

УДК 347.73

**М.В. ЖЕРНАКОВ**, канд. юрид. наук, Вінницький окружний адміністративний суд

## РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ: ВИХІДНІ ОРІЄНТИРИ

*Ключові слова:* податкова система, елементи податкової системи, реформа податкової системи, функції податку

Невідкладність глибинної податкової реформи сьогодні не піддається сумніву. Останні події, які відбулися і відбуваються в Україні, чітко визначають необхідність для держави рухатися в напрямку реформування всіх сфер суспільного життя, і податкова – одна з пріоритетних. Це визначається в основному тим, що без максимальної оптимізації законодавства, яке регулює рух суспільних фінансових ресурсів, Україна ще довго не зможе вийти з фінансової кризи та стати ефективною державою.

Одним із напрямів реформаторських процесів, які на сьогодні можуть суттєво змінити податкову сферу, є тенденція щодо досягнення збалансованої та узгодженої сукупності обов'язкових платежів, які ми, власне, і відносимо до складу податкової системи. Відповідно до п.3 ст.6 Податкового кодексу України, сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому Податковим кодексом України порядку, становить податкову систему України [1].

Питання реформування податкової системи були предметом дослідження таких учених як: І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, Н.Ю. Пришва та ін. В той же час, трансформація економічних відносин вимагає належного правового регулювання та визначення нових орієнтирів реформування податкової системи. У зв'язку з цим метою статті є поглиблення наукових знань щодо правової природи податкової системи та виокремлення вихідних орієнтирів для її реформування.

Реформування податкової системи, на наш погляд, має передбачати два контексти: кіль-

кісний та якісний. Перший орієнтується на досягнення оптимальної кількості податків та зборів, які мають водити по податкової системи України. Завдяки другому критерію має бути сформований оптимальний варіант співвідношення між різними типами як податків і зборів, так і між ними в цілому та бюджетними потребами, тобто забезпечена фіскальна достатність оподаткування. Зупинимось на цих моментах докладніше.

*Кількісний орієнтир як мета для побудови збалансованої та ефективної податкової системи.* На наш погляд, подібний критерій взагалі не може виступати в якості принципового. В той же час, останні тенденції реформування податкової системи наприкінці 2014 року зводились фактично до нього. В якості одного із головних досягнень в цій царині виділялося скорочення податків та зборів з 22 до 9. Однак, чи дійсно уряд досягнув такої мети? Внесені зміни до Податкового кодексу України стосовно кількості податків та зборів в цілому нічого не змінили. Вони відобразили декілька тенденцій, які фактично не змінили за кількісним навантаженням податкову систему.

По-перше, деякі податки перейшли із одного типу платежів до іншого. Так, плата за землю із групи загальнодержавних податків та зборів перейшла до категорії місцевих в якості окремої складової податку на нерухомість.

По-друге, принципове формальне зменшення кількості податків та зборів відбулося шляхом зведення до окремого платежу низки податків та зборів, які були раніше. Наприклад, відповідно до чинної редакції ст.251 «Рентна плата» Податкового кодексу України, рентна плата увібрала до себе цілу низку платежів: рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів, природного газу та аміаку територією України; рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувається в Україні; збір за користування радіочастотним ресурсом України; збір за спеціальне використання води; збір за спеціальне використання лісових ресурсів. Те ж саме демонструє і ст.265 «Склад податку на майно» Податкового кодексу України, відповідно до якої цей різновид місцевого податку

включає на сьогодні податок на нерухомість, податок на землю та транспортний податок. Поряд із тим, що взагалі не зрозуміло, що таке «склад податку», наочним є висновок стосовно платежу, який фактично вбирає три різних податки.

Розмежування окремих податків, на наш погляд, має базуватися на несхожості, перш за все, основних елементів податкового механізму (платник, об'єкт, ставка). Саме подібний загальний знаменник і може сформувати підстави для об'єднання декількох однотипних платежів в єдиний. Але оподаткування нерухомості, транспорту та землі є досить різним і подібні зміни до Податкового кодексу України вбачаються штучними та непослідовними.

