

Єфименко Т.І.,

доктор економічних наук, професор,
заступник Міністра фінансів України

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ: ПИТАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ТА СУСПІЛЬНОЇ ЗЛАГОДИ

*У статті розглянуто актуальні проблеми реформування податкової системи України. Ви-
світлюються питання підготовки Податкового кодексу України як систематизованого зако-
нодавчого акта, покликаного забезпечити комплексний підхід до розв'язання нагальних проб-
лем податкового права.*

*The article deals with the topical problems of reforming Ukraine's tax system. The author elucidates
questions of preparing the Tax Code of Ukraine as a systematized legislative act committed to ensure
a complex approach toward solving the urgent problems of tax law.*

Уже не перший рік у центрі уваги науковців, урядовців, суб'єктів підприєм-
ницької діяльності, засобів масової інформації, широкої громадськості нашої
країни перебуває робота над Податковим кодексом України. Ця робота, яка ве-
деться під егідою Міністерства фінансів, розпочалася ще наприкінці 90-х років
минулого століття. І можна твердити, що нагальні потреби суспільства, інтереси
конкретних виробників, людей потребують якнайскорішого та результативного
її завершення.

Зауважимо, що Концепцію реформування податкової системи було схвале-
но Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року, яким,
зокрема, було визначено завдання підготувати остаточну редакцію Податкового
кодексу України. Відповідно до цього було затверджено склад Робочої групи з
підготовки проекту закону за участю науковців, представників міністерств та ві-
домств, народних депутатів, громадськості, юристів та лінгвістів.

Мета Податкового кодексу — вироблення обґрунтованих, збалансованих ста-
вок та принципів оподаткування, зменшення податкового тиску на бізнес з метою
його активізації, спрощення податкового обліку і, відповідно, поліпшення адмініс-
трування податків. Саме на це чекають сьогодні від розробників нового закону су-
спільство, суб'єкти підприємництва і, власне, державні інституції. Адже слабка, не-
ефективна система оподаткування — це й причина поганого адміністрування, і
чинник несправедливого розподілу та перерозподілу виробленого продукту, будучи
відтак погрозливою, серйозною проблемою, яка істотно стримує економічне зро-
стання. (Про це багато писали в науковій літературі в Україні та за кордоном¹).

¹ *Thompson K.W.* Budget Deficit and the National Debt. — University Press of America, 1997. — 454 p.; *Boettger Rick, Towle Mike (Editor).* The Deficit Lie: Exposing the Myth of the National Debt. — Summit Publishing Group — Legacy Books, 1994. — 326 p.; *Дзюбляк О.* Монетаристська теорія і реалії грошово-кредитної політики в умовах перехідної економіки // Вісник Національного банку України. — 1999. — № 5. — С. 10—14.

Технічною метою Податкового кодексу є також врегулювання питань, пов'язаних із порядком здійснення податкового обліку, забезпеченням виконання податкових зобов'язань, мірою та умовами настання відповідальності за порушення у сфері оподаткування. (Зауважимо, що важливо прийняти такий документ, до якого вже не буде потрібно вносити численні зміни й доповнення, знов видавати інструкції та роз'яснення податкових служб, обсяг яких перевищить обсяг самого Кодексу.)

Крім того, потрібно адаптувати національне податкове законодавство до законодавства Європейського Союзу з метою подальшого інтегрування України у світову спільноту, причому не як сировинного придатку, території розміщення екологічно брудних, низькотехнологічних та працемістких виробництв, а як високотехнологічної держави². (Зокрема правила адміністрування ПДВ уніфіковано відповідно до вимог 112 директиви ЄС, що підтверджено висновками міжнародних фінансових організацій, зокрема МВФ та Світового банку.)

