

УДК 336.2

Осадча Ганна Григорівна

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту
Національний університет харчових технологій

Погрібна Олександра Сергіївна,

студент

Національний університет харчових технологій

Осадчая Анна Григорьевна

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита
Национальный университет пищевых технологий

Погребная Александра Сергеевна,

студент

Национальный университет пищевых технологий

Osadcha G. G.

candidate of economic sciences, associate professor
University of Food Technologies, Ukraine

Pohribna A. S.

student

National University of Food Technologies

ПОДАТКОВА СИСТЕМА – СЬОГОДЕННЯ І МИНУЛЕ
НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА - НАСТОЯЩЕЕ И ПРОШЛОЕ
TAX SYSTEM - PRESENT AND PAST

Анотація: *Розкрито витоки зародження оподаткування та тенденції розвитку податкової системи. Досліджено працю Адама Сміта, як основоположника першої наукової теорії оподаткування. Проаналізовано сутність податку та розглянуто види податків. Висвітлено особливості оподаткування в різних країнах. Розглянуто можливість застосування деяких методики зарубіжного досвіду у сфері оподаткування на Україні.*

Ключові слова: *податкова політика, оподаткування, форми оподаткування, податкові надходження, податкові ставки.*

Аннотация: *Раскрыто истоки зарождения налогообложения и тенденции развития налоговой системы. Исследован труд Адама Смита, как основоположника первой научной теории налогообложения. Проанализированы сущность налога и рассмотрены виды налогов. Освещены особенности налогообложения в разных странах. Рассмотрена возможность применения некоторых методик зарубежного опыта в сфере налогообложения на Украине.*

Ключевые слова: *налоговая политика, налогообложение, формы налогообложения, налоговые поступления, налоговые ставки.*

Summary: *There were revealed the sources of taxation and taxation system development trends. There was studied a work by Adam Smith as a founder of the first scientific theory of taxation. There had been analyzed the essence of tax and considered the types thereof. There were highlighted the specificities of taxation in various states. There was considered an opportunity for application of some methodologies of foreign practice in the taxation field of Ukraine.*

Keywords: *tax policy, taxation, taxation forms, tax revenues, tax rates.*

Постановка проблеми. Інтеграція України в світовий економічний простір потребує реформування вітчизняної економічної системи, для якої ефективність функціонування податкової системи має важливе значення.

Наразі, коли Україна знаходиться у кризовому економічному становищі, доцільно розглянути систему оподаткування нашої держави у порівнянні з більш економічно розвинутими зарубіжними країнами.

Окрім врахування відповідного провідного зарубіжного досвіду, є необхідність розглянути історичний аспект розвитку податкових систем.

Аналіз становлення податкової системи в ретроспективі дає нам змогу об'єктивно оцінити логіку її еволюції, а також з'ясувати, які форми є

необхідними, зумовленими економічними чинниками, а які є випадковими, що роблять систему неефективною.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади оподаткування розроблені в працях таких видатних вчених, як: А. Вагнер, Д. Кейнс, А. Лаффер, Д. Міль, Ф. Нітті, Д. Рікардо, А. Сміт. Порівняння механізму оподаткування в Україні та в інших країнах, а також визначення напрямів здійснення податкової реформи проводилися такими вченими як: В. Андрущенко, О. Василик, П. Мельник, С. Онишко, В. Суторміна, Л. Тарангул, В. Федосов, Д. Черник, Л. Шаблиста, І. Якущик та ін. Питанням оподаткування присвячені праці багатьох українських вчених, зокрема В. Вишневського, А. Даниленка, О. Данілова, Я. Жаліла, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, А. Соколовської та інших. Науковці вивчають основні тенденції та проблеми у законодавстві про податок, доцільність та ефективність його запровадження. Проте варто при цьому враховувати провідний світовий досвід оподаткування.

Метою статті є дослідження ретроспективи становлення та розвитку міжнародних систем оподаткування у взаємозв'язку з вітчизняною практикою. Дослідження уніфікації і гармонізації та імплементації систем оподаткування у європейських країнах з метою удосконалення механізму оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Поява податків пов'язана з виникненням держави, які використовуються для фінансування її видатків. Суть податків, їх структура, призначення, роль і характер самого процесу оподаткування визначаються економічним і політичним ладом конкретного суспільства. Податки складають основну частину державних фінансів.

Витоки оподаткування дехто вбачає в стародавніх жертвопринесеннях, що практикувалися як майже добровільна данина вищим силам.

