

Єфименко Т.І.,

доктор економічних наук, професор,
Президент Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ ЯК ПЕРШИЙ КРОК НА ШЛЯХУ РЕФОРМУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Аналізуються аспекти економічного впливу імплементації Податкового кодексу України, прийняття якого є першим кроком у побудові нової податкової системи держави. Наголошується, що подальше приведення інституту оподаткування у відповідність до реалій суспільного життя має взаємоузгоджуватись із процесом реформування та впровадження інших регулюючих нормативних актів на основі діалогу влади та бізнесу.

The article deals with some aspects of implementation of Tax Code of Ukraine, whose adoption will be the first step in building the new taxation system. The author accentuates that bringing the institute of taxation into conformity with the reality of social life must be coordinated with the processes of reforming and introducing other regulative and normative acts based on the dialogue with the government and business.

Ключові слова: Податковий кодекс України, конкурентоспроможність, реформування податкової політики, податкове навантаження, структурні перетворення, влада і бізнес.

Виклики ХХІ століття, пов'язані з феноменом глобалізації, з інтеграцією національних економік у світовий економічний простір, вимагають підвищення результативності регуляторної діяльності державних і громадських інституцій. У сучасних рейтингах конкурентоспроможності країн важливу роль відіграє ефективність державних фінансів, фіскальної політики, суспільного й інституційного устрою, господарського законодавства¹. Для вдосконалення податкової системи держави треба вибрати такі напрями її реформування, які відповідають стратегічним цілям стійкого безінфляційного зростання країни, підвищення життєвого рівня населення, забезпечення макроекономічної стабільності, встановлення оптимальних структурних пропорцій у економіці, скорочення масштабів тіньової економіки та розвитку конкурентного середовища. Як початковий крок на шляху системних змін Податковий кодекс України, прийнятий у грудні 2010 року, став першим законодавчим актом, який має реалізувати вищеназвані цілі.

Активне співробітництво з бізнесом і суспільними інституціями всіх органів державного управління, зокрема Міністерства фінансів та податкової служби, має бути спрямоване на становлення раціональних форм господарської діяльності, генерацію стимулюючих імпульсів для розвитку підприємництва, модернізацію державного сектору економіки та нівелювання негативних явищ, пов'язаних із впливом процесів глобалізації і транснаціоналізації. Реформування національного

¹ Белоконь Н.Л. Международный опыт конкурентоспособности // Наука управления: новые ориентиры в развитии. — М.: Изд-во РАГС, 2007. — С. 5—15.

податкового законодавства спрямоване на підвищення конкурентоспроможності національної економіки, вітчизняних бізнес-структур.

Показником результативності позитивного економічного впливу системи оподаткування в будь-якій країні є дотримання у процесі її діяльності певних вимог: функціонування податків повинне якомога повніше розкривати та реалізовувати їх внутрішній потенціал як економічної категорії, оподаткування має здійснюватися за максимально можливої рівноваги між його об'єктивними й суб'єктивними складовими. Це означає, що система оподаткування, концентруючи в розпорядженні державної влади суспільно необхідну частку грошових ресурсів, не повинна порушувати відтворювальні інтереси ведення бізнесу. На практиці це досягається через встановлення паритету податкових функцій та відносної рівноваги між ними. При конструюванні нових податкових систем або вдосконаленні їх концепцій пошук способів досягнення такої рівноваги між податковими функціями здійснюється безперервно. В результаті знаходиться суспільний консенсус та на оновленій концептуальній основі трансформуються цілі, завдання й механізми оподаткування. Під час обговорення і прийняття у 2010 році Податкового кодексу стало очевидно: наслідки суцільної недовіри, що інерційно проявляються на тлі політичних і економічних циклів розвитку, соціальної розшарованості в результаті кризових явищ, ускладнюють досягнення взаєморозуміння влади й бізнесу. Вдосконалені податкові правила, як показала практика, затверджуються в законодавчому порядку після влаштування конфліктних ситуацій. Безперечно, закони є обов'язковими для виконання, але потребують подальшого ретельного роз'яснення та супроводження їх реалізації з боку держави.

На початку XXI століття в міру розвитку ринкової економіки у світі стало очевидним, що ринкові засади є недосконалими, дедалі частіше почали виникати та загострюватись економічні й соціальні проблеми, які не могли розв'язуватися автоматично, лише на базі функціонування механізмів ринку і приватної власності. Очевидно, що й оподаткування не залишається константою. Податкові системи трансформуються з урахуванням особливостей окремих соціально-економічних систем, техногенних реалій розвитку. Податки не повинні перешкоджати процесам конкурентного ціноутворення, формування заощаджень, розподілу часу між дозволяям і роботою тощо. Водночас, набуваючи ваги як інструмент державної політики, оподаткування не може бути "політизованим", мати кон'юнктурний характер. Тому потрібно постійно забезпечувати певний рівень нейтральності податків щодо виробників і споживачів, для того щоб не ускладнювати процес прийняття ними економічних рішень.

