

ПОДАТКОВІ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ: ЕТАПИ ПРОВЕДЕННЯ

Ключові слова: податкова політика, податкова реформа, етапи податкової реформи

Питанню податкової реформи України приділяється велика увага вчених-економістів. Однак теоретичним засадам податкової реформи не приділяється належної уваги.

В економічній літературі проблемам податкових реформ приділена значна увага науковців та визначені різні погляди щодо їх періодизації в Україні. Серед них слід відмітити роботи Кощука Т., Бечко П.К., Федосова В. та Опаріна В. Деева Н.М. та Редіна Н.І., Воробйов Ю.М.

Всі розглянуті етапи проведення податкової реформи України визначені ще до прийняття Податкового Кодексу України, та в основному стосувалися виключно змін податкового законодавства. Ми вважаємо за важливе розглянути періодизацію податкових реформ України з огляду на ті стратегічні цілі, що стояли перед податковою політикою на кожному з етапів проведення податкової реформи.

Метою статті є дослідження податкових реформ в Україні та визначення етапів її проведення виходячи із стратегічних завдань та пріоритетів, що стояли в основі їх проведення.

Податкова реформа, що розпочалася з початку 90-х років була не послідовною, та не мала під собою науково розроблену концепцію її проведення, що позначалося а постійних змінах податкового законодавства та пошуку нових варіантів реалізації податкової політики, які не були взаємопов'язаними якоюсь програмою стратегічного розвитку країни. Це сприяло тому, що зміни у податковому законодавстві не лише не сприяли покращенню соціально-економічного становища в країні, але діяли навпаки, погіршуючи стан як окремих платників податків, так і в цілому п державі.

Важливим є визначити, з яких етапів складається податкова реформа України з часів її незалежності.

Думка науковців дещо різниці з цього питання.

Взагалі визначають, що еволюція економічних систем незалежної України пройшла у три етапи: 1) економічний спад (1992-1995 роки); 2) економічне зростання (1996-1999 роки); 3) нарощування обсягів виробництва (2000-2005 роки) [1, с. 14].

Так, Кошук Т. виділяє чотири етапи розвитку податкової системи: 1) етап формування ринкової системи перерозподільчих відносин (1991-1993 роки); 2) 1994-2000 роки; 3) 2001-2004 роки; 4) з 2005 року [2, с. 260-268].

Але не зрозуміло, що є відправною точкою кожного етапу. Крім того, розглядається лише законодавчі зміни, що відбулися на цих етапах, комплексного аналізу етапів податкової реформи не проведено.

Бечко П.К. розглядає становлення та розвиток податкової системи у три етапи: 1) 1992-1993 роки; 2) 1994-1999 роки; 3) з 2000 року [3, с. 25]. Тут вже розглядається не лише зміни податкового законодавства, але й частково визначаються концепції, на яких ґрунтувалася податкова політика першого періоду. Однак, в цілому дається лише загальна характеристика запропонованих етапів.

Федосов В. та Опарін В. виділяють три етапи реформування податкової системи України: 1) формування власної податкової системи (1991-1993 роки); 2) приведення складу податкової системи у відповідності до умов ринкових відносин (1994-1999 роки); 3) удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки (з 2000 року) [4, с. 283].

Зрозуміло, що з прийняттям Податкового кодексу слід розділити етап податкової реформи, що починається з 2000 року, на декілька етапів. Це пов'язано з тим, що прийняття Податкового Кодексу суттєво змінило вектори розвитку податкової політики держави.

Дєєва Н.М. та Редіна Н.І. виділяли етапи формування податкової системи та етапи її реформування. До етапів формування податкової системи вони відносили наступні: 1) етап становлення і формування національної податкової системи нової самостійної держави (1991-1995 роки); 2) етап реформування податкової системи з метою створення сприятливого податкового середовища для товаровиробників (1995-2000); 3) етап оптимізації податкової системи (2000-2007). До етапів реформування податкової системи відносять: 1) етап реалізації невідкладних заходів, спрямованих на подолання недоліків чинної податкової системи (2007 рік); 2) етап еволюційного розвитку (2008-2010 роки); 3) етап поглиблення реформування податкової системи України (2011-2015 роки) [5, с.28-32].

Однак ці етапи були визначені з урахуванням перспективного планування та не відповідають сьогоднішньому стану з прийняттям Податкового кодексу. Крім того, етапи характеризовані схематично, та не дається пояснення, що є відправною точкою кожного з етапів.

Воробйов Ю.М. умовно процес становлення податкової системи поділяє на чотири етапи: 1) 1992-1993 роки; 2) 1994-1999 роки; 3) 2000-2009 роки; 4) 2010 рік і ділі [6, с.7].

