

**Список використаної літератури:**

1. Дмитриевский А. Проблемы освоения нетрадиционных ресурсов углеводородного сырья / А. Дмитриевский // ТЭК. Стратегии развития. – 2010. – №2 (02). – С.7–10.
2. Офіційний енциклопедичний сайт. – Режим доступу: [http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%B2%D1%8B%D0%B9\\_%D0%B3%D0%B0%D0%B7](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BB%D0%B0%D0%BD%D1%86%D0%B5%D0%B2%D1%8B%D0%B9_%D0%B3%D0%B0%D0%B7).
3. Офіційний фінансовий портал Fin.Org.ua. – Режим доступу: <http://www.fin.org.ua/news.php?i=754395>.
4. Офіційний енциклопедичний сайт. – Режим доступу: [http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%BE%D0%BD%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%B5\\_%D0%B1%D1%83%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B7%D0%BE%D0%BD%D1%82%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%B5_%D0%B1%D1%83%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0%B5).
5. Офіційний сайт у галузі природного газу. – Режим доступу: <http://mingas.ru/2010/10/perspektivy-slancevogo-gaza-v-ukraine>.
6. Иванов Н. Сланцевый вызов. Кто и как на него отвечает / Н. Иванов // ТЭК. Стратегии развития. – 2010. – № 2 (02). – С.34–40.
7. Загальнодержавна програма розвитку мінерально-сировинної бази України на період до 2030 року. 21 квітня 2011 року / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3268-17>.
8. Хрюкин В. Оценка перспектив разработки месторождений сланцевого газа на территории России / В. Хрюкин // ТЭК. Стратегии развития. – 2010. – №2 (02). – С.45–49.

Стаття надійшла до редакції 16.12.2011 р.

УДК 336.221(477)

**В. Іщенко, асистент**

*Національного університету ДПС України*

**РОЗВИТОК ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ  
ОПОДАТКУВАННЯ У КОНТЕКСТІ  
МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ**

*У статті досліджуються проблеми становлення та розвитку вітчизняної системи оподаткування з урахуванням міжнародного досвіду розвитку податкової сфери. Виокремлено етапи становлення вітчизняної податкової системи та виокремлено проблеми розвитку. Досліджено міжнародні тенденції розвитку оподаткування в умовах подолання наслідків світової фінансово-економічної кризи.*

© В. Іщенко, 2011

**Ключові слова:** податки; податкова система; оподаткування; податкова безпека.

*Ищенко В. Развитие отечественной системы налогообложения в контексте международного опыта.*

*В статье исследуются проблемы становления и развития отечественной системы налогообложения с учетом международного опыта развития налоговой сферы. Выделены этапы становления отечественной налоговой системы и выделены проблемы развития. Исследованы международные тенденции развития налогообложения в условиях преодоления последствий мирового финансово-экономического кризиса.*

**Ключевые слова:** налоги; налоговая система; налогообложение; налоговая безопасность.

*Ischenko V. Development of the domestic system of taxation in the context of international experience.*

*The problems of becoming and development of the domestic system of taxation taking into account international experience of development of tax sphere are probed In the article. The stages of becoming of the domestic tax system are selected and the problems of development are selected. Investigational international progress of taxation trends in the conditions of overcoming of consequences of world finansovo-ekonomichnoy crisis.*

**Key words:** taxes; tax system; taxation; tax safety.

Нааявність кризових явищ та загроз фінансовій безпеці держави загострило проблеми забезпечення податкової безпеки та пошуку ефективних податкових інструментів забезпечення сталого економічного розвитку.

Науковці відзначають, що серед інструментів державного регулювання соціально-економічних процесів у суспільстві ключову роль відіграють фіскальні методи державного регулювання [1, с. 25].

Сучасна податкова політика полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури податкової системи, суб'єктів, об'єктів оподаткування, податкової бази, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій та стимулювання економічного зростання [2].

З точки зору фінансової безпеки, податкова політика має забезпечувати здатність національної економіки зберігати та поповнювати процес суспільного відтворення і достатній фінансовий потенціал у кризових ситуаціях.

