

**Ярошенко Ф.О.,**

доктор економічних наук, професор,  
заслужений економіст України,  
Міністр фінансів України

## **РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ПРИЙНЯТТЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України)**

*Розглянуто причини, мету, завдання й напрями реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу. Визначено архітектуру програми реформ.*

*The author examines reasons, aim, tasks and directions of reforming the tax system of Ukraine in the context of adoption of the Tax Code; and determines the architecture of reform program.*

**Ключові слова:** реформування податкової системи, Податковий кодекс.

### **Стан податкової системи**

Унаслідок кризового стану економіки України та кроків уряду до стійкого розвитку недоліки чинної податкової системи стали ще очевиднішими. Тому було намічено шляхи її реформування з урахуванням найкращого світового досвіду. Сьогодні зрозуміло, що стійкого динамічного розвитку можна досягти тільки пройшовши етап “терпіння”. Терпіння до відновлення фінансової системи України з ліквідацією “токсичних” активів, до боргових зобов’язань попередніх часів, до очікувань другої хвилі глобальної кризи, підвищення конкуренції на глобальних ринках. Враховуючи досвід Японії, Нідерландів, Польщі, багатьох інших країн світу, уряд намагається побудувати інноваційну модель системи державних фінансів, включаючи податкову складову, з метою істотного скорочення етапу “терпіння” в Україні та виходу на етап стійкого розвитку.

Численні зміни, спрямовані на вдосконалення податкової системи України, що перманентно вносилися до податкового законодавства, привели до прийняття великої кількості законів і підзаконних актів, якими сьогодні керується національна податкова служба. Безумовно, такий стан податкового законодавства потребує докорінних змін та створення єдиного закону — Податкового кодексу, що гармонізував би всю систему. Адже чинна податкова система України має багато недоліків, серед яких такі:

— високий рівень податкового навантаження на економіку в цілому (в середньому за 2005—2009 роки з урахуванням платежів до Пенсійного та інших фондів соціального призначення — 37,9% ВВП, зокрема у 2008-му — 39,1%, 2009-му — 37,3%; для порівняння: в середньому по країнах ЄС-12 — 34,4%, у т. ч. у Польщі —

34,8 %, Чехії — 36,9 %, Естонії — 33,1 %, Латвії — 30,5 %, Болгарії — 43,2 %) та на бізнес зокрема (ставка податку на прибуток в Україні становить 25 %, у середньому по країнах ЄС-12 — 18,9 %, у т. ч. у Польщі — 19 %, Чехії — 20 %, Естонії — 21 %, Латвії — 15 %, Болгарії — 10 %);

— відсутність економічно обгрунтованого балансу між фіскальною й регулюючою функціями податків, неефективна система державного податкового регулювання, її неузгодженість із завданнями економічної політики держави;

— велика кількість малоефективних податків та менша, ніж у європейських системах оподаткування, тривалість базових податкових періодів (щоквартальне декларування і сплата податку на прибуток, тоді як у європейських країнах — раз на рік), що погіршує позиції України в міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником “кількість платежів на рік” та збільшує витрати часу суб’єктів підприємницької діяльності на сплату податків;

— нестабільність податкового законодавства, яка обмежує можливості формування суб’єктами господарювання фінансової та економічної політики в середньо- й довгостроковому періодах;

— неоднорідність і складність нормативно-правової бази оподаткування, недостатня узгодженість і суперечливість окремих законодавчих норм, відсутність єдиної термінології, наявність норм непрямой дії в податкових законах, що призводить до застосування підзаконних актів, податкових роз’яснень, а також збільшення навантаження на судову систему у зв’язку зі зростанням кількості позовів щодо порушень податкового законодавства;

— неузгодженість податкового законодавства з іншими законодавчими й нормативними актами;

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

— несвоєчасне виконання зобов’язань із відшкодування податку на додану вартість суб’єктам господарювання;

— відсутність істотного прогресу в досягненні цілей реформування податку з доходів фізичних осіб — розширення його бази шляхом виведення доходів із “тіні”, про що свідчать результати податкових перевірок суб’єктів господарювання у 2008 році, за якими заробітну плату “в конвертах” сплачували 42 % перевірених роботодавців, із них 74 % роботодавців — фізичних осіб;

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

— недостатнє виконання акцизним збором функції обмеження споживання шкідливих для здоров’я людини товарів, передусім унаслідок низьких ставок

податку, що значно відстають від їх рівня в європейських країнах. Зокрема, навіть після підвищення у 2009 році ставок акцизного збору на алкогольні напої, тютюнові вироби й нафтопродукти акциз на сигарети з фільтром у середньому становив 2,34 грн із пачки (близько 0,25 євро порівняно з 1,28 євро у країнах ЄС); загальна частка акцизів (специфічна плюс адвалорна) в ціні сигарет виросла до 43 % за мінімального для країн ЄС рівня 57 %;

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

— недосконала й витратна система адміністрування податків і зборів;

— низький рівень податкової культури, значне поширення схем мінімізації й ухилення від сплати податків, що призводить до зростання податкової заборгованості платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, недостатнього фінансування виконання функцій держави;

— нераціональна система податкових пільг, що спричиняє порушення принципів справедливості в оподаткуванні та зниження фіскальної ефективності основних податків;

— нераціональна структура внесків до Пенсійного та інших державних фондів соціального призначення, наслідком чого є перекладання основного тягара внесків на роботодавців. Існування чотирьох автономних фондів соціального страхування та диференційованих платежів до кожного з них призводить до збільшення витрат на адміністрування внесків, порівняно із запропонованим консолідованим варіантом їх сплати (єдиний соціальний внесок).