На наш погляд автор досить аргументовано виділяє чотири етапи, але ми вважаємо, що при характеристиці кожного з етапів слід більше уваги було приділити не лише змінам у податкового законодавстві взагалі, але й розглянути якої стратегії дотримувалися на кожному з цих етапів проведення податкової реформи.

На нашу думку, при аналізі кожного з етапів податкової реформи слід виходити не лише із змін законодавчої бази, що відбувалися, а й глибокої оцінки стратегічних цілей, задач та пріоритетів кожного з етапів проведеної реформи. Важливим є з'ясувати, які існували причини необхідності проведення наступного етапу податкової реформи, тобто визначитися з недоліками податкової системи на передодні здійснення кожного з них.

На нашу думку, слід виділяти такі етапи проведення податкової реформи:

1) 1991-1995 роки.

Податкова реформа почалася з прийняттям незалежності України, саме в 1991 році було прийнято закон України «Про систему оподаткування» [7]. І хоча висування певних концепцій розвитку податкової політики почалося з 1992 року, а сам закон майже копіював закон за радянських часів, все ж це була початком побудови власної податкової системи України як незалежної держави. Цей закон набув суттєвих змін у 1994 році, як у самому переліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів, так і в частині їх стягнення та зміни окремих їх елементів. Слід відмітити, що за цей період було висунуто три концепції можливого розвитку податкової системи, які суттєво відрізнялися одна від одної, і дві з яких були реалізовані на протязі цього етапу податкової реформи. Тобто це свідчить про відсутність загальної стратегії податкової політики та єдиного довгострокового чи хоча б середньострокового бачення розвитку податкової систем України. Саме це й було головною причиною частих хаотичних змін у податковому законодавстві, що відбувалися на цьому етапі податкової реформи.

Так, як видно з таблиці 1, особливо по задачам та цілям відмінний є перший період, бо головною метою цього етапу було максимальне наповнення бюджету за рахунок податкових надходжень. Крім того, хоча й інші цілі і були визначені, важливим на той час було встановлення нової податкової системи незалежної країни з гармонічним та систематизованим законодавством в сфері оподаткування. Цей період можна визначити як етап зародження податкової системи України. На цьому етапі відбувалися зміни як у кількості податків, так і з окремими їх елементами. Однак, як свідчить проведений аналіз, всі проблеми, що стояли перед податковою реформою так і не було вирішені, а навіть ще

більше загострилися. Податкова політика в цьому періоді носила лише фіскальний характер, що значно ускладнило проблеми економічного розвитку в країні. Причому не маючи під собою концептуальної основи для проведення податкової реформи, що б враховувала перехідний стан економіки України та специфіку і проблеми незалежної держави, всі зміни у цьому періоді відбувалися шляхом «спроб та помилок» та можна охарактеризувати як ті, що мали безсистемний, необґрунтований та нестабільний характер.

Таблиця 1

Характерні риси I етапу податкової реформи (1991-1995 роки)

Відправна точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Прийнято закон України «Про систему оподаткування»	Створення високорозвиненої виробничої, фінансової і науково-технічної інфраструктури економіки України та структурна перебудова народного господарства, розвитку всіх галузей та їх конкурентоспроможність на світовому ринку, рівноправне входження України в світовий економічний простір	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перенесення центру ваги з фіскальної функції на функцію регулювання економіки. 2. Заохочення через податки підприємств до використання досягнень НТП, структурної перебудови економіки. 3. Стимулювання податками ділової активності та підприємницької діяльності. 4. Забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів доходів, достатніх для фінансування державних витрат. 5. Вирішення через податки соціальних проблем. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Введення акцизного збору. 2. Встановлення жорсткого цільового характеру податкових пільг. 3. Перебудова системи податкових відносин у зовнішньо-економічній діяльності. 4. Поліпшення екологічної ситуації в країні через введення екологічного податку. 5. Встановлення обґрунтованих ставок податків. 6. Встановлення жорсткого контролю та посилення відповідальності за повну сплату податків всіма юридичними та фізичними особами – платниками податків.

Що стосується всіх інших етапів податкової реформи, то цілі, завдання та пріоритети майже не змінювалися, однак виконання поставлених задач було на невисокому рівні. На нашу думку, це було пов'язано або із складним економічними умовами у країні, або з нестабільною політичною ситуацією у країні. Лише на четвертому етапі податкової реформи вдалося досягти певних результатів: частина визначених задач була вирішена. Головним досягненням цього етапу є прийняття Податкового Кодексу України.

2) 1996-2003 роки.

