру, але мають місце за певних умов. Головний її недолік – зумовленість типу залежності доходів бюджету від рівня оподаткування, оскільки вони можуть змінюватися залежно від специфіки податкової політики окремої країни, податкової культури і відповідальності, розміру і структури державного сектору, життєвого циклу економіки та ін. Але у попередніх висновках цю криву можна використовувати для візуалізації залежності між податковими ставками та державними доходами від оподаткування.

Що ж до справедливості оподаткування, яку доцільно визначати за змін елементів податкової системи за допомогою кривої Лоренца, то податок вважається справедливим, якщо ступінь нерівності в розподілі відповідної змінної в постподатковій ситуації виявиться менше тієї, котра спостерігалася у доподатковій ситуації. Тобто можна провести своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави і сумарною величиною платників податків. На основі цієї кривої розраховується так званий коефіцієнт Джині, який демонструє ступінь економічної нерівності доходів у державі. Однак застосування даного коефіцієнта також має недоліки, особливо при взаємному перетині двох кривих різного розподілу.

Отже, при формулюванні основних положень податкової політики виникає проблема вирішення конфлікту інтересів (наприклад, між державою і платником податків), оскільки найчастіше поліпшення положення однієї групи відносин відбувається за рахунок погіршення іншої. Дійсне поліпшення умов існування можливе лише тоді, коли певні заходи (зміни, реформи) підвищують добробут всіх, або коли добробут інших поліпшується, а інших не погіршується (Парето-оптимум). Але Парето-оптимальність – це теоретичний образ, в реальних умовах за рахунок обмеженої конкуренції, у т. ч. податкової, впливу зовнішніх факторів, посилення невизначеності вільна дія ринкових сил, як правило, не забезпечує такого використання ресурсів. Поняття вигоди і справедливості в оподаткуванні є відносним: те, що здається справедливим для одного платника, виглядає протилежним для іншого. Взагалі не існує податкової системи, котра б задовольняла усіх платників податків і державу в цілому одночасно. Отже, суб'єктивний фактор є дуже важливим, тому при побудові податкової системи і зміні положень податкової політики вкрай необхідно враховувати ментальність, психологічні аспекти реакції суспільства на впроваджені зміни.

Сучасні податкові системи країн мають досить складну структуру, яка включає в себе різні види податків. Різновидність форм податків пов'язана з необхідністю врахування розбіжностей у платоспроможності економічних суб'єктів, полегшення психологічної та соціальної напруги від оподаткування в цілому, врахування різноманітності форм доходів, впливу на споживання і нагромадження. Зрозуміти більш глибоко проблеми, що існують у податковій системі та податковій політиці держави, можна не тільки на основі аналізу динаміки її макроекономічних показників, а й за позиціонуванням серед інших країн світу (наприклад, на основі міжнародного рейтингу глобальної конкурентоспроможності).

За результатами міжнародних рейтингів за період 2013–2014 рр. Україна зайняла 84-е місце зі 148 країн за конкурентоспроможністю, а також 145-е і 126-е за обсягом і ефективністю та рівнем оподаткування відповідно [9]. Динаміка податкових факторів у рейтингу 15 проблемних для ведення бізнесу в Україні за період 2004–2014 рр. наведено у табл. 1. Як виявляється (табл. 1), для України за досліджуваний період спостерігалась більша проблемність податкового регулювання, аніж податкових ставок, – виключенням є тільки 2008–2009 рр. Цікавим є також той факт, що 2004–2008 та 2011–2013 рр. обидва фактори визначались як найбільш проблемні для ведення бізнесу. В той час коли за період 2008–2011 рр. та у 2014 р. тільки один з податкових факторів входив до п'ятірки найпроблемніших. В 2013–2014 рр. дещо знизилась проблемність податкового регулювання (з 3-го до 4-го місця), а також сприйняття розміру ставок податків (6-те місце). Цікавим є той факт, що при цьому знову на 1-ше місце з 2012 р. по 2014 р. для бізнесу піднялась проблема доступу до фінансування (на другому – коруп-

ція), що й ускладнює сплату податків в умовах дефіциту обігових коштів та низької прибутковості.