Світова фінансова криза 2008 р. зайвий раз підтвердила необхідність циклічного регулювання національної економіки. В Україні ж фактично проводилася проциклічна політика, яка за умов до кризового періоду і, по-суті, у період самої кризи, продемонструвала свою нездатність та неефективність [3].

З метою виявлення загроз та викликів фінансовій безпеці України необхідно дослідити становлення та розвиток вітчизняної системи оподаткування.

Формування національної податкової системи розпочалося відразу ж після проголошення незалежності України. Наприкінці 1991 р. серед першочергових, поряд із законами про бюджетну систему, про банки і банківську діяльність, було ухвалено Закон "Про систему оподаткування". Надалі в нього вносилися зміни і доповнення, у результаті чого він був ухвалений у нових редакціях в 1994 р., 1997 р. тощо. Вітчизняна система оподаткування до сьогодні знаходиться у стадії становлення. Новим, принципово важливим етапом розвитку податкової системи стало прийняття Податкового кодексу, який є системним документом і рішучим кроком у реалізації податкової реформи України.

У процесі дослідження становлення та розвитку податкової системи незалежної України науковцями виділялося три етапи становлення [4]: перший етап – формування власної податкової системи; другий етап – приведення складу податкової системи у відповідність до умов ринкових відносин; третій етап – удосконалення податкової системи в умовах перехідної економіки.

На сьогодні науковці виокремлюють четвертий етап становлення [5]: 1 етап – 1992–1993 рр.; 2 етап – 1994–1999 рр.; 3 етап – 2000–2009 рр.; 4 етап – 2010 рік і далі.

Ми погоджуємося, що можна виділити чотири етапи становлення та розвитку національної податкової системи, втім не погодимося з періодами. Загалом спробуємо подати стислий аналіз етапів розвитку національної системи оподаткування.

*Етап 1 – 1991–1996 рр.* Етап становлення податкової системи України, який характеризувався прийняттям великої кількості законодавчих актів з питань оподаткування. Досить часто механізм справляння того чи іншого податку копіювався із зарубіжного досвіду. Для цього періоду характерна часта зміна

об'єктів і ставок податків, що було зумовлено необхідністю наповнити бюджет в умовах економічної кризи та гіперінфляції.

Перший етап розвитку податкової системи України досить влучно охарактеризував професор О.Д. Василик [6], який відзначив, що податкова система виявилася неадекватною до умов перехідної економіки, створила значні податкові навантаження на суб'єктів господарювання, призвела до невиправданого вилучення обігових коштів підприємств, виникнення додаткової потреби в кредитних ресурсах. Значні деформації та нестабільність мали місце в ставках оподаткування, у визначенні бази і періодів оподаткування. Особливо негативно вплинули на результати господарської діяльності нарахування на фонд оплати праці. Надмірна кількість податкових пільг зумовила необґрунтований перерозподіл ВВП, створила неоднакові економічні умови для господарювання. Все це призвело до ухилення від сплати податків, затримки податкових надходжень, утворення значного неофіційного (тіньового) сектору економіки, що у результаті негативно впливало на фінансову безпеку держави. Також наслідком відсутності структурних реформ та неузгодженості у проведенні податкової політики стало зростання податкового навантаження на платників податків: частка податків та обов'язкових платежів у структурі ВВП підвищилась у 1994 р. до 37,5% (у 1990 р. – 32,6%).

Тому, починаючи з 1995 р., головним завданням у реформуванні податкової політики стала переорієнтація податкової системи із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання [7, с. 144].

*Етап 2 – 1996–2004 рр.* На другому етапі велике значення для розвитку вітчизняної податкової системи мало прийняття Конституції України у 1996 р., яка фактично закріпила існування податкової системи країни. Стабілізація в економіці країни супроводжується періодом стабілізації і у формуванні податкової системи.

За період 1996–1998 рр. було прийнято основні закони "Про систему оподаткування в Україні" [8], "Про податок на прибуток підприємств" [9], "Про податок на додану вартість" [10]. Другий етап розвитку податкової системи України було спрямовано на досягнення фіскально-регулюючої функції [7, с. 146].