Безперечно, будь-яка загальнодержавна регулятивна система не може відображати лише певні абстрактні схеми, бути “незалежною” від національної специфіки, традицій тощо. Ідеальна для певної країни, конкретної інституційної системи новація може бути неефективною в іншій ситуації, і навіть завдати більше шкоди, ніж принести вигоди. Податкові ж інструменти та стимули мають відображати оптимальні для цілком конкретної країни, її соціально-економічних умов пріоритети інноваційного розвитку, галузеві, технологічні орієнтири. Вони повинні також бути гарантом макроекономічної стабілізації, яка об'єктивно передбачає наявність двох узагальнюючих складових економічного розвитку: по-перше, врівноваженого державного бюджету і, по-друге, платіжного балансу країни³.

Слід визнати, що чинна система оподаткування в Україні виконує лише фіскальну функцію. Вона є індиферентною до пріоритетів довгострокового розвитку, до національних завдань поліпшення умов участі в системі міжнародного поділу праці, формування інформаційної економіки в Україні. Ця податкова система характеризується фрагментарністю, вона не так відповідає чітким пріоритетам, як вбирає в себе результати “зусиль” лобістських груп, ситуативних компромісів.

Податковий кодекс, що передбачається запровадити в Україні, є систематизованим законодавчим актом, покликаним забезпечити комплексний підхід до розв'язання насущних проблем податкового права. Для того, щоб він став справжнім гарантом інноваційного розвитку, ефективної реалізації справедливих фіскальних відносин між владою й бізнесом, поліпшення добробуту, у його тексті

² Новицький В. Імперативи інноваційного розвитку // Економіка України. — 2007. — № 2. — С. 45—52.

³ Lorensen L. Illustrations of Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities: A Survey of the Application of FASB Statement № 112 / American Institute of Certified Public Accountants, 1995, april. — 375 p.

слід таким чином переробити діючі в українському праві та податковій системі норми й положення, які регулюють процес оподаткування в Україні, які б відобразили передові зразки міжнародного досвіду оподаткування відповідно до обраних пріоритетів і напрямів розвитку реального сектору нашої держави, завдань закріплення політичного та економічного курсу у діяльності фінансових органів державної влади, економічних і фінансово-банківських структур, який спрямований на створення умов та ресурсів фінансової стабілізації, економічного зростання при збереженні й зміцненні єдності й цілісності Української держави.

Ефективне використання реальних та фінансових ресурсів в Україні можливе лише на основі активної податкової політики. Слід пам'ятати, що лише ефективна податкова система може бути гарантією реалізації головної комплексної мети державного регулювання економіки — довгострокового й стабільного піднесення добробуту народу на основі всебічного розвитку продуктивних сил та закріплення сприятливого місця в системі міжнародного поділу праці за країною в цілому та її діючими агентами. Це останнє завдання передбачає спрямування зусиль на ефективний та динамічний розвиток інтелектуальної й інформаційної бази, освітнього, наукового, творчого потенціалу, технологічної сфери, мотивування праці, і насамперед інтелектуальної, а також підприємницького ресурсу.

Все це потребує відповідної “податкової кодифікації”, закріплення у Податковому кодексі підходів та принципів фінансового перерозподільчого впливу на соціальну сферу й економіку країни. Ці підходи та принципи мають привести податкову систему у стан впорядкованості, функціональної єдності, перетворити її на логічно цілісний і злагоджений механізм. Конкретніше, у якості функціональних характеристик фінального продукту, головного податкового документа мають бути цільові положення, спрямовані на розв'язання таких найважливіших завдань:

- побудова стабільної, зрозумілої та єдиної у межах України податкової системи, яка визначала б збалансовані підходи до фінансового перерозподілу в масштабах країни та обґрунтовані ставки податків;

- перетворення податків на реальний чинник розвитку завдяки системі пріоритетів технологічного, галузевого характеру, а головне — відповідно до вимог формування соціально-економічного устрою інформаційного типу;

- формування кількоступеневої централізовано-децентралізованої податкової системи, яка забезпечувала б доходи центрального, регіональних та місцевих бюджетів із закріпленими за ними і гарантованими податковими джерелами;