### **Виклики щодо реформування податкової системи**

Реформування податкової системи України як європейської відбувається з урахуванням тенденцій розвитку систем оподаткування у країнах — членах і сусідах ЄС. Зазначені тенденції формуються під впливом міжнародної податкової конкуренції, європейської податкової гармонізації й координації національної податкової політики, що важливо враховувати з огляду на необхідність зміцнення позицій України та досягнення стратегічної мети — інтеграції в ЄС.

### **Внутрішні виклики**

Нестабільність економічної ситуації породжує ряд внутрішніх викликів до реформування податкової системи, головними з яких є такі:

— тінізація економіки;

— корупція;

— непрозорі схеми адміністрування податків і зборів;

— відсутність стратегічної довіри суспільства до податкової служби та інші.

### Зовнішні виклики

Згідно зі ст. 51 Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами наша держава зобов'язана наблизити своє законодавство щодо непрямого оподаткування й оподаткування прибутку підприємств до норм і стандартів податкового права ЄС. За час дії Угоди у сфері непрямого оподаткування враховано основні вимоги базових нормативних актів ЄС — Директиви Ради ЄС від 28.11.2006 № 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість, Директиви Ради ЄС від 27.11.1995 № 95/59/ЄС щодо податків, інших, ніж податки з обороту, які впливають на споживання тютюнових виробів, Директиви Ради ЄС від 19.10.1992 № 92/80/ЄЕС щодо зближення податків на тютюнові вироби, інші, ніж сигарети, та Директиви Ради ЄС від 19.10.1992 № 92/83/ЄЕС щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт і алкогольні напої в частині структури акцизного збору.

Водночас Україною укладено міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування практично з усіма країнами СНД, Європи, багатьма країнами Азії, Америки та кількома країнами Африки, які є найбільшими торговельними й інвестиційними партнерами України.

## Концептуальні засади програми реформування податкової системи

### Принципи реформування

Метою податкової реформи є формування податкової системи, яка сприятиме підвищенню конкурентоспроможності національної економіки, забезпеченню стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за умови збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, проведенню збалансованої бюджетної політики на середньо-й довгострокову перспективу.

Реформування податкової системи відбуватиметься згідно з такими принципами:

— економічної ефективності — шляхом реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, скасування економічно необґрунтованих податкових пільг, охоплення базою оподаткування податком на додану вартість усіх кінцевих споживчих витрат;

— фіскальної достатності — шляхом розширення податкової бази, вдосконалення системи адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків;

— соціальної справедливості — шляхом забезпечення рівномірнішого розподілу податкового навантаження, зменшення масштабів ухилення від сплати податків та наближення внаслідок цього до реалізації принципу загальності оподаткування;

- рівності всіх перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- забезпечення єдиного підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні прав і обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- адміністративної простоти й економічності оподаткування — шляхом скасування неефективних податків і зборів (обов'язкових платежів);
- стабільності оподаткування — шляхом недопущення зміни ставок податків і зборів (обов'язкових платежів) та механізмів їх адміністрування пізніше, ніж за 6 місяців до початку нового бюджетного року, в якому мають почати діяти нові правила і ставки;
- гармонійного поєднання інтересів держави та платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

### Стратегічні завдання

Стратегічними завданнями податкової реформи є такі:

- підвищення темпів економічного зростання;
- зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах;
- створення сприятливих фіскальних умов для залучення прямих іноземних інвестицій, активізації інвестиційної діяльності всередині країни;
- скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави — на їх адміністрування;
- підвищення місця України у глобальному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником “сплата податків”;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів, зниження енерго- й ресурсомісткості виробництва; поліпшення екологічної ситуації; формування податкових стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- створення фіскальних умов для легалізації доходів;
- формування відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення зменшення масштабів ухилення від податків;
- подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС відповідно до перспектив поглиблення економічної інтеграції з Європейськими Співтовариствами;
- демократизація податкової служби, встановлення рівноправних відносин між платниками податків і податковими органами.

### Напрями реформування

**1. Створення умов для формування сприятливого інституційного середовища оподаткування шляхом:**

— забезпечення детальної й однозначної законодавчої регламентації всіх аспектів податкових правовідносин із метою запобігання вирішенню спірних питань на розсуд контролюючих органів;

— встановлення закритого (остаточного) переліку прав контролюючих органів, обов'язків та відповідальності як платників, так і контролюючих органів із метою запобігання розширенню функцій і прав однієї сторони та обмеженню прав другої.

