

А. М. Соколовська

ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ НЕВИЗНАЧЕНОСТІ

Висвітлено питання особливостей формування податкової політики України на сучасному етапі, необхідності продовження реформування її податкової системи, принципів, на яких має ґрунтуватися реформування оподаткування в умовах макроекономічної нестабільності.

Features of formation of tax policy in Ukraine at the present stage, necessity to continue the process of reforming its tax system and basic principles, on which tax reform has to be based in macroeconomic instability, are described.

Ключові слова: податкова політика, реформування податкової системи, стратегічні й тактичні завдання податкової політики, принципи реформування податкової системи.

Формування податкової політики — це мистецтво досягнення компромісу інтересів різних суспільних груп у питанні встановлення та зміни параметрів податкової системи, що відповідає вимогам забезпечення соціально-економічного прогресу суспільства загалом та завданням, що стоять перед країною на конкретному етапі її розвитку. А в умовах макроекономічної й фінансової нестабільності — це спроможність використання податків для балансування між виконанням завдань фіскальної консолідації та створенням умов для економічного зростання. Саме на таких засадах формується сучасна податкова політика більшості європейських країн. Балансування між зазначеними завданнями зумовлює використання ними таких інструментів фіскальної консолідації, котрі не створюють істотних перешкод для економічного зростання, зокрема: підвищення ставок непрямих податків — ПДВ і специфічних акцизів; розширення переліку підакцизних товарів за рахунок включення до нього продуктів харчування, шкідливих для здоров'я людини; запровадження податків на багатство, об'єктом яких найчастіше виступає нерухомість, вартість автомобілів, творів мистецтва, коштовностей; підвищення ставок податків на дивіденди та депозити; обмежене використання податкових важелів для стимулювання виробничої й інвестиційної діяльності. Значно рідше уряди європейських країн, передусім найпроблемніших, вдаються до підвищення податкового навантаження на великі прибутки.

Ще однією особливістю сучасної податкової політики європейських країн є її формування на засадах динамічності й гнучкості, з одного боку, та еволюційності — з другого. Ідеться про те, що бюджетоутворювальні податки не зазнають радикальних змін, перегляду підлягають лише їх ставки та податкові пільги.

Зокрема, незважаючи на гостроту проблеми зловживань при справлянні ПДВ у ЄС, ідея запровадження на теренах Співтовариства ПДВ оберненої дії

© Соколовська А. М., 2012

замість класичної моделі податку не була підтримана Єврокомісією, оскільки, по-перше, попри всі проблеми класичний ПДВ у більшості країн демонструє високу фіскальну ефективність, що набуває особливого значення в умовах фінансової нестабільності, по-друге, ліквідувавши одні схеми ухилення від сплати податку, запровадження ПДВ оберненої дії призведе до створення інших подібних схем. Натомість європейською спільнотою був обраний консервативний шлях розв'язання проблем із ПДВ — удосконалення адміністрування податку, посилення адміністративного нагляду та підвищення якості кооперації між податковими органами країн-членів, забезпечення прискореного обміну інформацією між контролюючими органами країн ЄС. Із цією метою було створено організацію EUROFISC та внесено поправки до Директиви 2006/112/ЄС (Council Directive 2008/117/EC)¹. Це не перешкоджає застосуванню ПДВ оберненої дії окремими європейськими країнами в окремих галузях економіки з найбільшими масштабами шахрайства з ПДВ.

Розглянемо особливості податкової політики в Україні у 2012 р. Найбільший вплив на її формування справили дві події: 1) прийняття наприкінці 2010 р. Податкового кодексу України (ПКУ), котрий виконав функцію як кодифікації податкового законодавства, так і його вдосконалення, внівши суттєві зміни до складу загальнодержавних та місцевих податків і зборів, розмірів ставок, визначення податкової бази, переліку пільг, механізму нарахування та сплати окремих податків і зборів; 2) політичний цикл, що спричинив, з одного боку, посилення критичних оцінок податкової системи, сформованої внаслідок прийняття ПКУ, з другого — появу численних радикальних пропозицій щодо її реформування, висунутих різними політичними угрупованнями, підґрунтям яких є відомий вислів: “вибори виграє і програє податкова політика”.

Проте слід визнати, що з прийняттям Податкового кодексу України реформування податкової системи не завершилося. Кодекс започаткував процес розв'язання проблем у функціонуванні оподаткування, оскільки частина з них є системними та вимагає змін не лише податкового законодавства.

