

Коротун В.І., к.е.н., с.н.с.,
Національний університет
державної податкової служби України,
м. Ірпінь

Перспективні напрями підвищення фіскальної ефективності податкової системи України

У статті розглянуто методичні підходи до визначення фіскальної ефективності податкової системи України, а також, на основі аналізу практики формування податкових надходжень, перших підсумків реалізації новацій Податкового кодексу, наведено рамкові пропозиції щодо підвищення ефективності реалізації фіскального потенціалу вітчизняної податкової системи через вдосконалення процедур податкового адміністрування, перегляду механізму надання податкових пільг, руйнування схем ухилення від сплати податків

Ключові слова: податки, податкова система, фіскальна ефективність, податкове регулювання.

В статье рассмотрены методические подходы к определению фискальной эффективности налоговой системы Украины, а также, на основании результатов анализа практики формирования налоговых поступлений, первых итогов реализации новаций Налогового кодекса, приведены рамочные предложения по повышению эффективности реализации фискального потенциала отечественной налоговой системы через совершенствование процедур налогового администрирования, пересмотра механизма предоставления налоговых льгот, разрушения схем уклонения от уплаты налогов

Ключевые слова: налоги, налоговая система, фискальная эффективность, налоговое регулирование.

In the article distinguished the methodical approaches to determining the fiscal efficiency of the tax system of Ukraine and, based on experience of tax revenue formation, of the firsts results of the implementation of innovations Tax Code, provided a framework proposals to improve the effectiveness of the fiscal capacity of the national tax system thought the improvement of tax administration procedures, improving the system of tax privilege distinction, tax avoidance destruction

Key words: taxes, tax system, fiscal efficiency, tax regulation.

Постановка проблеми. Дієвість реалізації економічних перетворень в Україні безпосередньо залежить від здійснюваних заходів, спрямованих на оптимізацію податкового навантаження на реальний сектор економіки України. Розроблення і прийняття Податкового кодексу стало лише першим етапом здійснення широкої податкової реформи в Україні, основною метою якої було визначено побудову сучасної соціально орієнтованої конкурентоспроможної ринкової економіки, а також забезпечення стійкого економічного зростання, оновлення суспільних відносин, підтримку розвитку пріоритетних галузей економіки та відповідну стабілізацію фінансової та податкової систем. Тому одним з пріоритетних завдань реалізації реформ у сфері оподаткування на сьогодні залишається підвищення ефективності податкового адміністрування, що дозволить без збільшення загального рівня оподаткування досягти

зростання рівня фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи. Саме повнота використання бази оподаткування, визначення оптимальних пропорцій використання окремих видів податків і розміру їх ставок, руйнування схем ухилення від сплати податків, перегляд механізму надання податкових пільг належить до групи питань, що залишаються актуальними протягом всього періоду становлення та розвитку податкової системи України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність пошуку шляхів підвищення ефективності податкової системи України підтверджує значна кількість досліджень вітчизняних науковців і практиків. Дана проблематика розглядалася і під час численних науково-комунікативних заходів (конференцій, круглих столів та ін.), де за результатами дискусій були сформовані пропозиції щодо перспективних напрямів подальшого реформування вітчизняної податкової системи.

У частині визначення напрямів реформування податкової системи, з позиції підвищення її фіскальної ефективності, значним є доробок С. Брехова [8], О. Десятнюк [2], Ю. Іванова, Л. Тарангул [3], К. Проскури [5], О. Тимченко, К. Швабія [9] та ін. Однак трансформаційні процеси, що відбуваються в національній економіці, виникнення нових ризиків у сфері оподаткування вимагають відповідного реагування як на рівні нормативно-правового регулювання, так і при виявленні найбільш ефективних підходів до формування та реалізації податкової політики. Ефективність таких заходів суттєво залежить насамперед від результативності застосовуваного механізму адміністрування податків.

Постановка завдання. Зважаючи на зазначене, аналіз сучасного стану формування та реалізації податкової політики в Україні, а також визначення напрямів підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи обрано як мету даного дослідження.

Виклад основного матеріалу. В умовах реалізації економічних перетворень посилюється потреба в удосконаленні формування та реалізації державної фіскальної політики, у тому числі і щодо забезпечення мобілізації до бюджету країни достатніх податкових надходжень. Відповідно до концептуальних засад реформування податкової системи України, що були визначені при прийнятті Податкового кодексу (далі – Кодексу) [1], основним напрямом здійснення перетворень у сфері регулювання податкових правовідносин є вирішення проблем, що пов'язані з: визначенням оптимальної кількості податків, встановленням оптимального співвідношення між прямими та непрямими податками (за іншою класифікацією – податками на працю, споживання та капітал), чітким визначенням об'єктів і суб'єктів оподаткування, а також реалізацією комплексу заходів, які в сукупності дозволяють оптимізувати податкове навантаження. Проте показник податкового навантаження залишається одним з основних чинників, що впливає на рівень конкурентоспроможності податкової політики.