**2. Внесення змін до структури податкової системи.** З метою створення ефективної податкової системи планується вжити заходів щодо:

а) вилучення зі складу податків і зборів (обов'язкових платежів):

— державного мита, судового збору, єдиного збору, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон як таких, що за своєю економічною сутністю є неподатковими доходами бюджету;

— збору за проведення гастрольних заходів, комунального податку, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, збору за право використання місцевої символіки, збору з власників собак, збору за видачу ордеру на квартиру, збору за участь у бігах на іподромі, збору за виграш на бігах на іподромі, збору з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збору за право проведення кіно- й телезйомок, збору за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу та лотерей як таких, що є малоефективними для державного й місцевих бюджетів;

— плати за спеціальне використання рибних та інших водних ресурсів і плати за спеціальне використання диких тварин як таких, що є малоефективними для державного бюджету в частині забезпечення незначних надходжень, але досить обтяжливих у адмініструванні;

— гербового збору, зборів до Державного інноваційного фонду й Фонду для вжиття заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення як таких, що не збираються;

— збору за соціально-економічну компенсацію ризику населення, котре проживає на території зони спостереження, як такого, що не відповідає принципам побудови системи оподаткування;

б) зміни статусу податків і зборів (обов'язкових платежів), зокрема:

— включення до складу місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів) плати за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які належать до загальнодержавних;

— запровадження єдиного податкового платежу — плати за користування надрами для видобування корисних копалин замість двох чинних податкових платежів

(платежі за користування надрами для видобування корисних копалин та збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету);

— заміни збору за забруднення навколишнього природного середовища на екологічний податок.

### **3. Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва шляхом:**

— удосконалення адміністрування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, що спрямоване на запобігання порушенням податкового законодавства та поліпшення умов діяльності представників малого бізнесу — платників єдиного податку;

— уточнення норм законодавства з питань застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів господарювання, які здійснюють окремі види діяльності;

— підвищення відповідальності суб'єктів малого підприємництва в разі порушення ними норм, якими визначається порядок застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності;

— вдосконалення системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в разі переходу від спрощеної до загальної системи оподаткування;

— вилучення з переліку обов'язкових платежів, що замінюються єдиним податком, плати (податку) за землю, збору за спеціальне використання природних ресурсів та внесків до Пенсійного фонду України з переведенням суб'єктів малого підприємництва на сплату цих внесків на загальних засадах;

— виключення зі спрощеної системи оподаткування тих видів діяльності, які є високорентабельними, або доходи від яких є переважно пасивними, зокрема зовнішньоекономічної діяльності, оптової торгівлі, надання в оренду торговельних площ і нежитлових приміщень, фінансового посередництва, виробництва підакцизних товарів, продажу предметів мистецтва, предметів колекціонування й антикваріату, надання послуг комунікації, мобільного і стільникового зв'язку тощо;

— включення до об'єкта оподаткування єдиним податком для юридичних осіб усіх доходів, котрі отримують такі особи, а не лише виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

— усунення викривлень у розподілі податкового навантаження, зумовлених використанням суб'єктів господарювання, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, які працюють на загальному режимі оподаткування.

### **Податок на прибуток підприємств**

Основними вимогами до реформування податку на прибуток підприємств є усунення економічно необґрунтованих розбіжностей між нормами Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку щодо визнання та оцінки доходів і витрат із метою створення

умов для складення декларації про прибуток за даними бухгалтерського обліку. З цією метою передбачається:

- впровадження в законодавство щодо оподаткування прибутку підприємств принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з яким визначається фінансовий результат діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку;
- формування інформації про валові витрати й валові доходи одночасно з формуванням бухгалтерської інформації про витрати й доходи для складання фінансової звітності;
- гармонізація структури та складу валових доходів і витрат при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств та доходів і витрат суб'єктів господарювання при визначенні фінансового результату для складання фінансової звітності;
- вдосконалення окремих положень законодавства з метою врегулювання проблемних питань, що виникають при нарахуванні та сплаті податку філіями, оподаткуванні доходів від операцій із іноземною валютою, оподаткуванні операцій із цінними паперами та застосуванні поняття “роялті”;
- вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання, котрі здійснюють діяльність на ринку фінансових послуг, зокрема шляхом переведення страхової діяльності на загальну систему оподаткування із запровадженням на перехідний період комбінованої сплати податку;
- вдосконалення з урахуванням міжнародного досвіду положень національного законодавства щодо оподаткування процентів у випадках застосування “тонкої” (недостатньої) капіталізації з метою недопущення штучного заниження податкової бази та забезпечення контролю практики трансфертного ціноутворення і схем “тонкої” капіталізації;
- вдосконалення порядку амортизації основних засобів і нематеріальних активів шляхом запровадження нормативів амортизації, які стимулюватимуть оновлення основних засобів;
- запровадження механізму “звичайних цін”, що сприятиме достовірному відображенню господарських операцій, із метою протидії заниженню податкових зобов'язань;
- впровадження інвестиційно-інноваційного податкового кредиту для виконання інвестиційних проектів, стимулювання вжиття заходів із енергозбереження;
- поступове зниження ставки податку на прибуток підприємств;
- попередження непродуктивного відпливу капіталу до країн із преференційним режимом оподаткування шляхом встановлення спеціальних правил оподаткування для платників, які вступають у договірні відносини із суб'єктами таких держав.