Основною серед цих проблем є тінізація економіки, що обумовлює формування інституціонального середовища недотримання норм податкового законодавства. Перекривши ряд каналів уникнення податків та ухилення від їх сплати, ПКУ лише частково забезпечив детінізацію економіки. Коріння тінізації криється насамперед у інституціональних умовах функціонування підприємництва в Україні, серед яких: складна й витратна дозвільна система,

¹ Questions and Answers: Value Added Tax (VAT) — MEMO/11/874, Brussels, 6 December 2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/874>.

високий рівень трансакційних витрат у процесі господарювання та адміністрування податків і зборів, нагальна потреба в підвищенні ефективності функціонування судової системи з метою захисту прав власності, необхідність збалансування зв'язку між сплаченими податками до бюджету держави та зворотним потоком суспільних благ, забезпечення прозорості державних фінансів відповідно до європейських стандартів.

До другої групи можна віднести проблеми, сформульовані в Програмі економічних реформ на 2010—2014 роки, які з різних причин ще не вдалося розв'язати або розв'язано лише частково. Зокрема, це:

1) поступове впровадження найкращої світової практики спрощеного оподаткування для суб'єктів малого підприємництва;

2) обґрунтування напрямів раціоналізації системи податкових пільг із метою стимулювання економічної активності та попередження невинуватених втрат бюджету;

3) зменшення витрат часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та сплату податків, що сприятиме радикальному поліпшенню позиції України в міжнародному рейтингу умов ведення бізнесу;

4) економічно обґрунтоване й соціально справедливе вилучення до державного бюджету через систему рентних платежів та плати за користування надрами частини рентного доходу, що має належати державі, тоді як його решта залишається в розпорядженні суб'єктів господарювання;

5) забезпечення податковою системою функції ефективного перерозподілу доходів та соціальної справедливості в оподаткуванні.

Третю групу формують проблеми, які потребують подальшого комплексного опрацювання з урахуванням особливостей суміжних сфер законодавства. Такими проблемами є: визначення можливостей розширення бази акцизного податку в Україні, яка поки не включає ряд товарів (зокрема, електроенергію), що входять до гармонізованої номенклатури товарів у країнах — членах ЄС; встановлення належного взаємозв'язку розрахунку об'єкта обкладання податком на прибуток підприємств та показника прибутку за фінансовою звітністю, оскільки в більшості розвинутих країн об'єкт оподаткування визначається за даними бухгалтерського обліку через коригування прибутку за фінансовою звітністю на податкові різниці; підвищення фіскальної ефективності місцевих податків і зборів. Незважаючи на те, що у 2011 р. частка місцевих податків і зборів у структурі доходів місцевих бюджетів зростала з 1,0 до 2,9 % (їх сукупні надходження сягнули понад 2,5 млрд грн, що в 3,1 раза більше за аналогічний показник 2010 р.), вона є недостатньою для формування надійної фінансової основи функціонування органів місцевого самоврядування.

Водночас із прийняттям Податкового кодексу України виникли й нові проблеми, пов'язані з наявністю дещо суперечливих норм, які потрібно було якнайшвидше виявити й усунути для забезпечення ефективного застосування податкового законодавства. Вони неминучі при розробці масштабних і складних нормативно-правових актів, унаслідок чого процес їх імплементації завжди супроводжується внесенням змін і доповнень до них.

На необхідність подальшого реформування податкового законодавства вказує також стрімка зміна ситуації в країні під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників.

Подальше реформування податкової системи передбачає розв'язання низки проблем, а саме:

- визначення характеру наступних податкових новацій, і передусім відповідь на питання, чи варто вносити докорінні зміни до бюджетоутворювальних податків в умовах невизначеності;
- проблема адекватних очікувань від податкової реформи;
- узгодження стратегічних і тактичних завдань податкової політики та шляхів їх реалізації;
- наукове обґрунтування податкових новацій;
- забезпечення поєднання гнучкості й стабільності податкового законодавства;
- узгодження змісту податкової новації з умовами її реалізації (революційні податкові експерименти можливі в умовах макроекономічної стабільності та небезпечні в умовах порушення макроекономічної рівноваги й зовнішніх загроз);
- пошук адекватних шляхів усунення суперечності між інтересами фіску та економічними інтересами платників податків;
- забезпечення відповідності податкових новацій суспільним очікуванням як запорука їх суспільного сприйняття.