Відправною точкою цього періоду вважаємо Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року [8]. Слід відмітити, що до цього законодавчого акту було прийнято у 1995 році Постанову Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики податкову реформу в Україні» [9], яка не була виконана, а робота Кабінету Міністрів по її практичній реалізації визначено, як незадовільну. Ще одним важливим законодавчим актом, що визначив стратегію подальшої податкової політики була Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні», що було прийнято в кінці 1996 року [10]. Саме ці законодавчі акти вирішили напрям подальшого проведення

податкової реформи та були поштовхом для істотних змін у Законі «Про систему оподаткування», що відбулися у 1997 році.

Таблиця 2

Характерні риси II етапу податкової реформи (1996-2003 роки)

Відправна точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року	Захист інтересів вітчизняного товаровиробника, посилення податкової та платіжної дисципліни, забезпечення своєчасних надходжень до дохідної частини бюджету. Створення в Україні стабільної податкової системи	1. Коригування податкової політики відповідно до основних напрямів економічної реформи в Україні. 2. Захист інтересів вітчизняних товаровиробників. 3. Посилення податкової дисципліни та відповідальності платників податків. 4. Створення стабільної податкової системи. 5. Зменшення рівня розміру податкових вилучень до 45% обсягів ВВП.	1. Зменшення розмірів ставок податків та інших обов'язкових платежів та одночасне розширення бази оподаткування. 2. Скасування частини податкових пільг, що є неефективними для держави. 3. Впровадження порядку децентралізації податків та зборів через надання більш широких і стабільних джерел для формування місцевих бюджетів. 4. Надання податковому законодавству системного та стабільного характеру. Скорочення витрат на адміністрування податків.

Так, другий етап податкової реформи можна визначити як етап становлення податкової системи України. На цьому етапі слід відмітити, що головна проблема, що існувала на першому етапі, залишилася невирішеною – це відсутність науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи України, що б враховувала специфіку нашої країни. Крім того, знову спостерігається безсистемність змін податкового законодавства: постійні зміни у складі податків, їх елементів та у системі податкових пільг. Позитивним моментом цього етапу є зменшення податкового тиску на прибуток підприємств, що зв'язано із значним зменшенням ставки податку на прибуток підприємств.

3) 2004-2009 роки.

Вважаємо відправною точкою цього періоду введення в дію змін у Закон України «Про податок на прибуток підприємств» [11] та початок дії нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб» [12], які значно зменшили податковий тягар для фізичних та юридичних осіб. І всі ці позитивні зміни були враховані при розробленні стратегії реформування податкової реформи України, що була прийнято у 2007 році [13]. Слід відмітити, що на цьому етапі податкової реформи було прийнято дві концептуальні програми проведення реформування податкової системи України: перша у 2007 році, та друга у 2009 році [14]. Порівнюючи загальні стратегічні цілі податкової реформи та її завдання за двома концепціями, можна казати про те, що вони не мають суттєвих відмінностей та мають єдиний напрям дій. А необхідність відміни концепції реформування податкової системи України 2007 року скоріше носила політичний, а ніж економічний чинник. Слід наголосити, що ці концепції через проблеми зміни політичних сил у країні зовсім не було реалізовано.

Третій етап – етап розвитку податкової системи України. На цьому етапі зроблено спробу послабити податковий тиск на платників податків та було зменшено ставки

основних податків: податку на прибуток підприємств з 30% до 25% та введено єдину ставку податок з доходів фізичних осіб 15% замість прогресивної шкали ставок прибуткового податку з громадян.

Таблиця 3

Характерні риси III етапу податкової реформи (2004-2009 роки)

Відправна точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Введення в дію змін у Закон України «Про податок на прибуток підприємств» та початок дії нового Закону «Про податок з доходів фізичних осіб».	Побудова сучасної конкурентоспроможної, соціально-орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в Європейське Співтовариство, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу. 2. Легалізація тіньового сектору. 3. Активізація інвестиційних процесів в Україні. 4. Простота та зручність податкових норм для суб'єктів господарювання. 5. Скорочення витрат для платників щодо нарахування та сплати податків та для держави щодо адміністрування податків. 6. Встановлення партнерських стосунків між платниками податків та податковими органами та забезпечення добровільної сплати податків. <p>Адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Встановлення інноваційно-інвестиційних пільг для збільшення регулюючого впливу податків. 2. Підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок збільшення бази оподаткування та покращення адміністрування податків. 3. Зниження податкового тиску на платників. 4. Зближення податкового та бухгалтерського обліку. 5. Гармонізація податкового законодавства. <p>Зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю.</p>

4) З 2010 року.

На цьому етапі було відмінено дію Стратегії реформування податкової системи України [15] та було прийнято Програму економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» [16]. На нашу думку, саме прийняття цієї програми і слід вважати початком нового етапу податкової реформи.