Першими джерелами податків були оподатковувані базові цінності: земля, худоба, раби. І самі податки були «прямими», справлялися безпосередньо з громадян, що одержують прибуток від майна [1].

Перше відоме нам податкове законодавство відноситься до середини XVIII ст. до н. е. Це закони вавилонського царя Хаммурапі (1792-1750 рр. до н. е.). Вони були викладені за певною системою і включали 282 статті, що стосуються судочинства, власності та податків. Податки царя і місцевої знаті платили вільні землевласники і ремісники.

Збирачі податків перебували на службі у царя. Розмір податку зазвичай становив десятину, тобто 10% доходів від майна.

У законах царя Хаммурапі вже присутні основні елементи податкового законодавства. Це суб'єкти, об'єкти, розмір податків, порядок їх збору. Були податки в царську казну (федеральний бюджет) і місцеві податки. У законах містилися заходи щодо захисту платників податків, у тому числі від подвійного оподаткування.

Дещо пізніше з'явилися письмові джерела, що містять закони про податки в Індії, Китаї, Персії та інших стародавніх країнах [2, с.13].

Приклад для організованої податкової системи була і податкова система Римської імперії. Такі поняття, як «ценз», «акциз», «фіскал», «відкупник» сформувалися ще в її часи.

У мирний час податки не справлялися зовсім, а витрати покривалися шляхом надавання в оренду громадських земель. А от у воєнний час (який практично тривав постійно) громадяни Риму обкладалися податками відповідно до їх статку, для чого раз у п'ять років подавали обраним чиновникам-цензорам звіти про свій майновий і родинний стан (ці документи цілком можна розглядати як найпростіші зразки сучасних податкових декларацій).

З перетворенням Римської держави на імперію податкова система ускладнювалась. На завойованих землях запроваджувалися комунальні

(місцеві) податки й повинності, причому що запекліший опір чинили римським легіонерам жителі скорених земель, то більшим податком їх обкладали.

У Візантійській імперії справляли вже 21 різновид тільки прямих податків, а також усілякі непрямі, а також усілякі непрямі й зовсім дивні, наприклад податковим платежем «аеріконом» обкладалося повітря. Запроваджено податок на повітря (аерікон) було за часів правління Юстиніана I. Цей податковий тягар призвів, як відомо, не до процвітання, а до ослаблення держави.

З розвитком поділу праці і розвитком міст податкова система істотно «збагатилася» порівняно зі зразково-показовою податковою системою Римської імперії. Держави наближалися до рубежу середньовіччя. На цьому етапі виникли податки на виробництво (або промислові податки), на всі види діяльності, крім сільськогосподарської (земельний податок справлявся окремо). У торгівлі поширилися митні збори й непрямі податки.

Отже, основні принципи оподаткування (зі своїми мінусами й плюсами) сформувалися ще за стародавніх часів [3, с. 12].

Як бачимо, оподаткування має стійку історичну традицію та пройшло тривалу еволюцію.

Одним з тих, хто спробував створити першу наукову теорію оподаткування, став видатний шотландський економіст і вчений XVIII ст. Адам Сміт. Праця «Дослідження про природу і причину багатства народів», нарешті, визначила основні принципи оподаткування, які актуальні й дотепер.

Як відомо, принципи (від лат. *principium* - основа, першопочаток) - це основоположні й керівні ідеї, провідні положення, фундаментальні начала певної сфери. Тому принципами оподаткування слід вважати базові ідеї та положення, що лежать в основі податкової сфери.

Сміт виділив чотири принципи оподаткування, які пізніше були названі "Декларацією прав платника". Суть цих принципів зводиться до наступного:

1. Всі громадяни повинні сплачувати податки відповідно до своїх можливостей і доходів (обов'язковість, всеохоплюючий характер, платоспроможність платників, справедливість).

2. Кожен податок має бути чітко визначений і відомий всім (чіткість і прозорість).

3. Податок повинен сплачуватися в зручний час і спосіб (зручність для платника).

4. Система мобілізації податку має будуватися в такий спосіб, щоб мінімізувати витрати держави (фіскальна ефективність для держави) [4, с. 125].

З розвитком суспільства відбувається постійне вдосконалення системи оподаткування, тобто йде процес постійної зміни структури податків, зростання їх ролі в доходах держави. Однак є певні положення, які визначають підхід держави до цієї сфери діяльності. Для того, щоб ця діяльність давала позитивні результати, необхідно наукове обґрунтування основ податкової системи.

Податок має правову, економічну та суспільну характеристики. Правовий зміст податків проявляється через систему правових норм. Податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами. При реалізації сутності податку як правової категорії основою є зміна форми власності, тобто перехід власності до держави та використання її для задоволення суспільних потреб.