- встановлення дієвих правових механізмів взаємодії, що передбачає узгодженість всіх елементів у рамках єдиного податкового правового простору (формування єдиної податкової правової бази) й відповідність положень Податкового кодексу іншим законам України;

- спрямованість на цілі й завдання забезпечення фінансової безпеки у конкретних умовах соціально-економічного розвитку в короткостроковій та довгостроковій перспективі;

- вдосконалення податкового адміністрування, вироблення ефективного механізму контролю та звітності, взаємодії між суб'єктами податкової системи;
- забезпечення збалансованості інтересів центру й регіонів, регіонів між собою з метою гарантування стабільності адміністративно-територіального устрою України;
- подолання конфлікту між справедливістю та ефективністю, забезпечення збалансованості загальнодержавних і приватних інтересів з метою сприяння розвитку підприємництва, активізації інвестиційної діяльності відповідно до завдань нарощування національного багатства України, добробуту її громадян;
- створення раціональної податкової системи, яка характеризується порівняно невеликою кількістю податків та незначними показниками загального податкового навантаження;
- забезпечення захисту прав і законних інтересів платників податків (фізичних та юридичних осіб) у взаємостосунках з податковими органами, запровадження поняття навмисного і ненавмисного порушення податкового законодавства;
- формування ефективної системи співробітництва держави та платників податків, відповідальності за податкові правопорушення з боку як платників податків, так і представників податкової адміністрації.

Досвід (міжнародний та вітчизняний) свідчить, що податкове регулювання, якщо воно не “вмонтовано” у чіткі рамки, не є достатньо ефективним, а зусилля Уряду, суспільних інститутів будуть малорезультативними або навіть безрезультатними без послідовно дотримуваних принципів оподаткування та податкового регулювання.

Наприклад, зауважимо, що податкова система має характеризуватися раціональністю. Раціоналізм у податковій системі означає об'єднання податків, що мають подібну податкову базу і платників податків. Передусім це стосується платежів за право користування природними ресурсами і акцизів на мінеральну сировину, відрахувань до державних позабюджетних соціальних фондів та ін. Раціоналізм передбачає й широту мислення: так, недоцільним є збереження, а тим більше — запровадження податків, які дають незначні надходження, а також таких податків, стягування яких пов'язано з великими матеріальними витратами, а ефективний контроль за їх сплатою є складним або навіть неможливим. Відтак планується скоротити витрати держави на адміністрування податків шляхом скасування неефективних місцевих зборів, які не відіграють істотної ролі у формуванні дохідної частини місцевих бюджетів, проте потребують невиправданих витрат на їх адміністрування. Скасовано такі безглузді побори, як збір за видачу ордера на квартиру, збір за участь у перегонах на іподромі тощо.

Раціоналізм — це й зменшення кількості податків і зборів. Зауважимо, що Податковий кодекс передбачає зменшення “поборів” із 42 до 35 (в т. ч. 23 загальнодержавних і 12 місцевих податків та зборів). Крім того, важливим завданням є спрощення адміністрування, максимальне наближення податкового обліку до

бухгалтерського (тобто сам платник податків визначатиме собівартість реалізованої продукції за однією методологією як для бухгалтерського обліку, так і для складання податкової документації). Взагалі запропоновані у кодексі підходи дадуть можливість, на нашу думку, створити єдину з бухгалтерським обліком інформаційну базу для складання декларації з податку на прибуток з мінімальними затратами для бізнесу.