При визначенні оптимального рівня податкового навантаження потрібно зважати на наявність прямої залежності загального рівня оподаткування від моделі економічних перетворень, що реалізується в країні. Наявний світовий

досвід вказує на неможливість забезпечити зростання рівня соціального забезпечення населення країни та одночасно досягнути низького рівня оподаткування як одного з основних чинників активізації підприємницької діяльності. Адже різні країни застосовують широкий комплекс підходів, моделей, механізмів та інструментів податкового регулювання економічних процесів. Відповідно, в Україні досягнення оптимального рівня оподаткування можливе лише за умови використання всього комплексу методів податкового регулювання, проте структура податкового механізму повинна відповідати особливостям розвитку національної економіки.

Необхідно зазначити, що вихідною умовою формування та реалізації ефективної податкової політики залишається дотримання окремих принципів, до яких, зокрема, відносять принципи достатності, економічної ефективності, поєднання стратегічних і тактичних цілей, а також раціональності та повноти оподаткування. Крім того, зауважимо, що реалізація принципу фіскальної достатності повинна передбачати здійснення заходів, спрямованих на розширення бази оподаткування, зниження рівня використання схем мінімізації податкових зобов'язань, удосконалення процедур податкового адміністрування.

Визначення шляхів підвищення фіскальної ефективності національної податкової системи є одним з пріоритетних напрямів формування та реалізації податкової політики. Від дієвості таких заходів залежить можливість фінансувати бюджетні видатки на прийнятному рівні, а також бути резервом компенсації застосування податкових інструментів у стимулюванні розвитку пріоритетних видів економічної діяльності. У свою чергу, на показники мобілізації окремих податків до бюджету впливає рівень використання бази оподаткування; величина ставок оподаткування; дієвість податкового адміністрування; ефективність реалізації заходів, спрямованих на руйнування схем ухилення від сплати податків; рівень застосування в податковій системі різних вилучень з загальних правил оподаткування у вигляді податкових пільг, альтернативних систем оподаткування та ін.

До комплексу показників, що визначають фіскальну ефективність податкової системи, відносять: 1) обсяг надходжень податків до бюджету держави; 2) відношення податкових надходжень до рівня ВВП або величини доходів бюджету; 3) співвідношення змін податкових надходжень до річного показника інфляції; 4) відношення сум податкових надходжень від оподаткування товарів вітчизняного походження та товарного імпорту; 5) співвідношення планових і фактичних податкових надходжень; 6) частку податкових надходжень, що були мобілізовані в окремому регіоні України, до загального показника податкових надходжень; 7) ефективні ставки за окремими податками; 8) рівень використання податкового потенціалу; 9) продуктивність податкової системи та ін. Більш детальний аналіз фіскальної ефективності здійснюється у відношенні до окремо взятого виду податку або збору. Можливість такої деталізації викликана вже безпосередньо самими особливостями механізму нарахування та сплати такого податку.

Аналіз доробок науковців щодо здійснення оцінки фіскальної ефективності податкової системи дозволяє стверджувати, що комплекс показників кожний

автор визначає залежно від мети, яку планує досягти в окремо взятому дослідженні. У свою чергу, на нашу думку, відношення податкових надходжень у цілому, в окремому регіоні, за видом податку, тощо до більш значної генеральної сукупності, як-то загальний обсяг доходів бюджету, рівень податкових надходжень до бюджету держави відповідно, не можуть слугувати об'єктивними показниками, що характеризує фіскальну ефективність податкової системи. У цьому контексті більш доцільно визначати показники ефективності реалізації фіскального або регулюючого потенціалу податкової системи. При оцінці фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи потрібно також урахувувати і рівень затратності податкового адміністрування, який є одним з найбільш об'єктивних показників стану реалізації податкової політики. У цьому випадку фіскальна ефективність може бути розрахована з використанням загальнотеоретичного розуміння сутності ефективності як відносного показника результативності, який визначається відношенням суми податкових надходжень до витрат на їх мобілізацію до бюджету країни [3, с. 211].