За економічним змістом податки – це інструмент державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів.

Податок – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку .

Виступаючи особливою формою взаємозв’язків держави і суб’єктів економіки, податки відіграють важливу роль у державному регулюванні їх діяльності.

Для того, щоб платіж набув назву «податок», відповідав його змісту і відрізнявся від неподаткових доходів, він повинен мати відповідні риси або ознаки. До них належать:

- законність – право на встановлення і введення податків має тільки держава;
- імперативність (обов’язковість) – відповідність категоричним розпорядженням, що містяться у нормах податкового права, незалежно від розсуду суб’єкта оподаткування;
- податки вносяться до бюджету;
- податок – це відчуження частини власності суб’єктів на користь держави;
- нецільовий характер – податки не мають цільового призначення;
- безоплатність (без еквівалентності) – держава не зобов’язана надати платнику будь-який еквівалент внесеному платежу;
- односторонній характер встановлення – податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави;
- безповоротність – податок надходить в бюджет та залишається там для фінансування потреб держави. Однак платники податків, згідно Податкового кодексу України, мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, на податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб, на повернення надміру сплачених сум податку в бюджет;
- регулярність внесення - податок вноситься в бюджет періодично, у чітко встановлені законодавством строки, на відміну від інших податкових

платежів, які характеризуються разовим внесенням при визначених умовах;

- грошова форма внесення в бюджет [5, с. 34].

Види податків:

- прямі – платником податку є отримувач прибутку (власник нерухомості) (як от: податок на прибуток підприємств, податок на нерухомість);

- непрямі – платником податку є споживач товарів чи послуг (як-от податок на додану вартість, акцизний податок на тютюнові вироби, алкогольні напої, продукти енергії та електроенергії) [6].

Основні ставки податків в країнах світу наведені в табл. 1 [7].

Таблиця 1

Ставки податків в країнах світу

№	Країна	Податок на прибуток	ПДВ	ПДФО	Соціальні платежі - роботодавець	Соціальні платежі - робітник
1	Австралія	30	10	45	9,25	1,5
2	Бразилія	34	19	27,5	29	11
3	Канада	26,5	5	29	7,58	6,83
4	Китай	25	17	45	35	10,5
5	Франція	33,33	20	50,3	41,86	14,05
6	Німеччина	29,65	19	45	19,33	20,48
7	Японія	33,06	-	50,84	14,7	14,05
8	Мексика	30	16	35	31,64	2,78
9	Великобританія	20	20	45	13,8	14
10	США	40	-	39,6	7,56	8,55
11	Україна	18	20	18	22	-
12	Європа – середня	20,4	20,2	31,8	22,8	12,99
13	Північна Америка – середня	33,25	5	34,3	7,62	7,69
14	Латинська Америка – середня	26,61	13,38	31,87	14,32	7,84
15	ЄС – середня	22,15	21,61	37,78	23,78	13,05
16	ОСЕР – середня	24,77	19,18	41,58	20,4	11,29
17	Світ – середня	23,68	15,79	32,22	23,39	10,22

Особливості оподаткування у Франції пов'язані з історичним розвитком політичної системи й економіки країни. Податкова система відрізняє, насамперед, системність на широкій законодавчій основі, яка базується на положенні про те, що всі заходи щодо оподаткування перебувають у компетенції парламенту.

Податки у Франції становлять близько 90% дохідної бази централізованого бюджету. Переважаючим податком за сумою надходжень є непрямі, і у першу чергу – ПДВ.

ПДВ є провідною ланкою бюджетної системи Франції, яка, як відомо, стала в 1954 році батьківщиною ПДВ [8].

Встановлено групи пільг, що звільняються від сплати податку на додану вартість:

- малі підприємства – у тих випадках, якщо їх оборот за фінансовий рік не перевищує 70 тис. євро;

- всі операції, пов'язані з експортом. Суб'єкти підприємництва, які здійснюють експортні угоди, користуються правом на відшкодування сплаченого ними ПДВ за цінності, куплені у постачальників та використані при виробництві експортної продукції або робіт і послуг;

- банківська і фінансова діяльність;

- послуги приватних лікарів і викладачів;

- сільське господарство і рибальство;

- державні установи, що здійснюють адміністративні, соціальні, культурні і спортивні функції [9].