## Податок з доходів фізичних осіб

Оподаткування доходів фізичних осіб буде змінено в таких напрямках:

1) упорядкування процедур справляння податку з доходів від продажу майна, а також доходів у вигляді спадщини й подарунків;

2) відмова у процесі реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності від використання фіксованого податку з наданням фізичним особам — платникам, які здійснюють підприємницьку діяльність із продажу товарів і надання супутніх послуг на ринку, права переходу на сплату єдиного податку;

3) встановлення чітких критеріїв при наданні пільг із урахуванням рівня задекларованого доходу особи;

4) уніфікація підходів до оподаткування пасивних доходів із метою стимулювання інвестиційної діяльності;

5) застосування методів виявлення перевищення витрат над задекларованими доходами (крім витрат, що дозволено враховувати при оподаткуванні) з метою недопущення ухилення від виконання конституційного обов'язку щодо сплати податків.

## Податок на додану вартість

Податок на додану вартість повинен створити надійну базу для мобілізації державних доходів. Для досягнення цієї мети та збереження нейтральності як основного принципу функціонування ПДВ необхідно забезпечити:

- запобігання спотворенню умов конкуренції при сплаті податку;
- дотримання міжнародних правил щодо застосування нульової ставки податку лише при оподаткуванні експортних операцій;
- поступове зниження ставки податку;
- запобігання запровадженню інших методів податкового обліку, дотримання “правила першої події”.

Для поліпшення справляння податку передбачають:

- удосконалення механізму сплати податку й бюджетного відшкодування шляхом поліпшення системи адміністрування та зменшення кількості випадків ухилення від його сплати, вдосконалення порядку реєстрації й податкового контролю платників податку;
- оптимізацію пільгового режиму оподаткування у сфері сільського й лісового господарства, рибальства;
- впорядкування системи пільг, що надаються за галузевою ознакою;
- приведення порядку оподаткування операцій, зокрема пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України, наданням туристичних послуг, увезенням (вивезенням) на митну (з митної) територію давальницької сировини та вивезенням (увезенням) виробленої з неї готової продукції, а також операцій, які проводяться нерезидентами, в т. ч. у сфері інформаційних технологій, у відповідність до міжнародних правил (норм);

— удосконалення процедури подання в обов'язковому порядку платниками податку податкової звітності в електронному вигляді.

### **Акцизний податок**

Удосконалення справляння акцизного податку здійснюватиметься шляхом:

— послідовного запровадження положень законодавства ЄС при справлянні акцизного податку;

— забезпечення виконання угод ГАТТ/СОТ, зокрема єдиних підходів до оподаткування ввезених і вироблених в Україні товарів, із метою подальшої інтеграції України до світової спільноти;

— кодифікації законів, які встановлюють правила застосування акцизного податку з метою досягнення прозорості і стабільності, розроблення єдиного нормативно-правового акта з визначенням переліком підакцизних товарів, базою й об'єктами оподаткування з урахуванням основних вимог директив Ради ЄС та угод ГАТТ/СОТ;

— посилення регулюючого впливу акцизу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я людини, з метою зменшення їх споживання;

— підвищення частки акцизу в ціні реалізованих підакцизних товарів за рахунок збільшення ставок податку та з огляду на світову практику;

— посилення вимог до виробництва й реалізації пива солодового, запровадження методів контролю його обігу, наближених до контролю інших видів алкогольних напоїв;

— посилення екологічного спрямування акцизного податку відповідно до європейських принципів, застосування регулюючої функції акцизів до товарів, використання яких пов'язане із забрудненням навколишнього середовища;

— поступового наближення контролю виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів до норм законодавства ЄС;

— застосування принципів ЄС до системи контролю обігу підакцизної сировини, що використовується для виробництва непідакцизних товарів із застосуванням нульової ставки акцизного податку;

— проведення щорічного коригування розмірів ставок акцизного податку на алкогольні напої й тютюнові вироби відповідно до індексів споживчих цін за попередній період.