Розглянемо окремі з цих проблем. Говорячи про адекватні очікування від податкової реформи, ми маємо на увазі те, що вона не може розв'язати всі економічні й соціальні проблеми та замінити реформи в інших сферах економічного й суспільного життя. І це стосується не лише шляхів подолання системних проблем, про які вже йшлося. Навіть формування прозорого податкового законодавства — не лише технічне питання, що залежить від якості законотворчого процесу. Неодмінними умовами його формування, на нашу думку, є:

- виконання повною мірою всіх заходів, передбачених Державною програмою щодо запобігання і протидії корупції на 2011—2015 роки відповідно до положень Національної антикорупційної стратегії на 2011—2015 роки, схваленої Указом Президента України від 21.10.2011 № 1001;

— унормування лобістської діяльності (прийняття закону про лобістську діяльність);

— проведення прозорої податкової політики, яка надасть процесу внесення змін до податкового законодавства передбачуваного, планомірного характеру. Зміни до податкового законодавства також повинні кореспондувати із заходами економічної політики, що мають антикризову спрямованість;

— внесення змін до порядку надання й скасування податкових пільг;

— запровадження європейських стандартів публічних консультацій при обговоренні питань реформування податкового законодавства.

Актуальною для України є проблема узгодження стратегічних і тактичних цілей та завдань податкової політики і шляхів їх реалізації. Ідеться про те, що вдосконалення окремих елементів податкової системи, необхідне для виконання коротко- й середньострокових завдань податкової політики, не повинне суперечити її стратегічним цілям та завданням. Водночас тактичні і стратегічні цілі та завдання мають узгоджуватися з концепцією (доктриною) податкової політики, що являє собою систему поглядів на архітектуру побудови податкової системи країни та шляхи її вдосконалення². Отже, якщо в Україні такою доктриною є програма реформування податкової системи як складова Програми економічних реформ на 2010—2014 роки, то будь-які нові податкові ініціативи повинні розроблятися на виконання й розвиток зазначеної програми. Достроковий перегляд програми податкових реформ може свідчити або про її завчасне виконання, або про необхідність коригування стратегічних цілей і завдань відповідно до змін, що відбуваються в економічній та фінансовій системах під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. Важливо забезпечити відповідність концептуальних засад податкових новацій прийнятній для країни архітектурі податкової системи.

Дедалі більшої актуальності набуває проблема наукової обґрунтованості податкових новацій у зв'язку з тим, що нерідко пропонуються нововведення, котрі суперечать сутності того чи іншого податку, наприклад запровадження акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів, пропозиції імплементувати податок з обороту в механізм ПДВ тощо.

Запровадження акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами суперечить науковим засадам акцизного оподаткування, оскільки акцизний податок — це непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених законодавством тієї чи іншої країни як підакцизні, і його об'єктом є лише операції з підакцизними товарами. Отже, визначення акцизного податку в підпункті 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України цілком відповідало науковим уявленням про специфічні акцизи. Спроба розширити це визначення за рахунок включення

² Налоговая политика. Теория и практика : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуров и др. ; под ред. И. А. Майбутова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 26, 27.

до акцизного податку особливого податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами є необгрунтованою.

По-перше, цінні папери не є товаром (продукцією). Згідно зі ст. 3 Закону України “Про цінні папери та фондовий ринок”, цінні папери — це документи встановленої форми з відповідними реквізитами, що посвідчують грошові або інші майнові права, визначають взаємовідносини особи, яка їх розмістила (видала), і власника та передбачають виконання зобов’язань згідно з умовами їх розміщення, а також можливість передачі прав, що впливають із цих документів, іншим особам. Таким чином, цінні папери не можуть бути підакцизним товаром і не є таким у жодній країні. По-друге, відчуження цінних паперів навряд чи можна вважати їх споживанням, а податок на такі операції — податком на споживання. Отже, запровадження акцизного податку на операції з цінними паперами суперечить природі цього податку, оскільки не може вважатись акцизним податком, який не є податком на споживання товарів (продукції), віднесених до розряду підакцизних. На нашу думку, особливий податок на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами треба було визначити як окремий податок у складі податкової системи України, а не як різновид акцизного податку.