Науковці відзначають, що у 1996–1997 рр. починається новий етап розвитку податкової системи, завданням якого стає послаблення податкового тиску [11, с. 36]. Також для другого етапу розвитку податкової політики впродовж 1996–1998 рр. характерне зниження частки податків у ВВП [7, с. 145].

У 1998 р. мали місце нові спроби зниження податкових ставок, зокрема на 2% ставки ПДВ, а також передбачалося скасувати деякі пільги щодо ПДВ. Проте досягненню суттєвого зниження податкового навантаження заважала низка причин, не враховувати які просто неможливо. Це наявність значного державного боргу (як внутрішнього, так і зовнішнього) та приріст кредиторської заборгованості бюджетних установ.

Також відбуваються спроби впровадити стимулюючі податкові інструменти – створення спеціальних економічних зон, податкові пільги, запровадження спрощеної системи оподаткування.

*Етап 3 – 2005–2009 рр.* Відбувається адаптація напрацювань у податковому законодавстві до реалій життя. Продовжується оптимізація податкової політики України.

Зокрема у 2005 р., коли стало очевидним, що чимало із здійснених поспіхом податкових трансформацій спотворюють конкурентне середовище господарювання, призводять до значних фіскальних втрат і не вирішують при цьому макроекономічних завдань, було переглянуто орієнтири податкової політики [12].

На жаль, на третьому етапі державі не вдалось вирішити одну із головних проблем податкової системи України – забезпечити вихід із тіні більшості підприємців, що підриває фінансову безпеку країни. Україні не вдалось побудувати ефективну систему оподаткування, хоча запровадженні закони, норми, ставки не були занадто високими у порівнянні з закордонними податковими системами. Головна проблема була пов'язана з людським фактором, тобто відсутністю бажання у політичній еліті країни повернути розвиток держави до того шляху, за яким вже досить давно йде більшість європейських країн [5].

Податкова політика на третьому етапі розвитку мала ті ж самі вади, що і в попередні роки: проводилася без урахування особливостей соціально-економічної ситуації в Україні та на ґрунті запозиченого світового досвіду; успішне введення

нових законів про оподаткування не давало змоги розробити на високому якісному рівні підзаконні акти; податкову політику не було узгоджено з бюджетною політикою, що спричинило розбалансованість бюджету по доходах та видатках [7, с. 147].

*4 етап – 2010 рік до сьогодні.* В 2010 р. йде активний пошук шляхів гармонізації податкової системи із податковими системами країн ЄС, реформування податкової системи направлене на активізацію інвестиційно-інноваційної діяльності.

Основні тенденції розвитку (реформування) податкових систем у зарубіжних країнах, на які спиралися вітчизняні реформатори у 2010 р.: 1) зниження ставки податку на прибуток корпорацій (підприємств), яке протягом 2000–2009 рр. відбулося в 90% країн ОЕСР, у розвинутих країнах-членах ЄС протягом вказаного періоду ставка цього податку знизилася в середньому з 35,3 до 27,2%; 2) зменшення ступеня прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб та переходу в ряді країн (Болгарія, Латвія, Литва, Естонія, Румунія, Словаччина, Чехія) до їх оподаткування за однією ставкою (за єдиною ставкою справляється податок з доходів фізичних осіб також у Білорусі, Грузії, Казахстані, Киргизстані, Росії, Туркменістані); 3) стабілізація ставок податку на додану вартість у багатьох європейських країнах та забезпечення достатньо високого рівня оподаткування товарів, споживання яких чинить негативний вплив на здоров'я людей і довкілля, а також проведення "зелених податкових реформ", у ході яких відбулася узгоджена різновекторна зміна ставок екологічних податків і внесків до соціальних фондів.