В цьому сенсі хотілося б згадати подібну тенденцію та гасла щодо зменшення кількості податків та зборів при прийнятті Податкового кодексу України. Дійсно, їх кількість змінилася. Але знов-таки штучно. Із 14 місцевих податків та зборів (ст.15 [2]) залишилось 5. Але зникли платежі, які або не можна було запровадити на території всіх територіальних громад в Україні або неефективні податки (такі, як збір з власників собак), надходження від справляння яких не склали помітної частини в доходах місцевих бюджетів. Більш того, із вичерпного переліку загальнодержавних податків та зборів відповідно до ст.14 Закону України «Про систему оподаткування» зник збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Але в цій ситуації треба враховувати, що обов'язок по сплаті такого внеску залишився [3]. При цьому, його було винесено за межі податкової системи, що фактично призвело до появи окремого інституту обов'язкових платежів, які залишались податковими за природою.

Таким чином, кількісне реформування податкової системи і на сьогодні залишається незавершеним. Існування комплексних платежів та поява серед податків та зборів тих, що не існували до 2015 року (транспортний податок), навряд чи можна віднести до досягнень податкового реформування. Відкритим залишається й питання стосовно об'єктивно необхідної кількості податків та зборів, скла-

ду податкової системи. Безумовно, спрощення податкової системи необхідне. Втім, видається, що подібний кількісний критерій має бути похідним від якісних ознак чинної податкової системи, відображати збалансовану дію податкових важелів, реалізацію мети податкового регулювання.

*Якість сформованої податкової системи за рахунок збалансованого та раціонального співвідношення різного типу платежів, які входять до неї.* Складно кількісний склад податкової системи визначати як один із принципів критеріїв в якості та доцільності відповідних важелів та, виходячи з цього, бачити в неї мету реформування податкової системи. Лише безпосереднє поєднання вираженого та якісного податкового навантаження із кількістю податків може бути метою реформування. Виходячи з цього, ми вважаємо, принциповим для якісних податкових реформ врахування таких обставин.

1. Раціональне та ефективне співвідношення функцій податку. Функції податку забезпечують комплексний вплив через систему оподаткування на економічні та соціальні процеси в суспільстві: стримування, забезпечення активного розвитку, формування фінансових підстав в цьому сенсі. При цьому, треба погодитись з М.П. Кучерявенком стосовно того, що податкові функції доцільно розглядати як похідні від функцій фінансів, які виконують ті ж завдання за змістом, але у більш вузьких рамках [4, с.104]. Такий підхід відображає, на наш погляд, характер функцій податку. Та й за звичайною логікою не може інституційна конструкція не вбирати до себе всі ознаки та особливості галузевого регулювання.

В той же час, вважаємо можливим трохи скорегувати вищенаведену думку. Дійсно, регулятивна та контролююча функція є наскрізним, характерним для будь-якої категорії, що входять до конструкції фінансово-правового регулювання. В той же час, коли ми доводимо існування окремого інституційного блоку (відносин, норм, механізмів), необхідно довести, в чому полягає специфіка цієї сукупності, в чому містяться певні особливості, які і надають можливість виявити таку сукупність

як окреме інституційне чи підгалузеве угруповання. Такою особливістю в податково-правовому регулюванні відносно характеру функцій і є фіскальна функція податку.

При цьому складно погодитись із альтернативою – характеристикою функцій податку, виходячи з його міжгалузевої природи. Складно знайти аргументи стосовно характеристики міжгалузевого, комплексного характеру податку – це публічно-правовий інструмент, який відноситься виключно до арсеналу фінансово-правової галузі. Безумовно, можна намагатися знайти окремі загальні поняття та категорії з іншими галузями права. Але це будуть традиційні міжгалузеві механізми, які притаманні праву взагалі (наприклад, юридичні особи, фізичні особи, представництва тощо). При цьому використання їх в податково-правовому регулюванні буде обумовлювати і застосування відповідних методів (на підставі влади та підпорядкування) та в сенсі однорідних суспільних відносин, що складають предмет фінансового права.

Саме тому для правової визначеності процесу реформування відносин оподаткування принциповою, на наш погляд, є та, яка зосереджує призначення регуляторних важелів та характеризує інституційний сенс податкового права. Тобто, йдеться про фіскальну функцію. Відповідно до реалізації цієї функції головним призначенням податків є забезпечення фінансових можливостей держави та територіальних громад – формування бюджетних доходів. М.П. Кучерявенко слушно підкреслює, що до XIX сторіччя ця функція вважалась головною та у певних випадках і періодах чи не єдиною. Лише з середини XIX сторіччя податкове регулювання певним чином ускладнюється і в податках починають бачити більш складний механізм, який має регуляторний характер та може приймати активну участь в розподільчих процесах [4, с.106].