Акцизний збір є другим за питомою вагою непрямим податком після ПДВ. До підакцизних товарів належать алкогольні напої, тютюнові вироби, сірники, вироби з дорогоцінних металів, цукор, кондитерські вироби тощо. Акцизи є джерелом поповнення не тільки державного бюджету, а й місцевих. Деякі товари, зокрема електроенергія, обкладаються ще й податком на додану вартість [9].

До податків на споживання слід віднести і мита. Основне завдання мита – охорона внутрішнього ринку. Великі доходи приносять бюджету Франції податки на власність.

Отже, коротко розглянувши основні податки Франції, можна зродити висновок, що здійснюється поділ податків, які надходять до бюджетів.

При утворенні в 1871 році Германської імперії установлення всіх основних прямих податків залишилося прерогативою держави, що її складала. Імперії було передано право встановлювати лише мито і податки на предмети споживання.

У грудні 1919 році почалася найбільша податкова реформа, в результаті якої одержала право стягування податків і управління ними.

Надходження прибуткового податку до бюджету становить близько 40% суми доходів.

З регулюванням економічних процесів у Франції пов'язано особливість німецького податкового законодавства: згідно з діючим законом про програмування економіки підприємство або група підприємств, що виявили бажання брати участь в реалізації економічної політики уряду, одержують в галузі оподаткування певні пільги.

Платники податків Німеччини у скрутній або спірній ситуації можуть користуватися послугами податкових консультантів, роль яких можуть виконувати адвокати [10].

Основні недоліки податкової системи Німеччини:

- недуже раціональна структура;
- завищені податкові ставки [10].

Отже, функціонування податкової системи Німеччини здійснюється таким чином, що адміністративна компетенція (право справляння податків) не співпадає з законодавчою прерогативою (право встановлювати податки та правила їх сплати). Так, власне федеральний уряд збирає лише два види податків: акцизи (крім акцизу на пиво) і мито, обов'язки адміністрування

всіма іншими податками від імені федерації покладені на податкові органи земель і общин [11, с. 126].

Після проголошення Україною незалежності почалася кропітка робота зі створення власної податкової системи. Вагомий вклад у розроблення власної концепції системи оподаткування розглянуто у Законі України "Про систему оподаткування", прийнятому Верховною Радою України 25 червня 1991 р.

Усі ці підсистеми знаходяться в тісному взаємозв'язку між собою, їх складають одні структурні елементи: прямі податки, непрямі податки, а також інші податки і збори.

У 1997 році був прийнятий Закон України "Про внесення змін у Закон України «Про систему оподаткування», у якому була викладена нова редакція Закону «Про систему оподаткування». З 2010 року прийнято Податковий кодекс України відповідно до якого в Україні стягуються: загальнодержавні податки і збори (обов'язкові платежі);

- місцеві податки і збори (обов'язкові платежі).

Податковий кодекс України у статті 9 до загальнодержавних відносить такі податки та збори: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; податок на додану вартість; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата [12].

Місцеві податки і збори, механізм їх стягування і порядок сплати встановлюються сільськими, селищними, міськими Радами народних депутатів відповідно до переліку й у межах граничних розмірів ставок, установлених законами України. При цьому комунальний податок, збір за паркування автотранспорту, ринковий збір, збір за видачу ордера на квартиру, збір за дозвіл на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг, збір із власників собак є обов'язковими для встановлення при наявності об'єктів оподаткування чи умов, зв'язаних із введенням цих податків і зборів [13].

Основні місцеві податки і збори – це податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір [12].

Слід зазначити, що система ДПС України на сьогоднішній день працює досить ефективно. Але сучасний розвиток світової економіки вимагає постійного її розвитку та вдосконалення, для цього необхідно швидко реагувати на зміни, яких вимагає час, адже від ефективності дій цієї системи залежить добробут держави [14, с.85-88].

Відзначимо, що серед прямих податків достатньо високу питому вагу має податок з доходів фізичних осіб. Практично у всіх країнах він має прогресивну шкалу стягнення та ставки податку коливаються згідно отриманому доходу від 9 до 53 %. Серед країн, які підлягали проведенню аналізу, пропорційна ставка лише в Росії – 13 і в Україні – 15 %. Фіксована ставка може бути застосована в тих країнах, в яких неналежним чином організоване державне адміністрування податку. Для застосування принципу справедливості більш доцільним буде все ж таки повернення до прогресивної шкали оподаткування в нашій країні. При цьому найменшою ставкою зробити 10 %, але нарахування податку здійснювати без сплати та утримань до спеціальних фондів.