Рис. 1. Рівень перерозподілу ВВП через бюджет України в 2000–2012 роках (%) [4]

Показник загального рівня оподаткування, як правило, визначають як частку валового національного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему країни. Рівень податкового навантаження є показником централізації ВВП та його складових, який, з одного боку, є формалізованою оцінкою управлінських дій уряду, а з іншого – відображає об'єктивні ринкові і податкові закономірності, особливості реалізації обраної моделі податкової політики. Аналіз рівня податкового навантаження дозволяє дати оцінку загального рівня оподаткування в різних країнах світу. Результати такого аналізу можна використовувати як базу для визначення заходів для підвищення ефективності реалізації національної податкової політики в умовах активізації глобалізаційних процесів у світі.

Як видно з рис. 1, у 2011–2012 роках відбулося зростання рівня перерозподілу ВВП через державний бюджет. Так, у 2010 році цей показник становив 29,0 % (без урахування т.з. «соціальних податків» у вигляді нарахувань на заробітну плату), а протягом 2011–2012 років його значення щорічно зростало на 1,3 %. Така тенденція була викликана впровадженням

нових підходів в адмініструванні податків, які були сформовані внаслідок введення в дію Кодексу, а основним джерелом зростання фіскальної ефективності податкової системи стали додаткові надходження ПДВ.

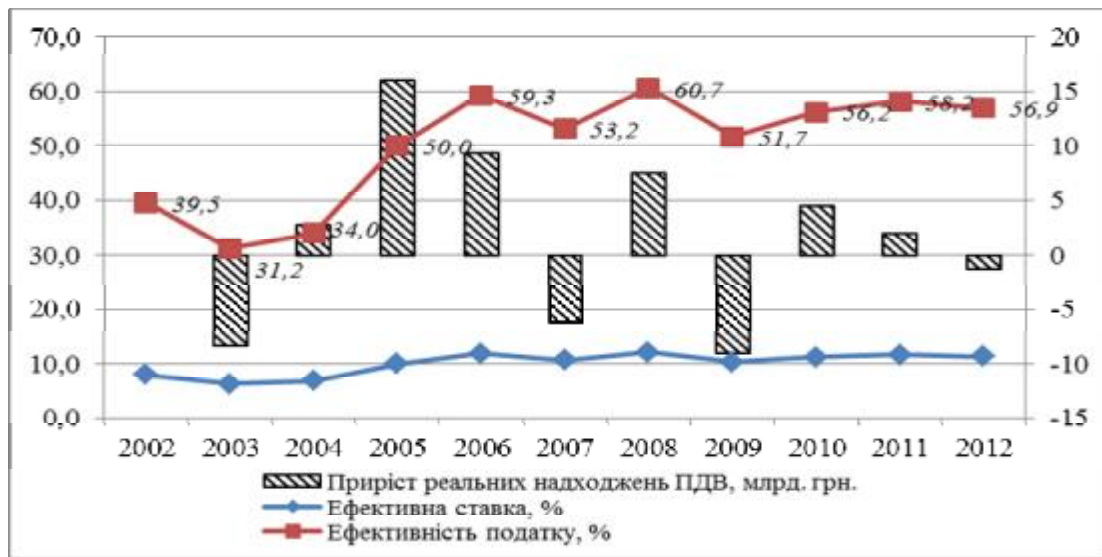


Рис. 2. Показники фіскальної ефективності використання ПДВ в Україні в 2002–2012 роках [6]

Одним з основних чинників, що впливає на результативність використання податкової системи, є рівень ставок оподаткування як номінальних, так і ефективних. Ефективні ставки за окремими податками є показниками рівня використання бази оподаткування. Так, для ПДВ така ставка визначається як відношення надходжень податку до показника загальних споживчих витрат (рис. 2). Рівень використання бази оподаткування (ефективність податку) розраховується як співвідношення ефективної ставки до стандартної ставки податку (в Україні – 20 %). У країнах ЄС показник ефективності ПДВ перебуває в межах 47,5 % (Греція) і 78,5 % (Великобританія та Данія) [7]. Ефективність використання ПДВ у 2002–2012 роках був у межах 31,2–60,7 %.

