

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

*Запропоновано науковий підхід до вдосконалення податкової системи через підвищення ролі стимулюючої функції останньої шляхом зміни її структури. Пропонується зменшити ставку ПДВ з паралельним підвищенням розмірів податків і зборів, що сплачуються за рахунок собівартості продукції.*

**Ключові слова:** податкова система, податки у складі собівартості продукції, податок на додану вартість.

Податкова система України побудована з використанням сучасних форм оподаткування розвинених країн світу. Унаслідок цього виникла невідповідність між рівнем податкового навантаження і соціально-економічним і політичним становищем країни, яка здійснювала ринкові перетворення. Уведення нових податків, податкового обліку відбувалося без урахування вітчизняної специфіки роботи підприємств та їх економічного становища. У зв'язку з цим виникла потреба в удосконаленні податкової системи України.

На сьогодні підприємства зацікавлені у розробці заходів, які будуть спрямовані на зниження негативного впливу оподаткування на економічні результати їхньої діяльності. Саме тому необхідно розробити таку систему оподаткування, яка дозволить підприємствам не тільки виживати у сучасних ринкових умовах, але і стимулюватиме їх як до розширення, так і до підвищення ефективності діяльності.

Проблеми реформування податкової системи України розглянуто у працях українських учених-економістів В. Андрущенка [1], С. Варналія [2], Ю. Іванова [3], П. Мельника [4], А. Соколовської [6] та інших.

Аналіз структури податкової системи України показує, що однією із проблем чинної податкової системи є нескоординована її структура, оскільки більше ніж 70 % усіх податкових надходжень забезпечують лише 5 податків, при тому, що всіх податків і зборів є двадцять три. Головним в українській податковій системі є ПДВ, якого ми вважаємо одним із її суттєвих недоліків. Попри такі переваги, як нейтральність, «непомітність», він має низку вад, які призводять до погіршення економічного стану вітчизняних підприємств. Податок на додану вартість акумулюється на кінцевих ланках технологічних ланцюжків, тобто випуск складної продукції, яка спрямована на кінцевого споживача, буде набагато дорожчою і складнішою справою з позиції отримання максимального прибутку, ніж видобуток сировини і експорт її за кордон. При такій податковій системі не потрібно розраховувати на те, що підприємства будуть зацікавлені у виготовленні інноваційної продукції на внутрішній ринок, оскільки це завжди буде невигідно, порівняно з експортом тієї ж самої продукції за кордон або просто експортом сировини. Низькі розміри таких податків і зборів, як плата за землю, податок з власників транспортних засобів, екологічні платежі, призводять до того, що стимули до оновлення технологій для зменшення податкових платежів і, відповідно,

покращення свого фінансового стану відсутні, оскільки їх частка в собівартості продукції становить не більше 8 %. Говорити про стимулюючу роль податкової системи не можна, бо головним податком є ПДВ, який не залежить від результатів діяльності підприємства або технології виготовлення продукції. Так комунальні підприємства потерпають від того, що не можуть виконувати всіх покладених на них функцій через брак коштів, оскільки майже всі вони йдуть на сплату нарахованого ПДВ, а не сплаченого споживачами. Тому замість того, щоб займатись оновленням та реконструкцією житлових будинків, теплових мереж тощо, вони вимушені значну частину обігових коштів віддавати державі у вигляді сплати ПДВ.

Необхідно зазначити, що попри всю можливу критику чинної податкової системи, вся вона стосується, як правило, складного законодавства, нерівномірного оподаткування та безсистемного використання пільг. Щодо розмірів ставок податків, то вона майже відсутня, оскільки всі ставки основних податків в українській податковій системі перебувають або на рівні розвинених країн, або навіть нижче від них.

Апробацію мікроімітаційної моделі аналізу впливу податків на економічні результати діяльності підприємства [7] було проведено на основі таких видів діяльності підприємств, як виробництво пластмасового обладнання для будівництва (№ 1), оптова торгівля (№ 2), будівництво будівель (№ 3), їдальні і постачання готової їжі (№ 4), роздрібна торгівля пальним (№ 5), здавання в оренду власної та державної нерухомості не виробничого призначення (№ 6), виробництво формованої і обпаленої глиняної цегли та блоків, виробництво та розподіл тепла (№ 7), виробництво теплової енергії (№ 8), виробництво теслярських та столярних виробів (№ 9).

На всіх підприємствах за допомогою мікроімітаційної моделі було запропоновано оцінити вплив системи оподаткування на економічні результати діяльності підприємств при зменшенні ПДВ на 7 %, тобто ставка ПДВ становитиме 13 %, та паралельному збільшенні податків за рахунок собівартості продукції у 4 рази.