Проаналізувавши досвід інших країн та історичні аспекти оподаткування, пошук ефективної системи оподаткування в Україні необхідно проводити у трьох напрямках:

– оподаткування за найнижчою ставкою (наприклад, 15 %) для новоутворених підприємств та підприємств, які відносяться до малого бізнесу. При цьому оподатковуються валові доходи підприємств без врахування валових витрат. Розвиток системи оподаткування в цьому напрямку дає можливість уникнути мінімізації податкових зобов'язань шляхом виключення суб'єктом з доходів зайвих витрат;

– впровадження регресивної форми оподаткування для бюджетоутворюючих підприємств (з найбільшою питомою вагою по надходженням до бюджету). Ця методика передбачає при збільшенні доходів зменшення ставки податку. При незначному ускладненні розрахунку податку на прибуток у підприємства з'являються додаткові вільні кошти, які воно може спрямовувати на розвиток свого виробництва або інвестування в інші галузі;

– створення сприятливого клімату для зарубіжних інвесторів. Для цього необхідно привести в приклад досвід Китаю. У цій країні якщо інвестор вкладає свій прибуток у розвиток виробництва на термін понад 5 років, то йому повертається 40 % сплачених сум, після 10 років – 15–30 % [15, с. 38].

Варто відзначити, що адміністрування в розглянутих країнах є недорогим та ефективним. Основні напрямками з адміністрування податків є такі:

– регулярний моніторинг результатів діяльності фіскальних органів усіх рівнів з обов'язковим публічним розміщенням інформації, у т. ч. в мережі Інтернет;

– мінімізація кількості підрозділів фіскальної служби з чітким окресленням їх функцій та відсутністю дублювання;

– посилення відповідальності керівників підприємств за порушення у сфері оподаткування та запровадження відповідальності засновників;

– мінімізація безпосереднього контакту платників податків з чиновниками, що зменшить ризик корупційних діянь [16, с. 357].

Висновок

Отже розглянувши податкову систему різних країн, їх реформи та принципи, можна сказати, що у системі оподаткування кожної окремої країни є свої особливості, які можна і потрібно переймати, використовуючи накопичений досвід. Адже будувати податкову систему

самостійно дуже важко, тому доцільно використовувати досвід інших країн; детально розглянути реформи, що були проведені та концепції їх проведення. Тобто необхідно вчитися на помилках інших країн.

Дослідження еволюції податкової системи повинно використовуватись для створення ефективної системи оподаткування, оскільки часто сьогодні повторюються ті ж самі помилки і прорахунки, які вже не раз негативно впливали на економічний розвиток держави Україна.

Література:

1. Литвіцька Н.Ю. Історія виникнення податків [Електронний ресурс] / Н.Ю. Литвіцька // Державне регулювання економікою, 2010.— Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/4_SWMN_2010/Economics/58421.doc.htm
2. Черник Д. Г. Налоги и налогообложение / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев // Юрайт. – 2013. – С. 13 .
3. Бабійчук А.Б. Напрямки вдосконалення системи оподаткування в Україні / А.Б. Бабійчук // Фінанси України. – 2006. – № 12 – С. 12.
4. Лучковська С. І. Фінансове право / С. І. Лучковська. – К.: КНТ, 2010. – С. 125.
5. Баранова В. Г. Податкова система / В. Г. Баранова. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 34.
6. Василь Кісіль і Партнери. Податкові аспекти ведення бізнесу в Європейському Союзі. - [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу:http://cci.dp.ua/tl_files/data/study/FER%28pdf%29/Podatkoviy%20aspekti%20vedennja%20biznesu%20v%20Jevropejskomu%20Sojuzi.pdf.
7. Податкова реформа: факти і цифри. - Міністерство фінансів України, - [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>.

8. Нідзельська О. Система оподаткування у Франції / О. Нідзельська. // Вісник податкової служби України. – 1999. - № 33.
9. Податкова система Франції [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу : https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова_система_Франції
10. Нідзельська О. Податкова система в Німеччині / О. Нідзельська. // Вісник податкової служби України. – 1999. – № 30.
11. Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К.: Комп'ютер прес, 2004. – С. 126.
12. Податковий кодекс України. - [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
13. Податкова система України [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://uk.wikipedia.org/wiki/Податкова_система_України.
14. Манжула А. Етапи розвитку системи державної податкової служби України / А. Манжула // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 11. – С. 85-88.
15. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн / І. Д. Якушик, Я. В. Литвиненко: Довідник. – Київ: «МП Леся», – 2004. – С. 38.
16. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків / В. А. Савчук. // Університетські наукові записки Хмельницького університету управління та права. – 2013. – №2 (46). – С. 357.