Між податковим регулюванням, його суб'єктами й носіями існують складні взаємозв'язки і процеси, зумовлені наявністю суперечливих економічних інтересів. Згідно з теорією перекладення податків² слід розмежовувати поняття носія

² Соколов А.А. Теория налогов. — М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2003. — 504 с. — (Научное наследие).

податку та суб'єкта оподаткування як особи (фізичної чи юридичної), що формально зобов'язана сплачувати податки. У період масштабного реформування всіх сфер економіки зазначені суб'єкти формують складну структуру економічних інтересів із причинно-наслідковими зв'язками між різними її рівнями, яка спроможна впливати на характер, напрям та інтенсивність економічних перетворень. За цих умов суб'єктами податкового регулювання є не лише ті, хто має формальні зобов'язання сплачувати податки, а й носії, виразники та виконавці дій, пов'язаних із дотриманням економічних інтересів і можливостями реалізації таких інтересів у процесі регулювання економіки. Цікавими, з точки зору вивчення механізму формування податкової системи, є процеси об'єднання державних і приватних суб'єктів, виникнення в результаті цього нових регулюючих органів (наприклад, громадських колегій, що створюються із представників спілок підприємців, профспілок, органів виконавчої влади, а також спілок платників податків). Більшість таких органів формально здійснюють консультативну діяльність, але насправді вирішальним чином впливають на формування державної податкової політики³. Наприклад, із матеріалів міжнародної конференції “Податкова політика Росії 2011 і нова міжнародна реальність” (м. Москва, грудень 2010 року) видно, що метою міжнародного об'єднання податкових консультантів є координація політики податкового планування⁴.

Економічні відносини, що виникають між державою, юридичними й фізичними особами під час розподілу й перерозподілу фінансових ресурсів, відображаються передусім у результатах формування доходів зведеного бюджету. Формою прояву цих економічних відносин є встановлені національним законодавством різні види бюджетних надходжень від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, надходжень із інших джерел, а матеріальним втіленням — грошові кошти, що мобілізуються до бюджетного фонду. Бюджетні доходи, з одного боку, виступають як результат розподілу вартості ВВП між суб'єктами економіки, з другого — стають об'єктом подальшого розподілу зосередженої в розпорядженні держави його частки, оскільки остання використовується для формування як державного, так і місцевих бюджетних фондів згідно з адміністративно-територіальним поділом країни⁵.

Глобалізація світової економіки підвищує роль податкової конкуренції між державами, які мають стратегію стійкого розвитку. Досвід розвинутих країн свідчить, що реформування національних податкових систем відбувається шляхом

³ *Єфименко Т.І.* Формування конкурентоспроможної податкової системи як чинник розбудови державно-приватного партнерства в Україні // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка і право). — 2009. — № 1 (44). — С. 18—24.

⁴ Международный налоговый конгресс “TaxExpo-2010”: [Електр. ресурс]. — <http://www.taxexpo.ru/#>.

⁵ *Єфименко Т.І.* Бюджетна політика України в системі інструментів конкурентоспроможності держави // Демографія та соціальна політика. — 2008. — № 2 (10). — С. 42—52.

одночасного зниження податкового тягаря на працю й капітал та адекватного підвищення навантаження на споживання, ресурсні й екологічні платежі.

В умовах фінансової кризи податкове регулювання стало одним із головних важелів державного впливу на підтримку як реального, так і фінансового секторів економіки, забезпечення більш збалансованого співвідношення фіскальної і стимулюючої функцій податків.

Як показує міжнародний досвід, останнім часом у Естонії, Литві, Латвії, Чехії та Угорщині переглядалися в бік зростання ставки податку на додану вартість, у Естонії та Латвії — акцизів на лікєро-горілочні й тютюнові вироби. Водночас можна побачити зменшення прогресії щодо оподаткування доходів фізичних осіб та перехід ряду країн (Болгарія, Латвія, Литва, Естонія, Румунія, Словаччина, Чехія) до оподаткування за єдиною ставкою. За єдиною ставкою податок з доходів фізичних осіб справляється також у Білорусі, Грузії, Казахстані, Киргизстані, Росії, Туркменістані. Слід зазначити, що податкові системи європейських країн характеризуються досить високим рівнем оподаткування товарів, споживання яких негативно впливає на здоров'я людей і навколишнє природне середовище, а також проведенням “зелених” податкових реформ.