Зрозуміло, що принципово та невідворотно розмежувати фіскальну функцію від регулюючої досить складно. Перш за все, йдеться про пов'язаність процесів формування бюджетних доходів та регулювання розподілення коштів між різними бюджетами. Дійсно,

реалізація фіскальної функції забезпечує надходження коштів від податків та зборів до бюджетів. У той же час, лише частка податків та зборів цілком надходять до одного бюджету. Значна кількість цих платежів розподіляється між різними ланками бюджетної системи ще на етапі сплати податків (наприклад, податок на доходи фізичних осіб при сплаті його зобов'язаними особами або їх представниками відразу розподіляється на різні казначейські рахунки обласного та міського бюджетів). Тобто, йдеться про сумісну реалізацію як фіскальної, так і регулюючої функції.

Регулююча функція податку спрямована забезпечити змістовний вплив на пропорції суспільного виробництва, підтримання їх у стані, який враховує всі тенденції розвитку як виробництва, так і суспільства. Це означає, що окремі види активності податкове регулювання має стримувати (або навіть знищувати), деякі – активно стимулювати, частку – підтримувати на досягнутому рівні. Аналізуючи цю функцію податків, М.П. Кучерявенко звертає увагу на те, що вона відображає регулювально-розподільчий зміст податку [4, с.108]. Обґрунтовує подібне твердження він посиленням на декілька рівнів її реалізації: закріплюючий – надходження окремих податків цілком до відповідних видів бюджетів; розподільчий – розподіл певних видів податків та зборів між декількома бюджетами; перерозподільчий – перерозподіл грошових коштів при справлянні непрямих податків.

Погоджуючись в цілому з таким баченням, треба додати, що останній рівень регулюючої функції носить чітко виражене стимулююче призначення. Перерозподіл через акцизний податок коштів шляхом більш напруженого оподаткування окремих підакцизних товарів (горілчані вироби, тютюнові вироби і т.д.) стимулює умови скорочення споживання окремих видів товарів і, в той же час, забезпечує фінансові можливості для задоволення потреб інших, менш заможних верств населення чи менш спроможних видів бізнесу.

Саме виходячи із співвідношення цих двох функцій податку (фіскальної та регулюючої), вважаємо логічним будувати підстави, на-

прямки та форми реалізації податкових реформ. Тобто, податкове реформування має виважено та збалансовано вирішити проблему співвідношення цих двох функцій: сформувати та збільшити надходження до доходів бюджетів (фіскальна функція) чи забезпечити стимули розвитку виробництва, збільшення доходів платників та, відповідно до цього – бази оподаткування (регулююча функція). Ми вважаємо, що доцільність та ефективність реформування податкової системи має бути пов'язана саме з логічним та раціональним балансуванням цих двох функцій. Примат якої-небудь із них за рахунок інших призведе до порушення пропорцій суспільного виробництва, стагнації економічного розвитку.

Намагання за рахунок збільшення податкового тиску забезпечити збільшення доходів Державного бюджету, не враховуючи стимулювання позитивних тенденцій в розвитку підприємницької активності, реформувань та динаміки виробництва є дуже короткочасною тенденцією. Формальне очікування росту надходжень за рахунок активізації фіскальної функції податку призведе до інших негативних наслідків – згортання виробництва та переходу його в тінь.

2. Раціональний розподіл податкового навантаження по складових вартості. Під час податкового реформування одним з принципових моментів в збалансованості реформи податкової системи є обґрунтований та виважений розподіл тиску на відповідні елементи вартості. В дещо спрощеному та узагальненому вигляді до подібних елементів треба віднести: 1) матеріальні витрати (вартість основних виробничих фондів, сировини, палива і т.д.); 2) фонд заробітної плати; 3) прибуток. Зрозуміло, що це дуже спрощене уявлення, але на аналізі нього можна сформулювати певні реформаційні тенденції в податковій системі.

Навряд чи є сенс детально зупинятися і на тому, що за рахунок окремих видів податків забезпечується відносно вузький тиск на той чи інший елемент вартості. Логічність реформування податкової системи має передбачати збалансованість податкового навантаження на них. При цьому треба враховувати, що не йдеться про рівність податкового наванта-

ження на ці елементи. Вона не завжди можлива, а в багатьох випадках навіть хибна. Саме тому логічним є диференційований підхід до запровадження податків як тягаря окремого вартісного елементу.