Таблиця 1

Податкові фактори в рейтингу проблемних для ведення бізнесу в Україні та тип розвитку економіки

Фактори	Ранжування факторів за роками							
	2004 – 2005 рр.	2007 – 2008 рр.	2008 – 2009 рр.	2009 – 2010 рр.	2010 – 2011 рр.	2011 – 2012 рр.	2012 – 2013 рр.	2013 – 2014 рр.
Податкове регулювання	1	4	7	4	4	2	3	4
Ставки податків	3	5	3	8	8	5	4	6
Тип розвитку економіки	Перехідні з 1-ї на 2-гу стадію	Перехідні з 1-ї на 2-гу стадію	Стадія 2: орієнтовані на ефективність	Стадія 2: орієнтовані на ефективність	Перехідні з 1-ї на 2-гу стадію	Перехідні з 1-ї на 2-гу стадію	Стадія 2: орієнтовані на ефективність	Стадія 2: орієнтовані на ефективність

\* складено за матеріалами the Global Competitiveness Report (Світовий економічний форум, Женева, Швейцарія) [5 – 9]

Негативну динаміку мали й податкові показники, які увійшли до складу глобального індексу конкурентоспроможності (табл. 2), а саме: обсяг та ефективність оподаткування знизився у 2011–2012 рр. на 13 сходинок, загальний рівень оподаткування у відсотках до доходу на 11 сходинок (порівняно з 2009–2010 рр.). Дещо змінилась ситуація у 2012–2013 рр. (табл. 2) перший показник в рейтингу покращився, піднявшись на 2 позиції, а от другий ще погіршився, досягши 120-го місця. Положення України за цими показниками у 2013–2014 рр. ще послабшало, досягши найгірших сходинок за період 2009–2014 рр.: обсяг та ефективність оподаткування знизився на 6 сходинок, загальний рівень оподаткування у відсотках до доходу – теж на 6 сходинок, і все це за загального зниження глобального індексу конкурентоспроможності – на 11 сходинок (порівняно з 2012–2013 рр.). Це підтверджує існуючу думку про наявні проблеми у податковій сфері, що в повній мірі в Україні поки що не вирішені в ході податкової реформи, основними етапами якої стали прийняття Податкового кодексу та реформування системи контролюючих органів у сфері оподаткування. Величезні ризики притаманні й сучасному етапу реформування, особливо зважаючи на загальний занепад економіки окремих регіонів країни та хаотичність самих реформувальних заходів.

Складові розвитку податкової системи України в рейтингу  
конкурентоспроможності країн світу

Показники	Ранжування факторів за роками					Зміна показника (+/-)			
	2009 – 2010 (t <sub>1</sub> )	2010 – 2011 (t <sub>2</sub> )	2011 – 2012 (t <sub>3</sub> )	2012 – 2013 (t <sub>4</sub> )	2013 – 2014 (t <sub>5</sub> )	(t <sub>2</sub> )/ (t <sub>1</sub> )	(t <sub>3</sub> )/ (t <sub>2</sub> )	(t <sub>4</sub> )/ (t <sub>3</sub> )	(t <sub>5</sub> )/ (t <sub>4</sub> )
Конкурентоспроможність країни	82/133	89/139	82/142	73/144	84/148	+7	-7	-9	+11
Обсяг і ефективність оподаткування	128	136	141	139	145	+8	+5	-2	+6
Загальний рівень оподаткування (% доходу)	106	113	117	120	126	+7	+4	+3	+6

\* складено за матеріалами the Global Competitiveness Report (Світовий економічний форум, Женева, Швейцарія) [5 – 9]