### **Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів**

Цей податок реформуватиметься шляхом:

— запровадження додаткової диференціації ставок податку для легкових автомобілів при об'ємі циліндрів двигуна понад 3500 см<sup>3</sup>;

— переходу до оподаткування вантажних транспортних засобів залежно від середнього навантаження повної маси вантажного транспортного засобу на одну вісь такого засобу;

- включення до переліку об'єктів оподаткування податком причепів (напівпричепів) із їх оподаткуванням залежно від середнього навантаження повної маси причепа (напівпричепа) на одну вісь;
- запровадження оподаткування власників повітряних транспортних засобів;
- розширення бази оподаткування за рахунок деяких водних видів транспортних засобів залежно від потужності їх двигуна;
- справляння податку при першій реєстрації водних і повітряних транспортних засобів.

### **Природно-ресурсні платежі**

Реформування системи платежів за використання природних ресурсів проводитиметься за такими основними напрямками:

- посилення впливу системи природно-ресурсних платежів на стимулювання раціонального їх використання, збереження й повноцінне відтворення природних ресурсів шляхом збільшення розміру платежів до бюджету;
- запровадження щорічної індексації ставок зборів за користування радіочастотним ресурсом України, за спеціальне водокористування, за спеціальне використання лісових ресурсів, плати за користування надрами для потреб, не пов'язаних із видобуванням корисних копалин, із метою врахування інфляційних процесів у економіці;
- створення справедливої бази оподаткування земельних ділянок на основі нормативної грошової оцінки землі як складової Державного земельного кадастру, що відображає прогресивну світову практику;
- встановлення плати за землю з урахуванням особливостей володіння та використання земельних ділянок;
- розширення бази оподаткування земельним податком шляхом вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання в різних сферах економічної діяльності та встановлення ставок податку для окремих категорій землі, грошову оцінку яких проведено, але розмір ставок податку законодавчо не визначено;
- перегляд системи пільг зі сплати земельного податку з метою скасування пільг, які не мають соціальної спрямованості та економічно не обгрунтовані, продовження застосування виключно ефективних податкових пільг;
- запровадження коригуючого коефіцієнта до ставок рентної плати за транспортування нафти й нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктоводами, за транзитне транспортування трубопроводами природного газу й аміаку територією України в разі зміни тарифів на транспортування продукції магістральними трубопроводами України.

### **Екологічний податок**

Запровадження екологічного податку (замість збору за забруднення навколишнього природного середовища) передбачатиме:

— розширення бази оподаткування шляхом включення до неї викидів у атмосферу, що здійснюються повітряними суднами, іншими пересувними джерелами забруднення, екологічно небезпечної продукції;

— підвищення ставок податку за всі види викидів і скидів забруднюючих речовин, за розміщення відходів із метою розв'язання проблеми їх накопичення й переробки;

— запровадження коригуючих коефіцієнтів до ставок податку, величина яких залежатиме від виконання суб'єктом господарювання в установлений строк заходів щодо зменшення викидів і скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, дотримання лімітів, використання маловідходних і безвідходних ресурсозберігаючих і екологічно безпечних технологій.

### **Реформування системи й методів адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)**

#### **1. Реформування системи адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)**

здійснюватиметься шляхом:

— чіткого розмежування функцій і повноважень контролюючих органів, закріплення за митними органами виключно функцій контролю нарахування та сплати податків і зборів при здійсненні експортно-імпортних операцій (окрім таких операцій із підакцизними товарами, які маркуються марками акцизного збору); передачі органам державної податкової служби функцій контролю правильності й повноти нарахування та сплати всіх податків і зборів (обов'язкових платежів) за операціями, що здійснюються на території України, у т. ч. платежів до державних цільових фондів, а також стягнення заборгованості з усіх платежів, які адмініструються податковою й митною службами. Інші органи виконавчої влади здійснюватимуть адміністрування тих платежів, що вносяться як плата за державні послуги й надання дозволів. Спільний контроль нарахування та сплати акцизного збору з імпортованої підакцизної продукції, яка підлягає маркуванню акцизними марками, здійснюватиметься органами державної податкової служби й митними органами;

— перегляду функцій органів державної податкової служби з метою усунення дублювання нею функцій інших державних органів, що виконують функції фінансового контролю (в питаннях контролю роботи пунктів обміну іноземної валюти, валютних операцій; боротьби з відмиванням доходів, одержаних незаконним шляхом);

— приведення функцій і структури органів державної податкової служби у відповідність до вимог міжнародних організацій і світових стандартів;

— створення єдиної державної інформаційної системи, яка акумулюватиме всю інформацію, пов'язану з нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів), що формується всіма адміністраторами платежів до бюджету;

— імплементації у вітчизняне законодавство положень Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур (Кіотська конвенція) в частині

затвердження сучасних методів роботи митних органів, таких як система аналізу ризиків і методи аудиту.

**2. Забезпечення демократизації державної податкової служби України** здійснюватиметься шляхом:

— зміни ідеології державної податкової служби, що полягає в наданні платникам податків послуг вищої якості (роз'яснення змісту норм податкового законодавства, сприяння сумлінному виконанню обов'язків платниками податків та належне і справедливе застосування податкових законів);

— забезпечення політичної й партійної нейтральності найвищого керівництва державної податкової служби;

— перенесення акцентів у роботі державних податкових органів на аналітичну й роз'яснювальну роботу з посиленням відповідних підрозділів державної податкової служби та комплектуванням їх висококваліфікованими кадрами.