Матеріальні витрати, в основному, передбачають використання коштів вже очищених від податків або ті, які не підпадають під оподаткування. Наприклад, може йтися про кредитні кошти, які отримані на реформування чи розвиток виробництва, по яких є чинним режим податкових пільг. Саме тому не має сенсу запроваджувати податки, які будуть включати в базу оподаткування вартісні складові матеріальних витрат. З одного боку, це буде стримувати тенденцію розвитку виробництва. З іншого боку, це може призвести до внутрішнього подвійного оподаткування, яке суперечить природі податкових відносин в цілому.

Фонд заробітної плати, безумовно, є і має бути оподаткованим. При цьому важливо мати на увазі декілька моментів: по-перше, заробітна плата може породжувати в один і той же момент податковий обов'язок як для юридичної особи, так і для фізичної особи. Тобто, виступаючи елементом бази при оподаткуванні юридичних осіб, безумовним обов'язком фізичної особи буде справляння податку на доходи фізичних осіб. По-друге, заробітна плата може фігурувати як окремий цілісний об'єкт оподаткування (наприклад, у фізичних осіб при оподаткуванні податком на доходи фізичних осіб, коли така фізична особа має лише одне місце роботи) та як складова більшого об'єкту оподаткування (наприклад, при оподаткуванні доданої вартості чи оподаткуванні доходів юридичних осіб). По-третє, заробітна плата може породжувати обов'язок щодо сплати не лише податків, але й зборів.

Стосовно останнього зауваження можна звернути увагу і на таке об'єктивно необхідне для врахування явище. Більш-менш зрозумілим є, коли заробітна плата (або її різновиди) закладається в основу бази при справлянні платежів, які увійшли до вичерпного переліку загальнодержавних та місцевих податків та зборів (ст.ст.9, 10 [1]). Зрозуміло, що це має і враховуватись при реалізації реформи податкової системи. В той же час, з прийняттям



Податкового кодексу України із вичерпного переліку податків та зборів зникли соціальні збори. Вони трансформувались в окремий інститут обов'язкових платежів – внески, які на сьогодні справляються поза межами чинного податкового законодавства. В той же час, об'єктом справляння таких внесків є також заробітна плата. З одного боку, реформування сплати цих платежів не входить до процесів податкового реформування. Водночас, безпосереднє навантаження на платників воно справляти буде. І вже в режимі цих внесків частка коштів платників, виходячи із фонду заробітної плати, буде доповнювати безпосереднє податкове навантаження.

В контексті цього не можна не враховувати й те, що при справлянні соціальних внесків на межі з податковим регулюванням, обов'язок виникає як у юридичних, та і у фізичних осіб стосовно одного і того ж платежу. Тобто, один платіж породжує навантаження як на працівника, так і на роботодавця. Додаючи це до того навантаження, яке відчуває на собі заробітна плата саме в режимі податкових відносин, наочними виступають підстави безпосереднього врахування тиску подібних важелів на цю складову вартості.

Прибуток є одним з найлогічніших об'єктів для оподаткування. В той же час, неприпустимо щоб реформування податків та зборів призвело до зосередження на ньому переважної кількості податкових важелів. Зрозуміло, що і з оподаткуванням заробітної плати треба виходити більш обережно – бо це певні витратні кошти. За рахунок заробітної плати відновлюється працездатність особи. Зосередивши переважно на ній податковий тиск, можна створити принципові труднощі участі робітників в процесі виробництва, можна принципово перешкодити відновленню робочої сили.

Такий елемент вартості як прибуток, є певним надлишком над витратною частиною. Тому абсолютно логічно, що оподаткування орієнтується на те, що платник заробив, а не на те, що він витратив. В іншому сенсі, це не лише призведе до зменшення бази оподаткування і в подальшому згортанню діяльності, в наслідок якої отримуються кошти, частка від яких сплачується у формі податків та зборів,

але й припинення діяльності в цілому. Прибуток – це як раз і є та частка вартості, на яку має приходиться переважна частка податкового навантаження.

В той же час, перерахування переважної частки прибутку у вигляді податків до бюджетів знов-таки викликає негативні тенденції та наслідки. Умовно прибуток можна розділити на три частини: кошти, які перераховуються у вигляді податків та зборів до бюджетів; кошти, які мають бути використані на розвиток виробництва або діяльності; кошти, які використовуються для особистого споживання. Стосовно першої частини зрозуміло – це ті кошти, в яких перш за все та найбільш зацікавлена держава та територіальні громади, але звести до мінімуму дві інші частини прибутку означає порушення пропорцій, що призведе до припинення діяльності і, відповідно, діяльності платника, і, відповідно, надходження коштів взагалі.