Стосовно передумов реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу у своїй статті Ф.О. Ярошенко зазначає, що унаслідок кризового стану економіки України та кроків уряду до стійкого розвитку неоліберальної чинної податкової системи стали ще очевиднішими [13]. Серед таких:

– високий рівень податкового навантаження на економіку в цілому (в середньому за 2005-2009 рр. з урахуванням платежів до Пенсійного та інших фондів соціально призначення – 37,9% від ВВП, у тому числі в 2008 р. – 39,1, 2009 р. – 37,3%; у країнах ЄС-12 у середньому 34,4%, у тому числі в Польщі – 34,8, Чехії – 36,9, Естонії – 33,1, Латвії – 30,5, Болгарії – 43,2%) і на бізнес зокрема (ставка податку на прибуток в Україні становить 25%,

у середньому по країнах ЄС-12 – 18,9%, у тому числі в Польщі – 19, Чехії – 20, Естонії – 21, Латвії – 15, Болгарії – 10%);

– відсутність економічно обґрунтованого балансу між фіскальною і регулюючою функціями податків, неефективна система державного податкового регулювання, його неузгодженість із завданнями економічної політики держави;

– наявність великої кількості малоефективних податків та меншої, ніж у європейських системах оподаткування, тривалості базових податкових періодів (щоквартальне декларування і сплата податку на прибуток, тоді як у європейських країнах – раз на рік), що погіршує позиції України в міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником "кількість платежів на рік" та збільшує витрати суб'єктів підприємницької діяльності на сплату податків;

– нестабільність податкового законодавства, що обмежує можливості формування суб'єктами господарювання фінансової та економічної політики у середньо- та довгостроковому періодах;

– неоднорідність та складність нормативно-правової бази оподаткування, недостатня узгодженість і навіть суперечливість окремих законодавчих норм, відсутність єдиної термінології, частота застосування норм непрямої дії в податкових законах, що призводить до нарощування кількості підзаконних актів, податкових роз'яснень, а також посилення навантаження на судову систему у зв'язку із зростанням кількості позовів щодо порушень податкового законодавства;

– неузгодженість податкового законодавства з нормами, які складають інші інститути фінансового законодавства або входять до інших галузей законодавства;

– наявність економічно необґрунтованих розбіжностей у підходах до визначення та оцінки доходів і витрат для встановлення об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині розрахунку фінансового результату, що призводить до невідповідності сум податкових платежів підприємств реальному результату їх господарської діяльності;

– несвоєчасне виконання державою своїх зобов'язань по відшкодуванню податку на додану вартість суб'єктам господарювання;

– відсутність істотного прогресу в досягненні цілей реформування податку з доходів фізичних осіб – розширенні його бази шляхом виведення доходів із "тіні", про що свідчать результати податкових перевірок суб'єктів господарювання у 2008 р., за якими заробітну плату у "конвертах" сплачували 42% перевірених роботодавців, а серед роботодавців – фізичних осіб – 74%;

– порушення фундаментального принципу справедливості в оподаткуванні, невиконання податковою системою функції перерозподілу доходів від багатих до бідних;

– недостатнє виконання акцизним збором функції обмеження споживання шкідливих товарів, передусім внаслідок низьких ставок податку, що значно відстають від їх рівня в європейських країнах. Зокрема, навіть після підвищення в 2009 р. ставок акциз-ного збору на алкогольні напої, тютюнові вироби і нафто-продукти акциз на сигарети з фільтром у середньому становив 2,34 грн. з пачки (біля 0,25 євро) порівняно з 1,28 євро у країнах ЄС; загальна частка акцизів (специфічний збір плюс адвалорний) у ціні сигарет виросла до 43% за мінімального для країн ЄС рівня 57%;

– викривлення стимулів до економічної діяльності внаслідок співіснування в податковій системі України двох підсистем – загальної і спрощеної, незацікавленість суб'єктів малого підприємництва у зміні свого статусу і, відповідно, зростанні обсягів діяльності; використання суб'єктів підприємницької діяльності, які застосовують спеціальний режим оподаткування, у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, що працюють у загальному режимі оподаткування;

– недосконала й витратна система адміністрування податків і зборів;

– низький рівень податкової культури, широке розповсюдження схем мінімізації та ухилення від сплати податків, що призводить до зростання податкової заборгованості платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, недостатнього фінансування виконання функцій держави;

– нераціональна система податкових пільг, що спричиняють порушення принципів справедливості в оподаткуванні та призводять до зниження фіскальної ефективності основних податків.



Наголосимо, що основною подією 2010 р. стало ухвалення Податкового кодексу України [14].