**3. Налагодження партнерських відносин між платниками податків та контролюючими органами** здійснюватиметься шляхом:

— надання права платникам податків за їх бажанням, у будь-який час ознайомлюватись у електронному вигляді з інформацією щодо стану їхніх розрахунків із бюджетом;

— забезпечення безоплатного доступу платників до форм податкових декларацій та інструкцій до них;

— створення простих інструкцій для заповнення форм податкових декларацій;

— застосування нових підходів до здійснення контрольної-перевірочної роботи, зокрема передування глибокого економічного аналізу її плануванню;

— залучення представників громадськості до вирішення спірних питань між органами державної податкової служби і платниками, а також поєднання у процесі адміністрування податків бюрократичних і демократичних засад;

— підвищення прозорості й публічності діяльності органів державної податкової служби за рахунок своєчасного інформування громадськості про прийняття рішень податковими органами, результати їх діяльності, обсяги й напрями витрачання коштів на утримання органів державної податкової служби.

**4. Підвищення ролі асоціацій платників податків у розв'язанні таких завдань:**

— оцінка законопроектів щодо внесення змін і доповнень до податкового законодавства, інших заходів у сфері оподаткування та їх коригування з метою забезпечення відповідності запропонованих змін і доповнень інтересам платників податків;

— захист інтересів і прав платників податків;

— надання платникам інформаційних, консультативних і юридичних послуг;

— громадський контроль ефективності й цільового використання коштів, акумульованих через податки і збори (обов'язкові платежі);

— забезпечення дотримання у процесі адміністрування податків принципів стабільності та усунення суперечностей (забезпечення однакового розуміння

податкових норм платниками податків і адміністраторами; надання офіційного тлумачення норм податкового законодавства виключно Конституційним судом України);

— істотне підвищення ефективності роз'яснень із питань оподаткування з метою запобігання неоднозначному застосуванню норм податкового законодавства (шляхом надання органами державної податкової служби необхідних консультацій окремим платникам податків, а Мінфіном, як органом, що відповідає за реалізацію податкової політики держави, — узагальнених податкових роз'яснень щодо порядку застосування норм податкового законодавства);

— кодифікація законодавчих норм, що встановлюють відповідальність за порушення норм податкового законодавства, та узгодження їх із відповідними нормами фінансового, адміністративного і кримінального законодавства;

— вдосконалення процедур здійснення контролю своєчасності й повноти нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

**5. Удосконалення методів адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів)** включає:

— поліпшення ризико орієнтованої системи податкового контролю, за якої основна увага контролюючих органів спрямована на осіб, що ухиляються від сплати податків, а контакт сумлінних платників із контролюючими органами є мінімальним;

— упорядкування правил та вдосконалення процедури проведення податкових перевірок, їх планування, скорочення строків їх проведення для тих суб'єктів, які прийняли рішення про припинення й аналітичне супроводження;

— встановлення відповідальності платників податків і посадових осіб платників податків — юридичних осіб за порушення норм податкового законодавства залежно від ступеня суспільної небезпеки допущеного порушення;

— встановлення відповідальності посадових осіб органів державної податкової служби та митної служби за порушення законних прав платників податків, запровадження механізмів обов'язкового відшкодування завданих їм збитків;

— законодавче регламентування порядку надання податкових консультацій і роз'яснень платникам податків;

— підвищення майнової відповідальності платників податків за погашення податкової заборгованості;

— уніфікацію термінів звітування платників з окремих податків і зборів (обов'язкових платежів);

— об'єднання форм податкової звітності для суб'єктів малого підприємництва;

— запровадження єдиної накладної замість чинних форм податкової накладної, товарно-транспортної накладної та накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей;

— використання суб'єктами господарювання реєстраторів розрахункових операцій (окрім фізичних осіб — підприємців, котрі працюють на ринках).

## **Напрями реформування системи внесків до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування для забезпечення проведення податкової реформи**

Успішне проведення податкової реформи потребує відповідних заходів із реформування системи внесків на державне пенсійне страхування та загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які не входять до складу податкової системи, однак впливають на загальний рівень податкового коефіцієнта, податкове навантаження на працю й масштаби тінізації заробітної плати, а отже, на обсяг надходжень до місцевих бюджетів від податку з доходів фізичних осіб.

Реформування системи внесків на державне пенсійне страхування та загальнообов'язкове державне соціальне страхування відбудуватиметься шляхом:

- запровадження єдиного соціального внеску;
- поетапного зниження ставки єдиного соціального внеску, що стане можливим завдяки зменшенню витрат на його адміністрування, детінізації заробітної плати, перегляду пільгових категорій платників єдиного соціального внеску;
- поступової зміни пропорції розподілу внесків між роботодавцями й найманими працівниками в результаті підвищення ставки єдиного соціального внеску для найманих працівників та її зниження для роботодавців.