Зростання ефективності ПДВ у 2011–2012 роках є наслідком впровадження в вітчизняну практику нових інноваційних інструментів податкового адміністрування. Так, одночасно з переглядом використання окремих вилучень з загального механізму застосування ПДВ, Кодексом було передбачено суттєві зміни в порядку адміністрування надходжень податку до бюджету, що дозволяє більш активно протидіяти використанню суб'єктами господарювання схем ухилення від сплати ПДВ. Крім того, впровадження нових підходів в адмініструванні ПДВ дозволило збільшити рівень відшкодування податку в автоматичному режимі з 15,9 млрд грн у 2011 році до 23,2 млрд грн у 2012 році. Водночас зазначимо, що при визначенні показників ефективності використання ПДВ потрібно враховувати саме реальний стан сплати ПДВ, що необхідно здійснювати шляхом корегування надходжень податку до бюджету на зміни в обсягах переплат і податкової заборгованості.

Застосування податкових пільг залишається одним з найбільш ефективних інструментів регулювання економічних процесів, однак, зважаючи на їх вплив на показники фіскальної ефективності, питання доцільності їх застосування

завжди є дискусійним. Так, при прийнятті Кодексу вказувалося, що використання в Україні значної кількості малоефективних пільг, крім прямого впливу на показники фіскальної ефективності, безпосередньо порушує принцип справедливості в оподаткуванні [9, с. 587]. Крім того, одним з основних завдань реформування податкової системи було визначено, як удосконалення системи надання податкових пільг, що, в свою чергу, повинно сприяти досягненню податковою системою прийнятого рівня фіскальної достатності.

Рівень використання податкових пільг в Україні впливає на фіскальну ефективність податкової системи, що є цілком об'єктивним процесом. Так, лише протягом 2005–2010 років номінальна величина втрат бюджету від використання пільгового оподаткування зросла в 3 рази. Після прийняття Кодексу рівень використання податкових пільг суттєво знизився (–26,6 %), що було досягнуто за рахунок зниження рівня використання пільг зі сплати ПДВ при одночасному зростанні загального обсягу пільг зі сплати податку на прибуток. У 2012 році загальний обсяг вилучень з загальних правил оподаткування перевищив показник в 130 млрд грн, причому прямі втрати бюджету держави від застосування податкових пільг становили 48,7 млрд грн, що відповідало 13,6 % податкових надходжень у звітному році. Проте зважаючи на певне скорочення переліку пільг зі сплати ПДВ, цей податок залишається найбільш пільгоємним (62,2 % від загального підсумку), що майже в 2 рази перевищує відповідні показники з податку на прибуток. Однак саме пільги з податку на прибуток, як засвідчує світова та вітчизняна практика, залишаються найбільш ефективними з позиції їх застосування для стимулювання підприємницької активності. Як свідчать результати 2012 року [7], в загальному обсязі втрат бюджету від надання пільг зі сплати податку на прибуток безпосередньо пільги, спрямовані на стимулювання розвитку окремих галузей економіки становили 10,3 %, звільнення від оподаткування прибутку неприбуткових установ та організацій – 26,6 %, звільнення від оподаткування створення страхових резервів банківськими установами – 8,1 %.

Зважаючи на сучасний стан використання пільгового оподаткування в Україні, вважаємо магістральним напрямом трансформації підходів до надання податкових пільг повинно стати впровадження дієвої системи контролю за ефективністю їх використання (з включенням відповідних процедур у систему адміністрування податків), а введення до податкового законодавства нових податкових пільг повинно бути виваженим та обґрунтованим з позиції як фіскальної, так і економічної ефективності. Податкові пільги повинні відповідати чітко визначеним критеріями, а саме: цільовому призначенню, ефективності, терміновості, гнучкості та адресності. Саме адресність та ефективність повинні стати основними критеріями надання податкових пільг в умовах обмежених ресурсів формування дохідної частини бюджетів різних рівнів.

Необхідною умовою підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи залишається вдосконалення діючого механізму фіскального адміністрування. Тактичними завданнями реформування адміністрування податків в Україні є подальша модернізація окремих процедур такого

адміністрування, реалізація проактивного підходу в податковому адмініструванні, стратегічними – створення умов для підвищення рівня конкурентоспроможності національної економіки при одночасному зростанні рівня реалізації фіскального потенціалу податкової системи. Використання проактивного підходу в податковому адмініструванні передбачає проведення інвентаризації норм діючого Кодексу, а підзаконних нормативно-правових актів – можливість їх використання в схемах ухилення від сплати податків. Зазначені заходи повинні мати системний та комплексний характер, що дозволить створити ефективно діючий механізму моніторингу наявної практики податкового адміністрування для встановлення та відповідного реагування на випадки застосування новітніх інструментів мінімізації податкових зобов'язань.