Дослідження етапів становлення та розвитку вітчизняної системи оподаткування виявило наявність цілої низки суперечностей у фіскальній сфері та засвідчило, що вітчизняна податкова система не складалася як єдиний організм, у якому узгоджені всі функціональні підсистеми.

На думку провідних вчених, створення Податкового кодексу є першим кроком у реалізації податкової реформи України в рамках положень Конституції України, законів та системи цінностей, визначених Програмою економічних реформ України на 2010–2014 рр. "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" Президента України [15].

Відповідно до зазначеної Програми [16] податкова реформа здійснюється з метою забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів. З огляду на це, необхідним є вирішення таких стратегічних завдань: зміцнення позиції вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків; підвищення ефективності адміністрування податків; побудова цілісної й всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізовану із законодавством ЄС; встановлення податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності.

Поряд із наявними позитивними зрушеннями, вітчизняну систему оподаткування можна охарактеризувати наступними рисами: внутрішня неузгодженість складових системи; нестабільність, складність; порушення принципів економічної, соціальної справедливості та рівномірності; незадовільне вирішення фіскальних завдань; негативний вплив на стан національної економіки; низький рівень податкової дисципліни.

Такий стан речей призводив до економічного дисбалансу та загрозам фінансовій безпеці держави. І на сьогодні наша держава робить лише перші кроки на шляху розв'язання вищезазначених проблем.

Аналізуючи розвиток податкової системи України, можна дійти висновку, що у результаті загальної дії перерахованих проблем та факторів податкова система об'єктивно не могла реагувати на класичні для ринкової економіки регулюючі впливи. Віднайти шляхи подолання аномалій, характерних для вітчизняної системи оподаткування, не можна без відповідного узагальнення причин, що їх спричинили. На основі цього стануть очевидними проблеми, які гальмують глибинні соціально-економічні перетворення в Україні, і з'являться можливості окреслити шляхи переходу до нової моделі розвитку. Позитивна та ефективна трансформація українського суспільства можлива лише на основі комплексного використання усіх фундаментальних факторів суспільного прогресу.

Названі суперечливі тенденції породжені дією об'єктивних та суб'єктивних чинників. Незважаючи на тісний діалектичний зв'язок, їх розмежування виявляється надзвичайно суттєвим для визначення практичних кроків на шляху реформування податкової системи. В іншому разі зменшується ймовірність досягнення позитивних результатів.

До найбільш характерних рис недосконалості податкової системи необхідно віднести: порівняно низьку можливість акумулювати законодавчо встановлений обсяг податкових доходів. Це відбулося внаслідок підриву об'єктивних можливостей реального сектору економіки як основного сукупного платника податків, передусім, за рахунок збитковості підприємств; переміщення податкового тягаря на все більш вузький сектор та коло платників податків. У результаті безпрецедентної нерівномірності фіскального навантаження на різні групи суб'єктів господарювання створюється суттєвий податковий тиск, а в суспільстві виникають думки про надмірність рівня оподаткування з подальшими неадекватними вимогами щодо його зниження. Усе це супроводжується масовим наданням податкових пільг, що, в свою чергу, формує масове небажання інших суб'єктів господарювання сплачувати податки; перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків та відтік капіталів за кордон. Основне податкове навантаження припадає на найбільш

життєздатну частину рентабельних підприємств, які працюють у легальному секторі.

Серед чинників суб'єктивного походження слід виділити: глибокі протиріччя системи заходів і дій держави при розробці податкової політики та реформуванні податкової системи. Суб'єктивні наміри збільшити податкові надходження нашоуються на підірвану пільговим оподаткуванням, прямими та непрямими субсидіями та іншими заходами з боку держави податкову базу; недостатність наукових основ оподаткування, недосконалість експертизи, незадовільна передбачуваність та оцінка законодавства і конкретних заходів у здійсненні податкових реформувань; недооцінку факторів системності та часу в проведенні реформувань, у першу чергу податкової системи, відсутність послідовності, стабільності в реалізації обраного курсу та чіткого протистояння тиску різних лобістських і заінтересованих груп; недостатню ефективність діючої системи податкового адміністрування і системи відповідальності фінансових та кредитних органів за виконання вимог з нарахування, обчислення і своєчасного перерахування податкових надходжень до відповідних бюджетів.