Відтак, стає очевидним, що при будь-яких змінах у податковій політиці потрібно аналізувати відповідність податкової системи та її потенціалу таким змінам. Також необхідно враховувати умови реалізації подібних перетворень. Так, зокрема, на різних стадіях життєвого циклу економіки можуть застосовуватися принципово відмінні інструменти податкового регулювання, змінюватися пріоритети розвитку, виникати різноманітні відносини й обов'язки країни в міжнародному просторі. Як правило, на стадії економічного спаду повинні застосовуватися інструменти зниження ставок податків і податкового стимулювання, на стадії розвитку – адресне податкове стимулювання, а також можливе точкове застосування елементів стримування. Що стосується стадії зрілості (у т.ч. фази пікового розвитку), то тут переважними будуть інструменти стримування, щоб уникнути (або мінімізувати наслідки) "перегріву економіки".

Також важливим критерієм ефективності податкової системи є її витратність. У теорії оподаткування в цьому контексті мова йде про необхідність економії трансакційних витрат, тобто про витрати експлуатації певної економічної системи [3, с. 66]. Трансакційні витрати оподаткування включають:

- 1) витрати інституціоналізації (витрати на розробку і впровадження інституційних основ оподаткування);
- 2) витрати стягування податків;
- 3) витрати щодо забезпечення дотримання правил (витрати на податковий контроль і примушення до виконання податкових правил).

Як показує практика, найважливішими шляхами зниження витрат, пов'язаних із функціонуванням механізму оподаткування, є поліпшення адміністрування податків і скорочення ухилення від оподаткування. Величину

подібних витрат слід також прогнозувати при змінах у податковій політиці, особливо стратегічного характеру. Приклад останніх перетворень, що стали наслідком політичних реформ 2014 р., чітко доводить непомірність трансакційних витрат оподаткування при такій наявній бюджетній кризі, особливо за умов масштабних, іноді непослідовних, змін, зокрема системи контролюючих органів та податкового механізму. Саме в цих рішеннях, особливо враховуючи специфіку інтеграційних процесів, лівову частку займає стратегічна складова, яка матиме вплив на досить тривалий час не тільки на бюджетну ефективність, а й на соціальну (соціальна напруга, податкова дисципліна, податкова культура тощо). Специфіку впливу стратегічної та тактичної державної податкової політики на податкову політику зображено на рис. 1.



Рис. 1. Специфіка рішень у рамках стратегічної та тактичної державної податкової політики та їх вплив на податкову систему (складено за [4, с. 55])

Отже, зв'язок між податковою політикою та податковою системою можна беззаперечно обґрунтувати, виходячи з того, що податкова система й оподаткування виступають як об'єкт податкової політики.

Процеси вдосконалення та реформування податкової системи мають характерні відмінності: "по-перше, процес вдосконалення характеризується безперервністю – скільки часу існують податкові системи різних країн, стільки вони і удосконалюються, на відміну від реформування – дискретного процесу, що має певний часовий проміжок"; по-друге, вдосконалення характеризується зміною окремих елементів, в той час як ознака реформи – проведення принципових перетворень податкової системи [2, с. 66].

Прикладами управлінських рішень стратегічного характеру є такі: підвищення фіскальної ефективності податків; посилення регуляційного потенціалу податкової системи; підвищення податкової конкурентоспроможності національної економіки; інтеграція української податкової системи в міжнародні податкові відносини; підвищення податкової культури і посилення податкової дисципліни; підвищення ефективності податкового менеджменту та ін.

Управлінські рішення тактичного характеру стосуються забезпечення достатнього обсягу податкових надходжень в бюджети всіх рівнів за рахунок збалансованої бюджетної політики; вдосконалення інституційного середовища оподаткування; поетапного зниження податкового навантаження; поліпшення системи адміністрування; створення єдиних правил контролю за сплатою податків; реформування системи податкових органів; автоматизації процесів оподаткування на основі сучасних технологій та ін.