У системі протидії схемам ухилення від сплати податків одне з визначальних місць займають заходи податкового контролю, де основна увага зосереджується на здійсненні перевірок підприємств або господарських операцій, що мають ознаки ризикованості. У цьому випадку функціонування цілісної моделі управління ризиками, що забезпечує взаємодію всіх адміністраторів, задіяних у процесі мобілізації податків до бюджету, є основною вимогою підвищення ефективності податкового адміністрування в Україні. Основою для застосування ризик-орієнтованого підходу в адмініструванні податків є використання статистичного, математичного та аналітичного інструментарію, розширення застосування електронної податкової звітності та методів інтелектуального аналізу. Уже в 2012 році 98,4 % декларацій з ПДВ подавалися в електронному вигляді, відповідний показник з податку на прибуток становив 59,0 % [7]. Основним завданням підвищення ефективності реалізації заходів податкового контролю є використання комплексного підходу до оцінки ймовірності виникнення ризикових ситуацій у сфері оподаткування та відповідного адекватного реагування на такі ризики.

Одним з найважливіших завдань реформування податкового адміністрування та відповідно підвищення фіскальної ефективності податкової системи залишається зниження рівня тіньової економіки, яка лише за даними Мінекономіки України перевищує 40 %. Враховуючи розгалуженість економічних зв'язків, рівень інтеграції господарюючих суб'єктів, можна стверджувати, що взаємозв'язок з тіньовою економікою тією чи іншою мірою мають всі суб'єкти підприємництва. Така ситуація викликана як суб'єктивними, так і об'єктивними обставинами. Зокрема, зростання рівня податкового навантаження, а також недосконалість процедур податкового адміністрування стимулює платників податків до використання схем мінімізації податкових зобов'язань. Тому вирішення питання підвищення фіскальної ефективності податкової системи не можливе без вирішення питання визначення оптимального рівня податкового навантаження та розроблення чіткої податкової політики на середню та довгострокову перспективу.

Для покращення інвестиційного клімату в Україні необхідно насамперед знизити рівень контролюючого впливу на суб'єктів господарювання.

Сформований тренд на зменшення кількості здійснюваних перевірок дотримання податкового та митного законодавства потрібно підтримувати надалі, причому це повинно стосуватися як планових, так і позапланових документальних перевірок. Умовою забезпечення реалізації таких заходів є проведення постійного моніторингу за показниками діяльності платників податків, з відповідним визначенням податкових ризиків і визначення пріоритетів для здійснення податкових перевірок. Тобто однією з найбільш оптимальних форм здійснення податкового контролю в умовах реалізації нових підходів в адмініструванні податків України стає податковий моніторинг, а умовою його ефективного застосування – формування достатнього інформаційного масиву про найбільш важливі з погляду оподаткування аспекти фінансово-господарської діяльності об'єктів контролю.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Отже, на підставі зазначеного вище можна стверджувати, що однією з основних умов ефективного реформування вітчизняної податкової системи залишається вдосконалення чинної системи податкового адміністрування. Розглянуті напрями підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи не можна вважати вичерпними, однак саме чітке виконання вже діючих норм Кодексу є платформою для подальших кроків з трансформації податкових правовідносин. Розширення бази оподаткування, реалізації проактивного підходу в оподаткуванні, використання сучасних інноваційних інструментів податкового адміністрування, разом зі зміщенням акцентів на використання окремих видів оподаткування, є пріоритетними напрямками реформування податкової системи України, а формування прозорого та дієвого механізму податкового адміністрування – основою для підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 32–48. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
2. Десятнюк О.М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : моногр. / О.М. Десятнюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 312 с.
3. Экономика налоговых реформ: монография / [под. ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул]. – К. : Алерта, 2013. – 432 с.
4. Виконання державного бюджету в 2000–2012 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.treasury.gov.ua.
5. Проскура К.П. Податкове адміністрування в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації / К.П. Проскура. – К. : ТОВ «Емкон», 2014. – 376 с.
6. Taxations trends in the European Union : Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Luxemburg : Publications Office of the European Union. – 2012. – 422 p.
7. Звіти про результати діяльності органів ДПС України за 2005–2012 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.sts.gov.ua.
8. Брехов С.С. Впровадження нових податкових сервісів як захід підвищення ефективності податкового адміністрування / С.С. Брехов // Економіка, фінанси, право. – 2013. - № 8/1. – С. 3-8.
9. Швабій К.І. Податкові пільги як загроза фінансовій безпеці України / К.І. Швабій, В.І. Коротун // Торгівля і ринок України: темат. зб. наук. пр. – Вип. 34. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – С. 583–590.