Ефективні трансформації податкової системи диктують необхідність: уточнення цілей податкової політики; поглиблення концептуального забезпечення податкових реформувань; обрання відповідних пріоритетів; розробки конкретних заходів, які повинні бути функцією обраної мети; удосконалення механізму функціонування окремих елементів податкової системи.

Зважаючи на багатогранність цих задач, на перший план виступає проблема взаємозв'язку, взаємодії, співвідношення, єдності та протиріч податкових відносин з усією системою суспільних відносин.

На наш погляд, рушійну силу та джерело суспільного прогресу становлять не просто їх координація, а субординація. Тобто вихідною умовою успішності та ефективності подальших перетворень виступає обов'язкова підпорядкованість податкової політики курсу соціально-економічних перетворень, зокрема курсу економічних реформ [16], враховуючи при цьому їх двосторонню взаємозалежність. Розвиток податкової системи має відбуватися відповідно до довготривалих макроекономічних

цілей розвитку України. З одного боку, це побудова соціально орієнтованої економіки, а з другого – стимулювання розвитку національного виробництва та забезпечення його конкурентоспроможності. Виходячи із зазначених цілей розвитку, головні характеристики, які має набути податкова система в процесі реформ, – це соціальна орієнтація та висока ефективність її регуляторного потенціалу.

Шляхи розв'язання цих проблем концентруються на ґрунті виваженого, науково обґрунтованого підходу, найтісніше пов'язаного з урахуванням особливостей сучасного етапу соціально-економічного розвитку країни. Першочерговим слід вважати максимізацію функції соціального добробуту шляхом створення таких умов фінансово-господарської діяльності, які б стали каталізатором довгострокового зростання національного виробництва з одночасним збереженням помірних темпів інфляції та поступового покращання стану платіжного балансу. Це означає, що в основі концепції подальшого розвитку податкової системи України має бути стратегія органічного поєднання невіддільних одне від одного завдань: зростання добробуту громадян та стійкого росту економіки.

Концепція розвитку податкової системи повинна чітко визначати, яким саме чином повинні відбуватися зміни. Насамперед це стосується шляху реформування податкової системи. Умовно його можна поділити на еволюційний, що не несе у собі кардинальних змін у короткостроковому плані, а є подальшим вдосконаленням податків, у першу чергу загальнодержавних; та революційний, що передбачає одночасні глибокі зміни та перетворення. Звідси перше принципове питання, яке виникає при корекції податкової стратегії у контексті нинішнього стану податкової системи, визначених концептуальних положень та критичного аналізу світових здобутків – чи спроможна сучасна податкова система досягти необхідної ефективності еволюційним шляхом, чи необхідні її докорінні перетворення. Відповідь на це запитання є вирішальною і для розробки програми конкретних заходів як завершального етапу реалізації методологічної конструкції податкових реформуваль, що зумовлено взаємозалежністю усіх її складових.

Оптимальною можна вважати таку податкову систему, яка максимізує добробут суспільства, де баланс між економічною ефективністю (надлишковим податковим тягарем) та соціальною справедливістю найкраще відображає ставлення суспільства до таких взаємоконкуруючих цілей [17].

Теоретично кардинальна реформа податкової системи доцільна у разі, коли існує велика ймовірність отримання таких результатів: реальне зниження податкового навантаження; високий ступінь вірогідності того, що кошти, які отримують суб'єкти господарської діяльності внаслідок зменшення податкових виплат, будуть використані на виробничі потреби; реформа не призведе до суттєвого зменшення доходів Державного бюджету; існує можливість нівелювання негативних психологічних факторів у свідомості платника податку, пов'язаних з реалізацією податкової реформи, оскільки стабільність – вагома складова податкової політики; мінімізація можливостей ухилення від сплати податків та штучного обмеження бази оподаткування.