Наведемо приклад напрямів дослідження доцільності податкового реформування в рамках стратегічної податкової політики, оскільки зосередимо увагу на інтеграційних умовах та необхідності підвищення податкової конкурентоспроможності України. Так, в сучасних умовах протікання інтеграційних процесів доцільність відповідного перетворення податкової системи слід розглядати також через призму податково-бюджетних факторів у регіональному аспекті з урахуванням зміни конкурентоспроможності (рис. 2).

Отже, будь-які зміни стосовно податково-бюджетних факторів конкурентоспроможності (системи оподаткування, податково-бюджетної ефективності та особливостей реалізації менеджменту у податкових органах), особливо в умовах проходження інтеграційних процесів, необхідно здійснювати тільки з урахуванням наслідків їх дії на конкурентоспроможність регіону. До того ж, чергове реформування податкової системи України відбувається у складних умовах. Правове регулювання оподаткування в державі сьогодні є далеким від досконалості.

Досліджуючи вплив державної податкової політики стратегічного характеру на податкову систему, слід розуміти, що в результаті її реалізації матимемо довгострокові наслідки, в окремих випадках навіть незворотні; при цьому такі дії потребуватимуть значних витрат часу та коштів на перетворення податкової системи держави шляхом її реформування.

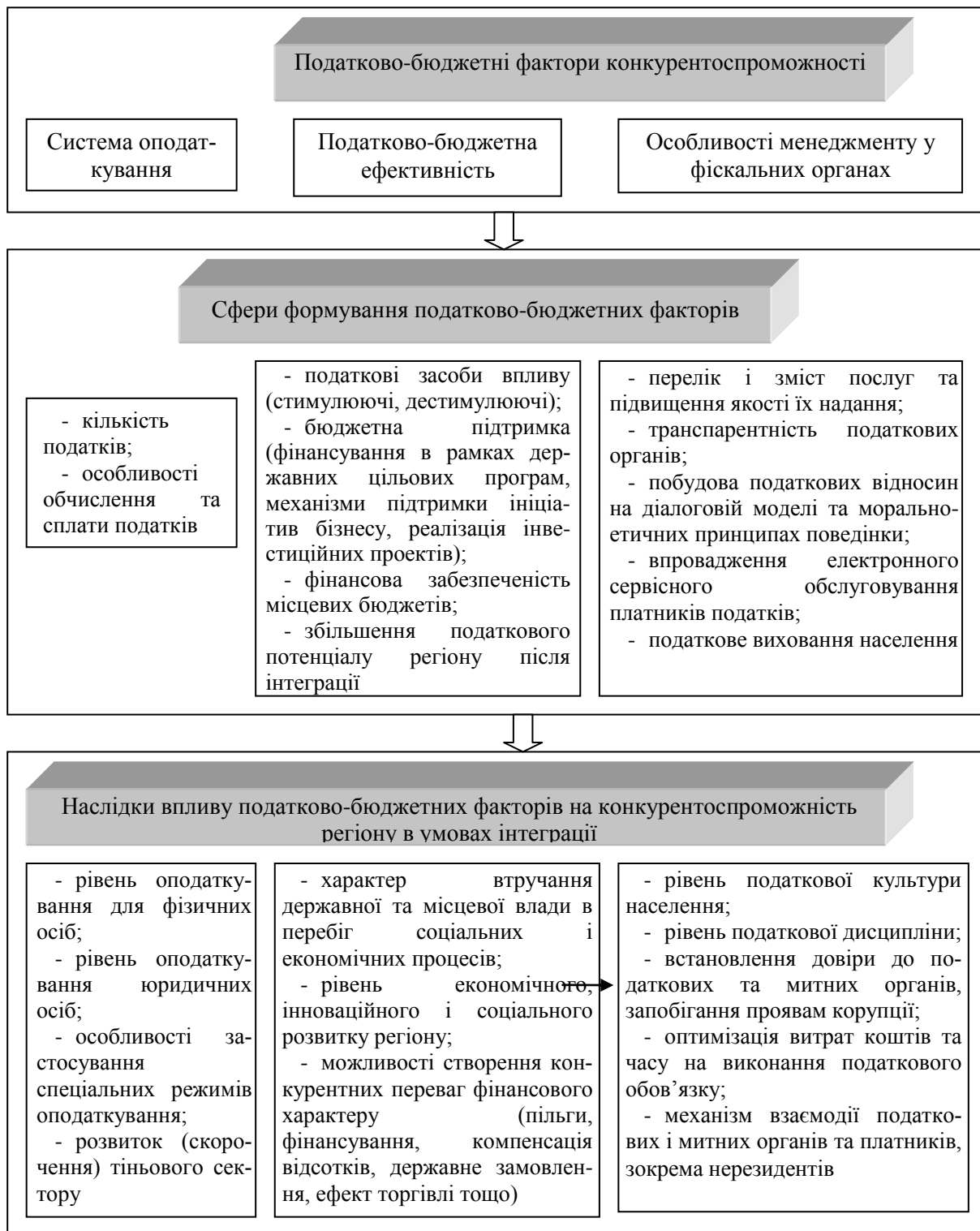


Рис. 2. Види та особливості впливу податково-бюджетних факторів на конкурентоспроможність регіону в умовах інтеграції

Як правило, потреба у податкових реформах виникає як реакція на нові потреби соціально-економічного розвитку та нового курсу податкової політики держави. Зважаючи на це, логічним буде проводити таку політику вива-



жено, послідовно, з урахуванням особливостей еволюції податкової системи певної держави.

Якщо ж аналізувати вплив тактичної податкової політики, то її наслідком будуть точкові зміни окремих елементів податкової системи, які спрямовані на поліпшення останньої. Тож очевидно, що ефективною така політика буде за умов її підпорядкованості і несуперечності стратегічним рішенням.