Розглядаючи можливості зниження ставки єдиного соціального внеску в Україні, потрібно враховувати досвід справляння соціальних платежів у країнах — членах ЄС, які мають подібну демографічну ситуацію та реалізують соціально орієнтовану політику. Цей досвід свідчить про неможливість істотного зниження сукупної ставки внесків на соціальне страхування. Середній рівень сукупних ставок у 2008 році у країнах ЄС-12 становив 36,4 %, ЄС-15 — 33,1 %. Серед постсоціалістичних країн — членів ЄС найнижчий рівень сукупної ставки внесків на соціальне страхування має Болгарія (32,9 %), найвищий — Румунія (53,25 %). В Естонії й Литві, як і в Україні, значну частку внесків сплачують роботодавці, в інших країнах — нових членах ЄС у результаті реформ ситуація змінилася. Так, на Кіпрі та Мальті наймані працівники й роботодавці сплачують внески за однаковими ставками, у Польщі та Словенії близько 60 % сплачується працівниками. В решті країн зазначеної групи дві третини загальної суми внесків на соціальне страхування сплачують роботодавці.

З метою реформування системи внесків на державне пенсійне страхування та загальнообов'язкове державне соціальне страхування треба вжити заходів для перерахування Державним казначейством єдиного соціального внеску на централізовані рахунки відповідних фондів, створення Державного реєстру соціального страхування для призначення страхових виплат та його гармонізації з Реєстром фізичних осіб — платників податків, забезпечення цільового використання сплачених страхових внесків, скасування, в міру зменшення масштабів тінізації заробітної плати і зростання обсягу надходжень від сплати єдиного соціального внеску, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій.

### Обмеження реформування

Відповідно до ст. 1 Конституції України Україна є соціальною правовою державою, податкова система якої має відповідати вимогам соціальної держави щодо рівня фінансування суспільних благ і перерозподілу ВВП через податкову систему, який забезпечуватиме формування фінансових ресурсів, достатніх для виконання конституційно закріплених функцій держави та додержання конституційних прав громадян на достатній життєвий рівень.

Реформування податкової системи здійснюється в умовах подолання наслідків фінансово-економічної кризи, зменшення податкових надходжень до державного й місцевих бюджетів, високого рівня бюджетного дефіциту, дефіциту Пенсійного фонду України, зменшення інвестицій у економіку, падіння ділової активності в реальному секторі економіки та фінансово-кредитній сфері.

Реформування податкової системи відбуватиметься синхронно з упорядкуванням і оптимізацією державних видатків та виконанням таких завдань:

- відновлення економічного зростання та його забезпечення на інноваційно-інвестиційній основі;

- масштабна модернізація національного виробництва, впровадження енергозбереження, зростання продуктивності праці, зміцнення конкурентних позицій вітчизняного виробника на зовнішніх товарних ринках;

- стимулювання регіональних “точок зростання” економіки та залучення інвестицій;

- запровадження європейських стандартів соціального захисту, якісне підвищення рівня життя громадян;

- перегляд пільг, надання яких є необґрунтованим, та вжиття заходів щодо їх скасування; впровадження програм поетапної заміни пільг, що виконують функцію соціальної підтримки вразливих верств населення, адресною допомогою;

- реформування пенсійної системи України, забезпечення її прозорості і стабільного функціонування, збалансування бюджету Пенсійного фонду, впровадження обов’язкової накопичувальної пенсійної системи;

- поетапне збільшення обсягів бюджетного фінансування системи охорони здоров’я до загальноєвропейського рівня, забезпечення належної якості гарантованих державою медичних послуг;

- перегляд державних цільових програм на предмет доцільності продовження їх бюджетного фінансування та концентрація бюджетних ресурсів на пріоритетних напрямках науково-технічного й інноваційного розвитку;

- підтримка впровадження енергоефективних і енергозберігаючих технологій, а також технологій із використанням відновлюваних джерел енергії та альтернативних видів палива;

- концентрація державної підтримки на здешевленні кредитних ресурсів, пов’язаних із реалізацією інноваційних проектів у сільському господарстві, які



забезпечуватимуть досягнення світових стандартів продуктивності та якості сільськогосподарської продукції.

Викладене означає існування жорстких макроекономічних і бюджетних обмежень для проведення податкової реформи, необхідність її проведення без зменшення абсолютних сум податкових надходжень. Крім того, податкова реформа має здійснюватися поетапно, бути системною, прозорою, послідовною, виваженою (науково обгрунтованою).