Внаслідок різного ступеня впливу екзогенних ризиків на економіку країн в умовах кризи процес гармонізації національних податкових систем зазнав значних змін у бік індивідуалізації механізмів справляння основних податків. Наприклад, держави — члени Європейського Союзу мають різну структуру податкових надходжень щодо прямих і непрямих податків, а також соціальних платежів. За даними Євростату⁶ найнижча частка прямих податків у загальній сумі надходжень спостерігається у Словаччині (20,8 %), Болгарії (20,9 %) та Румунії (23,0 %). Водночас у скандинавських країнах, а також у Великобританії та Ірландії ця частка є доволі високою.

Рівень податкового навантаження є головним критерієм традиційного макроекономічного регулювання та залежить від соціально-економічного устрою держави. Остання надає відповідні послуги суспільству й окремим громадянам. Окрім того, ринкове державне регулювання передбачає використання податкових важелів для забезпечення економічного зростання. За умов сталої ринкової економіки державне регулювання набуває або лібералізаційних (типових для доіндустріальної й індустріальної економіки), або виражених програмно-цільових форм (притаманних економіці інформаційного типу). Зростання державного втручання є особливо важливим у період реконструкції господарства або системної трансформації, коли від дієздатності держави безпосередньо залежить консолідація суспільства,

⁶ Taxation trends in the European Union / European Communities, 2009: [Електр. ресурс]. — http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf; Taxation trends in the European Union / European Communities, 2008: [Електр. ресурс]. — http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008.pdf; Taxation trends in the European Union / European Communities, 2007: [Електр. ресурс]. — http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf.

необхідна для забезпечення стабілізації економіки, її зростання, посилення соціальної орієнтації. Втім, за будь-яких обставин, на думку Дж. Стігліца, перехід від ідеології протистояння влади, громадянина й бізнесу до партнерських відносин на основі врахування взаємних інтересів, як правило, усуває низку обмежень щодо державної політики⁷.

Досвід (як міжнародний, так і вітчизняний) показує, що податкове регулювання, якщо воно не поставлене в чіткі рамки, є не дуже ефективним, а зусилля уряду, суспільних інституцій у разі відсутності послідовно дотримуваних принципів оподаткування й податкового регулювання — нерезультативними. Це особливо важливо в період прийняття рішень і проведення реформ.

Зазначимо, що податкову систему має відрізнити раціональність. Раціоналізм у податковій системі означає об'єднання податків, що мають подібну податкову базу, та платників податків. Іншим важливим принципом оподаткування є збалансованість і узгодженість інтересів суспільства та бізнесу. З огляду на розшарованість бізнес-середовища та його еліти за рівнем освіти, зрілості, доходів, стабільності тощо така збалансованість є вкрай актуальною.

Головними при створенні нового Податкового кодексу стали принципи, задекларовані у Програмі інтеграції України до Європейського Союзу. Вітчизняна податкова система є подібною до податкових систем розвинутих європейських країн. Тому закони з питань оподаткування в Україні розроблено з урахуванням основних норм європейського податкового права, а також податкових аспектів права ГАТТ/СОТ, ОЕСР і ООН.

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 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” Президента України.

Головною метою запровадження нового Податкового кодексу є досягнення вищого рівня соціальної справедливості в суспільстві, рівності всіх перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Досягати цієї мети намічено з допомогою запровадження системи малопрогресивного оподаткування осіб із високим рівнем доходів та податку на нерухоме майно (нерухомість), а також шляхом забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, у тому числі нерезидентів) під час визначення прав і обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Фіскальна складова базуватиметься на економічній ефективності та адміністративній простоті. В новому Податковому кодексі передбачено скасування економічно необґрунтованих податкових пільг та неефективних податків і зборів

⁷ Стігліц Дж. Е. Економіка державного сектору / Пер. з англ. А. Олійника, Р. Сільського. — К.: Основи, 1998. — 854 с.

(обов'язкових платежів), реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, охоплення базою оподаткування податком на додану вартість усіх кінцевих споживчих витрат. Зазначене сприятиме розширенню податкової бази, зменшенню масштабів ухилення від сплати податків як істотної складової детінізації економіки. Вперше в Україні в Податковому кодексі врахована думка громадян щодо гармонійного поєднання інтересів держави і платників податків. Слід зазначити, що подальший розвиток партнерських взаємовідносин держави й бізнесу сприятиме формуванню відповідальнішого ставлення платників податків до виконання своїх конституційних податкових зобов'язань.