**Висновки.** Через затяжну кризу та неефективний посткризовий період, характерними рисами яких був істотний спад виробництва ВВП і національного доходу при загальному падінні обсягу товарної продукції і послуг, деформуючий вплив інфляційних процесів на грошовий і кредитний обіг, стрімке соціальне розшарування населення та посилення соціальної напруги, податкова система має набути стабільності і зняти багато протиріч та складностей при побудові податкових відносин. При виборі напрямів реформування податкової системи завжди проблемним залишається питання визначення чіткої концепції побудови системи оподаткування. Це стосується співвідношення підсистем оподаткування юридичних і фізичних осіб, складу податків, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення об'єктів оподаткування і джерел сплати податків, рівня податкових ставок і принципів їх диференціації, напрямів та умов надання податкових пільг. Особливої уваги потребують процеси оцінювання доцільності та ефективності впроваджуваних змін, як з боку теоретичних концепцій (закономірностей Лаффера та Лоренца), так і практики (трансакційних витрат і позиції держави у глобальному просторі).

### Список використаних джерел

1. Налоги и налогообложение / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : ПИТЕР, 2000. – 544 с.
2. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посіб. / під ред. Іванова Ю.Б., Майбурова І.А. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с.
3. Эрроу Кеннет Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов / Кеннет Дж. Эрроу // THESIS. – 1993. – Вып. 2. – С. 66.
4. Налоговый менеджмент. Продвинутый курс : учебник для магистрантов, обучающихся по программам направления "Финансы и кредит" / под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 559 с.
5. The Global Competitiveness Report 2009–2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org>.
6. The Global Competitiveness Report 2010–2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.weforum.org>.

7. The Global Competitiveness Report 2011–2012. [Электронный ресурс].  
– Режим доступа: <http://www.weforum.org>.
8. The Global Competitiveness Report 2012–2013. [Электронный ресурс]  
– Режим доступа: <http://www.weforum.org>.
9. The Global Competitiveness Report 2013–2014. [Электронный ресурс].  
– Режим доступа: <http://www.weforum.org>.