Запропонована модель впливу оподаткування на економічні результати діяльності підприємства дозволила виявити, що передбачене у Податковому кодексі [5] зниження ставки ПДВ до 17 % не призводить до суттєвого покращення економічних показників діяльності підприємств. Податок на прибуток підприємств пропонується у Податковому кодексі знизити у 2014 році до 16 %. З 2012 року ставка податку

становить 21 %, безперечно, це суттєвий крок до зниження податкового навантаження на підприємства, який позитивно вплине на економічні результати роботи дисциплінованих платників податку. Але з урахуванням того, що майже 40 % підприємств України станом на 2010 рік є збитковими, таке зниження податку на прибуток підприємств не призведе до

підвищення ефективності діяльності, оскільки майже половина з них збиткові.

Зміну показників ділової активності підприємств при збільшенні ставок податків у складі собівартості продукції у 4 рази та паралельному зниженні ставки ПДВ до 13% подано у табл. 1.

**Таблиця 1. Зміна показників ділової активності підприємств за 2010 рік\***

№ з/п	Показники	Одиниці виміру	Підприємство								
			№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5	№ 6	№ 7	№ 8	№ 9
1.	Собівартість продукції	тис. грн.	+149,54	+24,74	+495,74	+47,87	+386,28	+303,42	+231,24	+447,80	+391,72
2.	Середня вартість кредиторської заборгованості	тис. грн.	-4,62	-357,05	-63,59	-24,14	-92,39	+1,70	-6,25	-70,61	+75,96
3.	Середня вартість власного капіталу	тис. грн.	+4,62	+357,05	+63,59	+24,14	+92,39	-1,70	+6,25	+70,61	-75,96
4.	Середня тривалість обороту кредиторської заборгованості	днів	-7,58	-27,01	-13,90	-8,08	-11,60	-35,38	-5,29	-15,42	-1,31
Коефіцієнти											
5.	Оборотності активів		+0,03	+0,05	+0,03	+0,44	+0,07	+0,002	+0,05	+2,76	+0,05
6.	Оборотності ОФ		+0,20	+0,03	+0,05	+47,87	+0,10	+0,002	+0,74	+2,42	+0,12
7.	Оборотності запасів		+0,21	+0,87	+0,64	+4,96	+1,05	+0,80	+0,45	+8,98	+0,17
8.	Оборотності кредиторської заборгованості		+0,20	+0,43	+0,14	+1,54	+0,29	+0,04	+0,31	+0,12	+0,06
9.	Оборотності власного капіталу		+0,09	-0,06	+0,13	-96,14	+0,07	+0,002	+0,13	+0,13	+0,09

\*Розраховано автором.

З наведених даних у табл. 1 видно, що динаміка всіх показників ділової активності залишилася майже на тому самому рівні на більшості підприємств, проте має тенденцію до покращення. Такі показники, як коефіцієнти оборотності: активів, основних фондів (ОФ), виробничих запасів, кредиторської заборгованості, покращилися на всіх підприємствах.

Така структура оподаткування підприємств запропонована з огляду на системні позиції впливу системи оподаткування на економічні результати діяльності підприємств.

Як видно з формалізованого опису системи (рис. 1), інтереси її суб'єктів здебільшого різноспрямовані і мають відповідні обмеження. Якщо держава діє за встановленими обмеженнями  $\alpha$ ,  $\beta$ ,  $\gamma$  і має загальну мету – максимізацію податків, то підприємства, виходячи зі цільової функції (максимізація чистого прибутку), спрямовують свою діяльність на зменшення прибуткових відрахувань. Вони мають можливість скорочувати податки у складі собівартості, знижуючи витрати на роботи і процеси, що обкладаються податками.

Схематичне зображення взаємодії суб'єктів системи оподаткування підприємств подано на рис. 1.

де ЧП – чистий прибуток підприємств;

Т – товар;

Ц  $\longleftrightarrow$  – ціна, яка формується на конкурентних засадах;

$\alpha, \beta, \gamma$  – відповідно, середні ставки податків на товари, з собівартості, з прибутку.