Такі кроки стали можливими завдяки багатовекторному діалогу щодо норм податкового законодавства протягом другої половини 2010 року. Над Податковим кодексом працювали відомі міжнародні й вітчизняні фахівці, науковці, експерти. Більше ніж 20 тис. зауважень і пропозицій надійшло від громадян, громадських організацій, підприємств. Окрім того, Податковий кодекс був ретельно проаналізований експертами Міжнародного валютного фонду та Світового банку. З урахуванням рекомендацій цих та інших міжнародних організацій упровадження змін у оподаткуванні відбувалося з точки зору більшої стабільності оподаткування, збалансованості вітчизняного фіскального простору, а також ув'язки різних складових податкової й бюджетної політики. Створення Податкового кодексу в Україні відбувалося одночасно із прийняттям суттєвих змін у Бюджетному кодексі. Відпрацювання єдиних підходів у цих базових документах дасть змогу формувати збалансовану бюджетну політику на середньо- й довгострокову перспективу, створити сприятливі фіскальні умови для залучення прямих іноземних інвестицій, активізації інвестиційної діяльності, раціональніше використовувати природні ресурси, здійснювати ефективне екологічне регулювання. Разом із реформуванням податкової системи відбуватимуться значні зміни у структурі та адмініструванні внесків до Пенсійного фонду та інших державних фондів соціального призначення.

Податковий кодекс України викликав багато дискусій і неоднозначних підходів, передусім у сфері адміністрування податків, а також щодо спрощеної системи оподаткування. Тому акцент було зроблено на складових податкової системі, з допомогою яких можна поліпшити позицію України у глобальному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником “сплата податків”. Зменшення кількості малоефективних податків, упорядкування оподаткування в розрізі тривалості базових податкових періодів (на сьогодні в Україні декларування і сплата податку на прибуток здійснюються раз на квартал, тоді як у європейських країнах — раз на рік) підвищить позицію України у вищезгаданому рейтингу за показниками “кількість платежів на рік” та “витрати суб'єктів підприємницької діяльності на сплату податків”.

Щодо кожного податку розглядалися як окремі складові механізми оподаткування, так і ефективність їх взаємодії задля створення фіскального середовища,

яке сприятиме підвищенню конкурентоспроможності національної економіки, забезпеченню стійкого економічного розвитку, формуванню людського капіталу на інноваційно-інвестиційних засадах за умови збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів.

Норми Податкового кодексу України відповідають місії (головній меті) реформування фінансової системи, що полягає в удосконаленні системи оподаткування шляхом ресурсного забезпечення виконання функцій держави (фіскальна складова) та підвищенні ефективності державного управління (регулююча складова), а також створенні принципово нового нормативно-правового акта з питань оподаткування як цілісного, узгодженого й комплексного документа.

Системне впровадження норм Податкового кодексу дасть змогу істотно зменшити ризики післякризової стагнації, крок за кроком підвищувати довіру суспільства до податкової служби, а також запобігатиме корупції, формуванню непрозорих схем адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів). Планується подальше зниження податкового навантаження на національну економіку, яке за 2005—2010 роки з урахуванням платежів до Пенсійного фонду України та інших фондів соціального призначення становило в середньому 37,9 % ВВП.

Крім того, запровадження єдиного нормативного документа замість декількох сотень норм податкового законодавства допоможе уникнути неоднорідності і складності нормативно-правової бази оподаткування (неузгодженості й навіть суперечливості окремих законодавчих норм, застосування норм непрямой дії в податковому законодавстві, відсутності єдиної термінології). У Податковому кодексі впорядковано систему податкових пільг. На думку фахівців міжнародних організацій, для цієї сфери оподаткування в Україні є характерним порушення принципів справедливості в оподаткуванні та зниження фіскальної ефективності основних податків. У відповідь на це зауваження слід зазначити, що акцент на регулюючу функцію оподаткування не можливий без використання преференцій. У післякризовий період у розвинутих країнах диференціація ставок та інші преференції з метою стимулювання економічного й соціального розвитку досить поширені. Водночас у майбутньому процесі реформування податкової системи ставиться завдання виключити суб'єкти малого й середнього бізнесу зі спрощеної системи оподаткування з метою уникнення викривлення конкурентного середовища. Намічається зменшення преференцій у галузях сільського господарства, книгодрукування. З використанням найкращої європейської практики будуть удосконалені норми з податку на додану вартість. Як уже зазначалося, одним із головних критеріїв змін у оподаткуванні стане оцінка витрат на адміністрування як із боку держави, так і з боку платників податків. Податковий кодекс дасть змогу підвищити рівень податкової культури, уникнути неврегульованості в питаннях формування й адміністрування основних бюджетоутворюючих податків.