Іншим важливим принципом оподаткування є збалансованість та узгодженість інтересів суспільства та бізнесу. Зрозуміло, що податки збираються в інтересах держави та суспільства загалом. Та дотримання інтересів бізнесу за становлення інформаційної та міжнародно конкурентної економіки практично означає, що з виручки, яка є предметом оподаткування, повинні відніматися всі ділові витрати, пов'язані з веденням бізнесу, упровадженням інформаційних технологій, за винятком спеціально обумовлених і таких, що не підлягають відрахуванню при оподаткуванні, або таких, що приймаються до відрахування в обмежених розмірах. Крім того, Податковим кодексом передбачається надавати право нараховувати амортизацію основних засобів із застосуванням методу прискореного зменшення залишкової вартості, а також інвестиційні пільги у вигляді інвестиційно-інноваційного кредиту (він стосується придбання устаткування та обладнання, інших основних засобів та комплектуючих до них, проведення НДДКР, модернізації та реконструкції науково-технологічних, експериментальних та дослідно-промислових дільниць, патентування розробок тощо). Такі положення враховують вимоги науковців “встановити податкові пільги для інноваційних секторів економіки, створити умови для залучення приватного капіталу, розвитку венчурного підприємства, розвитку промислових кооперацій, а також створення технологічних альянсів за участю партнерів з країн з різним рівнем економічного розвитку”⁴.

Формування міжнародно конкурентної економіки України є головним регулятивним пріоритетом для податкової системи. Саме тому передбачається звільнення від оподаткування продуктів для науково-дослідних робіт та результатів інтелектуальної власності, зареєстрованих в установленому порядку. Крім того, передбачається видача так званого податкового векселя з терміном погашення на 360-й день при ввезенні на територію України устаткування, придбаного з метою:

- стимулювання заходів з енергозбереження;
- стимулювання та підтримки розвитку виробництва високотехнологічної продукції в Україні;
- стимулювання інноваційної діяльності;
- стимулювання реконструкції й модернізації діючих та будівництва нових об'єктів нафтопереробної й нафтохімічної галузей та ін.

⁴ Лисецька Н., Рибак С. Сучасні тенденції фінансового забезпечення інноваційного процесу в контексті світового досвіду // Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право): Наук. журн. — № 5. — К.: НАУ, 2005. — С. 52—53.

У цілому Податковий кодекс передбачає збільшення обсягів інноваційно-інвестиційних пілґв в 5 разів (з 0,218 млрд грн згідно з чинним законодавством до 1,5 млрд грн). Для стимулювання енергоощадних заходів у Податковому кодексі передбачено звільнення 80 % прибутку, отриманого від продажу:

- товарів власного виробництва та устаткування, що працює на нетрадиційних та поновлюваних джерелах енергії;
- енергоощадного обладнання та матеріалів, засобів вимірювання та контролю за витратами паливно-енергетичних ресурсів;
- устаткування для виробництва альтернативних видів палива⁵.

Крім того, для платників податків, які реалізують інноваційні проекти в технологічних парках, передбачено видачу податкового векселя на 720 днів при ввезенні устаткування, обладнання, комплектуючих виробів та на 180 днів — при ввезенні матеріалів.

Зауважимо, що податкове кредитування поширюється й на “простих людей”, фізичних осіб: передбачається спростити процедуру отримання громадянським податкового кредиту, удосконалити механізм зарахування податку з доходів фізичних осіб.

Особливістю процесу підготовки проекту Податкового кодексу є його широка публічність, що не могло не вплинути на якість документа, навіть на поліпшення сприйняття у світі. Адже безпосередньо до розробки документа, його обговорення, експертних оцінок залучалися не лише працівники міністерств, відомств, а й широке коло вітчизняних та зарубіжних науковців, експертів, а також представники бізнесу. Неодноразово на засіданнях робочих груп проводились обговорення окремих розділів Податкового кодексу, а також громадські обговорення. Розділи проекту Податкового кодексу, у міру їх схвалення на засіданні робочої групи, розміщувалися на сайті Міністерства фінансів.

Зокрема, варто відзначити, що цей новий законодавчий акт є важливим інструментом інтеграції України до міжнародної спільноти, оскільки він справді відображає найкращі зарубіжні зразки податкового регулювання, принципи демократичної й прозорої сучасної фінансової системи.