### **Очікувані результати**

Для ефективного реформування податкової системи необхідно:

- забезпечити макроекономічну, соціальну й політичну стабільність у суспільстві;
- створити, крім фіскальних, достатні умови для активізації інвестиційних процесів, зокрема надійного захисту конкуренції й контрактів, а також прав власності, захист яких забезпечуватиметься незалежною судовою й виконавчою гілками влади;
- реформувати бюджетну систему з урахуванням вимог Європейської хартії про місцеве самоврядування, забезпечити відповідність бюджетних видатків інтересам населення;
- узгодити податкову, бюджетну і грошово-кредитну політику;
- забезпечити прозорість економічних відносин;
- створити належні нефіскальні умови для активізації підприємницької діяльності;
- знизити рівень корупції;
- зробити реальні кроки до становлення правової держави;
- ефективно використовувати кошти державного бюджету, одержані в результаті сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), раціоналізації структури державних видатків, із метою збільшення обсягу державних інвестицій у людський капітал.

### **Архітектура програми реформування**

Програма реформування податкової системи України передбачає:

- Підвищення ефективності, збалансованості і прозорості податкової системи України з метою створення необхідних умов для виконання конституційно закріплених функцій держави, забезпечення конституційних гарантій громадян на достатній життєвий рівень, стабільності й визначеності умов ведення економічної діяльності на території України.
- Вдосконалення інституційного середовища оподаткування для активізації підприємницької діяльності, забезпечення рівності всіх платників перед законом, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань.
- Поетапне й виважене зниження податкового навантаження на національну економіку в умовах забезпечення збалансованості бюджетної системи; забезпечення справедливого розподілу податкового навантаження.

— Перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва — праці й капіталу — на споживання, ресурсні й екологічні платежі.

— Зменшення майнової нерівності в суспільстві через диференційоване оподаткування доходів багатих і бідних.

— Запровадження непрямих методів визначення податкових зобов'язань платників та механізму донарахувань податкових зобов'язань непрямыми методами.

— Спрощення податкової системи шляхом скорочення кількості податків і зборів (обов'язкових платежів) та вдосконалення системи їх адміністрування.

— Зростання регулюючого потенціалу податкової системи шляхом розроблення чітких, предметних, обмежених у часі і просторі податкових інструментів стимулювання інноваційної діяльності, енергозбереження та раціонального природокористування.

— Підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, оптимізації податкових пільг, зменшення масштабів ухилення від сплати податків.

— З метою зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування формування податкових правовідносин на засадах, що відповідають вимогам громадянського суспільства і правової держави, таких як:

— забезпечення гарантованих Конституцією України прав і свобод громадянина при виконанні податкових законів — неприпустимість встановлення податків, а також дій їх адміністраторів, які перешкоджають реалізації конституційних прав і свобод громадян;

— подолання конфлікту інтересів учасників податкових правовідносин, спричиненого неоднозначним (множинним) трактуванням прав і обов'язків платників податків або податкових адміністраторів, на засадах пріоритету інтересів людини (громадянина);

— неприпустимість вирішення податковими адміністраторами питань на власний розсуд, окрім випадків, передбачених податковим законодавством; якщо у випадках, передбачених законодавством, податкові адміністратори наділяються повноваженнями діяти на власний розсуд, вони повинні дотримуватися меж податкового законодавства;

— презумпція невинності платника податку в поєднанні із гнучкою системою впливу на порушників податкового законодавства;

— розмежування повноважень органів державної влади у сфері податкового адміністрування.

— Встановлення чітких правил регулювання взаємних зобов'язань органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування і платників податків, дієвого контролю їх дотримання.

— Вдосконалення механізму забезпечення захисту прав платників податків шляхом створення ефективної системи розв'язання спорів із податкових питань під час проведення процедури адміністративного оскарження, а також у судовому порядку.

— Гармонізацію податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства.

— Реформування функцій і структури державних податкових органів відповідно до світових вимог і стандартів.

### **Індикатори моніторингу та успіху програми**

Індикаторами моніторингу та успіху впровадження програми є:

- зростання податкових надходжень;
- зменшення обсягів неповерненого ПДВ;
- зниження рівня тінізації економіки тощо.

### **Синергія**

Синергія у програмі реформування податкової системи визначається такими чинниками:

- синхронність і системність змін;
- професійне формування стратегічної довіри до влади й системи оподаткування;
- прозорість дій податкової служби;
- активне застосування інноваційних інформаційних технологій.

### **Ризики, опори, рушійні сили та можливості успішного впровадження програми реформування**

Головні ризики й опори стосуються:

- низького рівня стратегічної довіри суспільства до влади;
- небажання платників податків добровільно сплачувати податкові платежі в повному обсязі;
- небажання працівників податкової служби запроваджувати зміни.

Головні рушійні сили й можливості визначаються як:

- прозорість дій влади у процесі реформування;
- системний характер змін у системі оподаткування;
- мотивація працівників податкової служби до змін.

Таким чином, запропонована програма реформування податкової системи України в контексті створення Податкового кодексу ґрунтується на найкращому світовому досвіді та практиці більшості країн СНД в управлінні подібними трансформаційними програмами. Досвід свідчить, що запровадження гармонійної податкової системи на основі Податкового кодексу є важливим кроком на шляху реформування й динамічного розвитку економіки.