Актуальність пошуку адекватних шляхів розв’язання суперечності між інтересами фіску та економічними інтересами платників податків пов’язана з пропозиціями розв’язати проблеми недостатньої ефективності податкового адміністрування шляхом втручання в господарську діяльність платників податків, обмеження такої діяльності, наприклад, через встановлення граничних обсягів реалізації підакцизних товарів у податковому періоді, котрий передує підвищенню ставок акцизного податку, та штрафу за перевищення таких обсягів; встановлення обмеження обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів із марками старого зразка протягом 12 місяців.

Зазначене свідчить, що результативність реформування податкової системи України значною мірою залежить від якості державного управління ним. Підвищення останньої, на наш погляд, вимагає таких кроків:

1. Надати податковим новаціям системного, передбачуваного, прозорого й науково обгрунтованого характеру. З цією метою варто створити постійно діючу Робочу групу з питань оподаткування, до якої, крім представників Міністерства фінансів України, Державної податкової служби України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Національного банку України, входитимуть фахівці провідних науково-дослідних інститутів та яка виконуватиме такі функції: здійснення наукової експертизи всіх законопроектів із питань оподаткування; розроблення концепції (доктрини) податкової політики, проведення її публічного обговорення; формування у разі потреби пропозицій щодо розвитку стратегії та зміни тактики податкової політики.

2. З метою підвищення стабільності податкового законодавства змінити процедуру внесення змін до Податкового кодексу України. Встановити, що запровадження нових податків і податкових пільг може здійснюватися лише кваліфікованою більшістю голосів.

3. Запровадити інноваційні інструменти державного управління наданням, використанням і скасуванням податкових пільг, зважаючи на те, що їх надання та скасування мають бути обґрунтованими, а їх використання — підзвітним і підконтрольним.

Необхідно встановити за правило, що введенню пільг для окремих видів діяльності повинні передувати обговорення економічного стану відповідної галузі, визначення проблем, для розв'язання яких пропонується запровадити податкові пільги, мети та умов їх надання, очікуваного результату їх використання. При цьому термін, мета й умови надання податкових пільг мають встановлюватися на законодавчому рівні. Це не тільки підвищить обґрунтованість надання податкових пільг, а й стане чинником, що обмежить розширення їх переліку, а також полегшить подальший контроль ефективності їх використання.

Доцільно запровадити щорічні звіти міністерств про використання галузевих податкових пільг, а також звіти про використання податкових і бюджетних субсидій у складі звітів про виконання державного бюджету. Для цього податкові субсидії (податкові видатки) потрібно відображати у складі видатків державного (місцевих) бюджетів при їх затвердженні й виконанні.

4. Запровадити європейські стандарти публічних консультацій при обговоренні питань реформування податкового законодавства.

Підсумовуючи, слід наголосити, що в умовах невизначеності формування та реалізація податкової політики мають ґрунтуватися на таких принципах:

- єдність стратегії й тактики податкової політики: тактичні цілі, завдання та шляхи їх виконання не повинні суперечити стратегічним, а разом вони мають узгоджуватися з концепцією (доктриною) податкової політики;
- наступність податкової політики та поетапність змін;
- комплексність: реформування податкової системи не може замінити реформування інших сфер економічного й суспільного життя, навпаки, успішне реформування останніх є запорукою успіху податкової реформи;
- наукова обґрунтованість податкових змін;
- оцінювання та врахування в процесі прийняття рішень щодо напрямів податкової політики очікуваних ефектів (як позитивних, так і негативних);
- поєднання гнучкості й стабільності податкової політики; при цьому найвищу стабільність повинна демонструвати податкова стратегія, а варіативність має забезпечуватися за рахунок зміни тактики податкової політики³;

³ Налоговая политика. Теория и практика : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуков и др. ; под ред. И. А. Майбукова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 27.

— забезпечення відповідності змісту податкової новації умовам її реалізації;

— узгодження інтересів фіску з економічними інтересами платників податків на основі розмежування податкового планування та ухилення від сплати податків; відмови від розв'язання проблем фіску, зокрема недостатньої ефективності інструментів податкового адміністрування, шляхом втручання в господарську діяльність платників податків, обмеження такої діяльності;

— відповідність податкових новацій суспільним очікуванням як запорука їх суспільного сприйняття;

— гласність: відкритість процесів формування й реалізації податкової політики для широкого суспільного обговорення; регламентація процедури такого обговорення відповідно до європейських стандартів публічних консультацій.