Зокрема, практично усунуто економічно необґрунтовані розбіжності між підходами до визначення та оцінки доходів і витрат при встановленні об'єкта

оподаткування податком на прибуток підприємств та нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку в частині визначення фінансового результату. Це дасть змогу формувати суми податкових платежів від підприємств, адекватні реальному результату їх господарської діяльності.

Процедура автоматичного відшкодування податку на додану вартість у новому Податковому кодексі також відображає найкращу європейську практику оподаткування. Її впровадження допоможе уникнути несвоечасного виконання державою зобов'язань із відшкодування суб'єктам господарювання зазначеного податку.

Багато суперечок точилося навколо функцій перевірки податківцями трудових відносин. Ми самокритично ставимося до норм у цій сфері, які були запропоновані в червневій редакції Податкового кодексу. Консенсусу досягнуто в тому, що аналіз трудових відносин у межах планових, позапланових і фактичних перевірок буде проводитися виключно в межах законодавства про працю. Незважаючи на непопулярність таких дій, у Податковому кодексі чітко виписані процедури, які сприятимуть виведенню доходів із “тіні” (як свідчить податкова статистика, останніми роками заробітну плату в “конвертах” сплачували 42 % роботодавців та 74 % роботодавців — фізичних осіб).

Податковий кодекс формує сприятливе інституційне середовище шляхом забезпечення детальної й однозначної законодавчої регламентації всіх аспектів податкових правовідносин із метою запобігання вирішенню спірних питань на розсуд контролюючих органів, формування закритого (остаточного) переліку прав контролюючих органів, обов'язків і відповідальності платників та податкових органів задля недопущення розширення функцій і прав однієї сторони за рахунок обмеження прав другої.

Відповідно до ст. 1 Конституції України наша країна є соціальною правовою державою, податкова система якої повинна відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ та перерозподілу ВВП через податкову систему, що дасть змогу формувати фінансові ресурси, достатні для виконання конституційно закріплених функцій держави та додержання конституційних прав громадян на достатній життєвий рівень. Ст. 67 Конституції України визначено, що кожен громадянин зобов'язаний сплачувати податки і збори.

Треба наголосити, що впровадження Податкового кодексу здійснюється в умовах подолання наслідків фінансово-економічної кризи, поступового зростання обсягу надходжень від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до державного й місцевих бюджетів, запобігання збільшенню бюджетного дефіциту, дефіциту Пенсійного фонду, зростання інвестицій у національну економіку, посилення ділової активності в її реальному секторі та фінансово-кредитній сфері.

Додаткові переваги Податкового кодексу визначаються позитивними змінами таких індикаторів: створення умов для активізації підприємницької діяльності, зниження рівня корупції, здійснення реальних кроків на шляху становлення правової держави, ефективне використання коштів державного бюджету, що

надійшли від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), раціоналізація структури державних видатків із метою збільшення обсягу державних інвестицій у людський капітал.

Підсумовуючи викладене, доходимо таких висновків:

1) податкова політика повинна забезпечувати комплекс позитивних факторів, які сприяють поліпшенню параметрів ринкової діяльності, інноваційній активності, товарній диверсифікації на міжнародних ринках і, нарешті, глобальній ринковій експансії;

2) важливим виміром конкурентоспроможності є формування з допомогою податкових важелів соціального профілю інформаційної економіки, класу інноваторів, широких верств соціуму, які зацікавлені в інноваціях та формують попит на них;

3) надалі зміни в податковому законодавстві мають імплементувати основні міжнародні підходи і правила в податковій сфері та поліпшити фінансові відносини між владою та бізнесом, оздоровити соціально-економічний клімат в Україні;

4) становлення податкової системи в Україні відбувається за жорстких умов політичних, економічних і структурних перетворень. У процесі прийняття Податкового кодексу виявились істотні суперечності між різними групами бізнесу, зокрема між тіншовим і легальним секторами економіки. Подальше вдосконалення податкових норм повинне відбуватися відповідно до трансформацій у суспільному устрої, у міру зміцнення національної економіки та поліпшення її структури;

5) підготовка наступних змін до Податкового кодексу України має забезпечити комплексний підхід до розв'язання нагальних проблем становлення й розвитку інформаційного суспільства, підвищення добробуту людей, формування ефективного податкового права.