У результаті, основний зміст податкової реформи зводиться до зниження податкового навантаження на товаровиробників при одночасному нівелюванні можливих негативних впливів на стан бюджетного балансу. Зниження податкового навантаження є основним мотивом усіх дискусій. Зараз вважається, що найбільш прийнятним показником є відношення податків до ВВП. Водночас слід зазначити, що такий показник повинен обов'язково уточнюватися, виходячи з сучасних макроекономічних реалій. Зокрема, при коригуванні податково-бюджетної системи існує об'єктивна необхідність урахування наявності державного боргу, рівня податкової заборгованості, сплати фінансових санкцій. Визначення реального податкового навантаження – не самоціль, а інструмент фінансового оздоровлення та підйому економіки.

У зв'язку з наявністю у реальній дійсності декількох податкових агрегатів суттєво зменшуються можливості для маневрування бюджетно-податковими ресурсами. Послаблення податкового навантаження на поточні доходи водночас означає підвищення рівномірності сплати податків окремими платниками, адже замість середньостатистичного показника податки сплачують конкретні юридичні та фізичні особи.

Аналіз наявних проблем дає змогу зробити висновок, що такий стан розвитку вітчизняної системи оподаткування значною мірою підірвав стан фінансової (податкової) безпеки України. Це у свою чергу зумовлює необхідність подальшого удосконалення податкової системи України.

Насамкінець зазначимо, що податкова політика країн ЄС в умовах посткризового відновлення є продовженням курсу на реформування податкової сфери, обраного за несприятливих кон'юнктурних змін. Далі триває посилення фіскальних позицій непрямого оподаткування (насамперед у тих країнах об'єднаної Європи, які до кризи активно використовували ліберальні стратегії фіскального регулювання, встановивши відносно низькі стандартні ставки ПДВ), перекладення основного навантаження прибуткового оподаткування на фінансово забезпечені групи населення (у країнах Західної Європи переважно за рахунок корекції прогресивного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб, а в постсоціалістичних країнах ЄС – шляхом розширення сфери застосування соціальних пільг) та оптимізація використання регулюючого потенціалу корпоративного податку (зниження базових ставок оподаткування прибутку в тих країнах, у яких ці ставки донедавна були вищими середніх на території європейського інтеграційного утворення, і адаптація до нових економічних умов системи податкових пільг). Також, з одного боку, простежується тенденція до зменшення диференціації країн за рівнем оподаткування в розрізі "старої" й "нової" Європи та конвергенція підходів до використання окремих інструментів податкового регулювання соціально-економічних процесів, а з другого – прагнення країн ЄС здійснювати податкові трансформації в межах національних фіскальних традицій (аби не "зашкодити" радикальними змінами зростанню ВВП).

#### **Список використаної літератури:**

1. Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства / В.Б. Тропіна; НДФІ. – К., 2008. – 368 с.
2. Соколовська А.М. Податкова політика в Україні / А.М. Соколовська // Розбудова держави. – 1998. – №9–10. – С.35.
3. Варналій З. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З. Варналій, Д. Серебрянський // Економіка України. 2010. – №5(582). – С.55–69.

4. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.
5. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції. – 2010. – №3. – С.6–10.
6. Василик О.Д. Теорія фінансів / О.Д.Василик. – К.: НІОС. – 2000. – С.230
7. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету / М.Я.Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін.. – К.: НДФІ, 2004. – 712 с.
8. Закон України "Про систему оподаткування" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
9. Закон України "Про податок на прибуток підприємств" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
10. Закон України "Про податок на додану вартість" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
11. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практичне використання): Монографія / За заг. ред. В.Л.Андрущенко, В.М. Мельник – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2006. – 209 с. (С.36)
12. Крисоватий А. Податкова політика у реформуванні соціально-економічної системи України / А. Крисоватий, Т. Кошук // Економіка України. – 2010. – №9 (586). – С. 41–49.
13. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) // Фінанси України. – 2010. – №7. – С.3
14. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
15. Єфименко Т.І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т.І. Єфименко // Фінанси України. – 2010. – №12. – С. 3–11.
16. Програма економічних реформ України на 2010-2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" Президента України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/content/ker.html>
17. Соколовська А.М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А.М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.

Стаття надійшла до редакції 15.12.2011 р.