Ще на попередніх етапах розробки документа численні зарубіжні експерти наголошували на необхідності “повернути податкове законодавство обличчям до людини”, поставити в рівні умови платників податків, що передусім спрацює на користь сумлінних платників, ударить по тіньових схемах ведення бізнесу. Тому в Податковому кодексі передбачається змінити практику “узгодженого та неузгодженого податкового зобов’язання” платника податків, завдяки якій є умови для того, щоб несумлінні платники затягували термін сплати нарахованих зобов’язань шляхом їх оскарження, водночас здійснюючи відчуження своїх акти-

⁵ *Азаров М.Я.* Тези доповіді на зустрічі з представниками бізнесу. — К., 4 липня 2007 р. — С. 4.

вів. Замість цього запроваджується система заборони стягнення податкового зобов'язання, нарахування якого оскаржується платником податків. Причому при адміністративному оскарженні використовується безумовна заборона стягнення, а при судовому оскарженні питання заборони стягнення вирішується судом. Такий підхід є реальним виявом “фінансової демократії”, так би мовити “цілковито європейським”, що визнавалося фахівцями з країн ЄС та представниками Єврокомісії під час різного роду обговорень.

Передбачається удосконалити механізм здійснення зарахування податку з доходів фізичних осіб, а саме зарахування податку до бюджету територіальної громади, що забезпечить задоволення потреб населення.

Відповідно до законодавчих систем країн Північної Америки та Західної Європи новацією запропонованої редакції є спрощення процедури отримання громадянином податкового кредиту, тобто надання платникові податку можливості реалізувати своє право на податковий кредит — щомісяця протягом звітного року та одержувати повернення частини податку з доходів фізичних осіб (як компенсації вартості витрат, дозволених до включення до податкового кредиту), не очікуючи цього до кінця року, що дасть можливість громадянам своєчасно отримати дохід у розмірі не менш як 60 млн гривень.

Предметом особливої уваги європейських колег традиційно є імплементація податку на додану вартість. Зауважимо, що у повній відповідності до європейських вимог розробниками Податкового кодексу було передбачено цілу низку пільг з податку на додану вартість, які мають на меті, як зазначалося вище, стимулювання та підтримку розвитку виробництва високотехнологічної продукції в Україні; стимулювання заходів з енергозбереження; стимулювання інноваційної діяльності; стимулювання реконструкції й модернізації діючих та будівництва нових об'єктів нафтопереробної й нафтохімічної галузей.

Слід підкреслити й те, що відповідно до положень кодексу створюються рівні умови оподаткування в усій сільськогосподарській сфері і таким чином унеможлиблюється викривлення конкуренції в галузі. Сільгоспвиробники отримуватимуть бюджетне відшкодування при експорті сільгосппродукції з урахуванням частки податкового кредиту, що виникла внаслідок придбання товарів та послуг. Тобто створюються сприятливі умови для виходу безпосередньо самих сільгоспвиробників на світові ринки. Вважаємо, що прозорий механізм оподаткування сприятиме збільшенню надходжень ПДВ до бюджету та, відповідно, видатків на фінансування сільського господарства за цільовими програмами.

Говорячи про відповідність розглядуваного документа міжнародним нормативам та європейським стандартам, не можна не згадати про те, що ним запроваджується екологічний податок (замість збору за забруднення навколишнього природного середовища).

Зокрема, визначається механізм стимулювання платників щодо виконання природоохоронних заходів, що передбачає:

— встановлення податкових преференцій платникам, які запроваджують нові технології (до суми податку застосовується коефіцієнт 0,8);

— підвищення розміру плати за невиконання заходів щодо зменшення обсягів викидів, скидів та розміщення відходів (до ставок податку застосовується коефіцієнт 2,0).

Екологічний податок сплачуватиметься за місцем розташування джерел забруднення, що дасть можливість забезпечити відповідні місцеві бюджети коштами, необхідними для здійснення природоохоронних заходів. Такий підхід, знов-таки, відображає сучасні стандарти податкового екологічного регулювання і цілком задовольнив європейських фахівців. І ще один важливий нюанс: з метою розв'язання проблеми накопичення та переробки відходів, на підставі результатів науково-дослідної роботи, проведеної Мінприроди разом з Національною академією наук, запропоновано збільшити утричі ставки екологічного податку за розміщення відходів.