Частина прибутку, яка включає кошти на розвиток виробництва, фактично забезпечує надходження коштів до бюджету. Але не відразу, а опосередковано. Будівництво та використання нових об'єктів (побудованих за рахунок саме цієї частки прибутку) збільшить не лише базу оподаткування, а і кількість зобов'язаних осіб. Стосовно прибутку, який спрямовується на особисте споживання треба враховувати дуже плинну межу в співвідношенні та балансі системи інтересів в податковому регулюванні. Сплата податків безпосередньо пов'язана із реалізацією публічного інтересу. Але безпрецедентне навантаження на цей елемент прибутку може призвести до ігнорування або, навіть, знищення приватного інтересу платника. Здійснювати діяльність лише для того, щоб сплачувати податки та збори – нонсенс. У цьому сенсі має реалізуватись принцип – я сплачую в якості податку об'єктивно обумовлену та обґрунтовану частку того, що я заробив.

Підсумовуючи цю обставину реформування податкової системи, треба наголосити на нерозривному зв'язку із попередньою. Раціональний та збалансований розподіл податків по відповідних складових вартості саме й забезпечує стимулюючі чи дестимулюючі тенденції в розвитку податкових відносин. Зосереджен-

ня переважної більшості податків та зборів на якому-небудь одному з елементів (хоча б і найбільш привабливому) призведе до об'єктивних диспропорцій. Саме тому виважений розподіл обґрунтованої кількості податків та зборів, які як об'єкту (чи його складова) передбачають заробітну плату (чи її частку) або прибуток, є одним із обов'язкових умов успішності реформування податкової системи.

3. Реформування податкової системи, безумовно, повинно враховувати граничну межу податкового тиску. Питання межі податкового тиску може бути предметом окремого ґрунтовного дослідження. Водночас, важливо пам'ятати, що межа податкового тиску повинна бути певним орієнтиром обмеження свавілля в запровадженні або трансформації податкових важелів, співвідношення їх окремих видів. Межа в податковому навантаженні саме й виражає узгоджене співвідношення

між реалізацією фіскальної та регулюючої функцій податку.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // ВВР України. – 2011. – № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
2. Закон України «Про систему оподаткування»: від 25.06.1991 р., № 1251–XII // ВВР. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
3. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»: від 08.07.2010 р., № 2464–VI // ВВР України. – 2011. – № 2, № 2–3. – Ст. 11.
4. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права в 6 т. / Кучерявенко Н. П. – Х. : Легас; Право, 2005– . – Т. III: Учение о налоге. – 2005. – 600 с.

***Жернаков М. В. Реформування податкової системи: вихідні орієнтири / М. В. Жернаков // Форум права. – 2015. – № 1. – С. 104–109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP\\_index.htm\\_2015\\_1\\_18.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2015_1_18.pdf)***

Зосереджена увага на основних напрямках реформування податкової системи України у сучасних умовах. Зазначається, що сьогодні беззаперечним є твердження про невідкладність глибинної податкової реформи. При цьому, на переконання автора, реформування податкової системи має передбачати два важливі аспекти: кількісний та якісний (автор детально досліджує кожен із зазначених аспектів). Проаналізовані норми податкового законодавства (як чинного так і ретроспективного), вказується на необхідність вдосконалення існуючого податкового законодавства.

\*\*\*

***Жернаков М.В. Реформирование налоговой системы: основные ориентиры***

Сосредоточено внимание на основных направлениях реформирования налоговой системы Украины в современных условиях. Отмечается, что сегодня бесспорным является утверждение о неотложности глубинной налоговой реформы. При этом, по мнению автора, реформирование налоговой системы должно предусматривать два важных аспекта: количественный и качественный (автор подробно исследует каждый из указанных аспектов). Проанализированы нормы налогового законодательства (как действующего, так и ретроспективного), указывается на необходимость совершенствования существующего налогового законодательства.

\*\*\*

***Zhernakov M.V. Reforming the Tax System: The Basic Guidelines***

The author focuses on the main directions of reforming the tax system of Ukraine in modern conditions. It is noted that today it is indisputable statement of urgency deep tax reform. In this author's opinion, reform of the tax system should include two important aspects: qualitative and quantitative (author explores in detail each of these aspects). Analyzed the tax legislation (both existing and retrospective), points to the need to improve the existing tax laws.