Четвертий етап – етап реформування податкової системи України. На нашу думку, цей етап є найважливішим з усіх етапів за часів незалежності країни. Бо саме в цьому періоді було визначено напрям соціально-економічного розвитку України та визначено напрями податкової реформи, що ґрунтувалися на послідовних змінах, що мали системний характер.

І хоча на цьому етапі не було визначено науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи, податкова реформа слідувала векторам соціально-економічного розвитку, що були визначені Концепцією. Через системність та послідовність у вирішенні поставлених завдань, було досягнуто певних позитивних змін у податковому законодавстві, а головним досягненням цього етапу стало прийняття у кінці 2010 року Податкового Кодексу України. Однак багато завдань досі залишилися невирішеними та потребують подальшого дослідження.

Характерні риси IV етапу податкової реформи (з 2010 року)

Відправна точка етапу податкової реформи	Загальна стратегія податкової політики	Стратегічні цілі податкової реформи	Завдання податкової реформи
Програму економічних реформ на 2010-2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава».	Забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів і державних цільових фондів.	1. Зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкуренції за рахунок зменшення податкового навантаження на них. 2. Збільшення ефективності системи адміністрування податків. 3. Налагодження та гармонізація податкового законодавства та його адаптація до ЄС. 4. Зменшення глибини соціальної нерівності за рахунок податків. Дотримання принципу справедливості для всіх підприємств в Україні.	1. Перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (праці, капіталу) - на споживання, ресурсні та екологічні платежі. 2. Скасування неефективних податків та зборів. 3. Удосконалення роботи податкових органів. 4. Скорочення переліку податкових пільг. 5. Запровадження податку на нерухоме майно. 6. Гармонізація податкового законодавства. Зниження податкового навантаження на платників.

Розглянувши та проаналізувавши передумови необхідності запровадження нового етапу податкової реформи можна зробити висновок, що проведені податкові реформи на всіх етапах, окрім останнього, є неефективними, про що свідчить перенесення одних тих самих недоліків у податковій системі з часів незалежності на наступний етап.

Однак, ми вважаємо, що важливою причиною невдач податкової реформи на кожному етапі є відсутність обґрунтованого наукового підґрунтя для її проведення.

Одним з пріоритетних завдань останнього періоду податкової реформи є гармонізація податкового законодавства з законодавством країн ЄС. Тому важливим є проаналізувати досвід країн ЄС в частині проведення податкових реформ та визначення тих елементів, що можуть бути адаптовані в ході наступного етапу податкової реформи в Україні.

Література

1. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика : монографія / [Ф.О. Ярошенко, П.В. Мельник, А.І. Мярковський та ін.]; за заг. ред. М.Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.
2. Прагматика формування и реализации фискальной политики в Украине / Т. Коцук // Журнал Европейской экономики. — Том № 7 (№ 2), июнь 2008. С. 257-272.
3. Бечко П.К. Податкова система : навч. посібник / П.К. Бечко .– К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
4. Федосов В. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: монографія / [В. Федосов, В. Опарін, С. Львовичкін]; за наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 432 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/72/>

5. Дєєва Н.А. Оподаткування в Україні: Навч. Посіб. / [Дєєва Н.А., Редіна Н.І, Дулік Т.О.]; за ред. Н.І. Редіної.– К.: Центр учбової літератури, 2009. – 544 с.
6. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. — 2010. - № 3. - С. 6-10.
7. Закон України «Про систему оподаткування від 25 червня 1991року » № 1252-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/закон%20про%20систему%20оподаткування>
8. Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» № 621/96 від 31 липня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/621/96>
9. Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/466/95-вр>
10. Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» № 561/96 від 4 грудня 1996 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр>
11. Закон України «Про податок на прибуток підприємств» № 334/94-вр від 28 грудня 1994 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/ed19950406>
12. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» № 889-IV від 22 травня 2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/561/96-вр>
13. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-р>
14. Стратегія реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1612-2009-р>
15. Розпорядження Кабінет Міністрів України «Про визнання таким, що втратило чинність, розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р.» N 1612 від 09.06.2010 № 1313-р [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1313-2010-р>
16. Програма економічних реформ на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" від 2 червня 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf

Розглянуто етапи податкової реформи України по критерію зміни стратегії податкової політики та дано характеристику кожному з них. Визначені цілі та завдання здійснення податкової реформи України на кожному з цих етапів.

Рассмотрены этапы налоговой реформы Украины по критерию изменения стратегии налоговой политики и дана характеристика каждому из них. Определены цели и задачи осуществления налоговой реформы Украины на каждом из этих этапов.

The stages of tax reform in Ukraine criterion change in strategy of tax policy and the characteristic of each of them. Defined goals and objectives of the implementation of the tax reform Ukraine at each of these stages.