Відповідно до європейської концепції пріоритетності регіональних підходів Податковим кодексом передбачається розширення податкової бази та зміцнення фінансової бази місцевого самоврядування шляхом доповнення переліку місцевих податків і зборів:

— туристичним збором (можливо, справлятиметься на всій території України);
— збором за розміщення об'єктів грального бізнесу (у такий спосіб буде забезпечено виведення цього бізнесу із тіні та упорядкування проведення неазартних ігор, які характеризуються високою прибутковістю та безконтрольним поширенням);

— будівельним збором.

Податковий кодекс покликаний забезпечити імплементацію принципів сталості та незмінності податкового законодавства, визначити правові основи побудови та функціонування сучасної податкової системи, її структуру та елементи, зокрема основні засади визначення суб'єктів правових відносин, їх права та обов'язки, перелік конкретних податків та зборів, що, власне, і становлять у своїй цілісності систему оподаткування.

Особливу увагу у Податковому кодексі приділено підвищенню регулюючого потенціалу системи оподаткування на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій. Зокрема, у законопроекті передбачено, що інвестиційно-інноваційні пріоритети при формуванні податку на прибуток підприємств забезпечуватимуться посиленням стимулюючої ролі податкової амортизації в оновленні основних засобів. А це полягає в тому, що для об'єктів основних засобів, що формують активну частину капіталу, може застосовуватися прискорена амортизація за будь-яким з діючих методів, який може обиратися підприємством. Для активізації інвестиційної діяльності пропонується запровадити режим інноваційного кредитування із відповідними відстроченнями та пільгами.

У плані висновку відзначимо, що становлення податкової системи в Україні відбувається в жорстких умовах політичних, економічних та структурних пе-

ретворень. За роки функціонування податкової системи до податкового законодавства було внесено значну кількість різних змін з метою його приведення у відповідність до реалій у житті суспільства. Одним з істотних недоліків такого підходу є відсутність взаємозв'язку нормативних актів, що регулюють у кінцевому підсумку один і той самий предмет: порядок формування прибуткової частини бюджетів усіх рівнів.

Пропонований Податковий кодекс України — це систематизований законодавчий акт, покликаний забезпечити комплексний підхід до розв'язання насущних проблем становлення та розвитку інформаційного суспільства, піднесення добробуту людей, формування ефективного податкового права. Цей вельми значущий для України документ розроблено з метою прийняття єдиного в Україні законодавчого акта, закону прямої дії, який визначав би об'єкти та базу оподаткування, розміри податкових ставок, поєднував узгоджені та збалансовані норми, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків та зборів (обов'язкових платежів).

Крім того, Податковий кодекс має бути демократичнішим, ніж попередні законодавчі акти, оскільки в сучасній державі нові нормативні документи не повинні погіршувати становище громадян, зокрема платників податків, у суспільстві (це стосується й малих підприємств).

Податковий кодекс має імплементувати основні міжнародні підходи й правила в податковій сфері та поліпшити фінансові відносини між владою й бізнесом, оздоровити соціально-економічний клімат в Україні.

Звісно, ще є над чим попрацювати: особливого розгляду потребують положення про склад податкового законодавства, про підзаконні акти виконавчих органів, тлумачення законодавства, право на введення будь-яких нових податків понад встановлені переліки, про консолідованого платника, про розширення прав платників податків та ін. Втім, можна висловити впевненість, що незабаром ми отримаємо сучасний, ґрунтовний документ, який суттєво поліпшить умови життя та виробничої діяльності людей, у якому зроблено серйозну спробу створити систематизований всеосяжний законодавчий акт, що визначає основи, принципи, загальні процедури й механізми оподаткування.