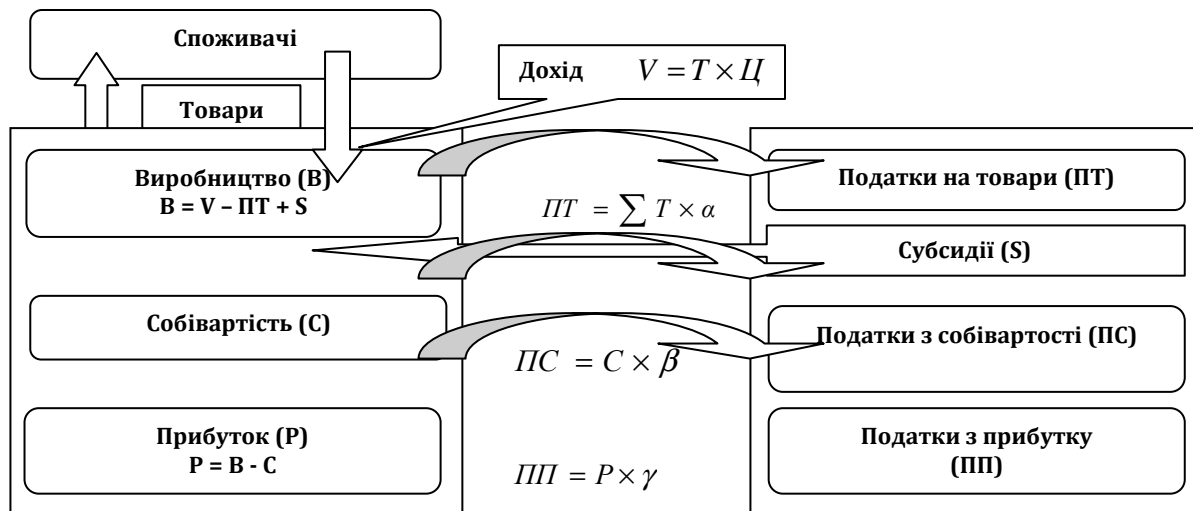
Вважається, що податки на товари сплачуються споживачем, але вони внесені у ціну товарів і тому знижують його конкурентоспроможність. Підприємства не в змозі впливати на їх розмір. Відповідно, податки на діяльність підприємств можна класифікувати на податки, обсяги яких певною мірою залежать від діяльності підприємств (податки з собівартості і з прибутку) і не залежать від неї (податки на продукти на стадії виробництва). У зв'язку з цим доцільною є поступова передача податків на продукти, на розмір яких підприємства не впливають, у собівартість продукції, на зниження якої буде спрямована діяльність підприємств.

Отже, аналіз системи оподаткування підприємств з системних позицій дозволив обґрунтувати доцільність зниження ставки ПДВ з відповідною передачею цієї частки податку у податки з собівартості, що не призведе до фінансових втрат бюджету і буде стимулювати підприємства до економії витрат.

Отримані результуючі показники прибутку показали, що оптимальна ставка податку на додану вартість становить – 13 % за умови, що ставка податку на прибуток становитиме 16 %, а ставки податків у складі собівартості продукції будуть збільшені у 4 рази. Необхідно зазначити, що такі ставки податків збільшують надходження до бюджету, порівняно із ставками, які подає Податковий кодекс.

Як видно на рисунку 2, втрати бюджету від запровадження ставок податків у Податковому кодексі (ПДВ 17 %, та податок на прибуток підприємств 16 %), будуть перевищувати втрати, порівняно з запропонованими ставками (ПДВ – 13 %, податок на прибуток підприємств – 16 % та податки у складі собівартості продукції збільшено у 4 рази). Проте необхідно зазначити, що на окремих підприємствах існує погіршення економічних показників. Так на підприємстві оптової торгівлі (№ 2) відбувається погіршення економічних показників роботи підприємства від запровадження другого варіанта

ставок податків. Це пояснюється низькою ефективністю його господарської діяльності. Дохід підприємства за рік перевищує 14 млн. грн., а податок на прибуток згідно з податковою декларацією становить – 541 грн. Чистий прибуток на цьому підприємстві становить приблизно 1600 грн. Постає питання про ефективність господарської діяльності, в якій для того, щоб отримати 1600 грн. чистого прибутку за рік, необхідно мати дохід (виручку) більше ніж 14 млн. грн. На рисунку 2 зображено втрати бюджету від ставок, які запропоновані у Податковому кодексі, та ставок, наведених у нашому дослідженні.



$$ЧП = (V - ПТ + S) - (C + ПС) - ПП \rightarrow \max$$

$$П = ПТ - S + ПС + ПП \rightarrow \max$$

$$T \times Ц \leftrightarrow$$

$$ПТ = T \times \alpha$$

$$ПС = C \times \beta$$

$$ПП = P \times \gamma$$

Рис. 1. Схема взаємодії суб'єктів системи оподаткування підприємств\*

\* Складено автором.

Ця модель оподаткування дозволяє досягнути таких важливих цілей у податковій системі, як:

- посилення стимулюючої функції податкової системи;
- підвищення ефективності використання природних ресурсів;
- ускладнення ухиляння від сплати податків;
- зниження економічної доцільності ухиляння від податку на додану вартість;
- підняття значущості податків, які на сьогодні практично не беруть участь у формуванні Державного бюджету України.

Нами було зроблено висновок, що при зменшенні ставки ПДВ на 7 % і збільшенні податків у складі собівартості продукції основні показники роботи підприємства покращуються або залишаються незмінними. Тобто з огляду на зміну основних економічних показників діяльності підприємства при збільшенні розмірів податків у складі собівартості і паралельному зменшенні ставки ПДВ на 7 % підприємство практично не відчуває їх збільшення. Тим більше, такий показник, як валовий прибуток, зростає на 4 %. З огляду на це можна припустити, що такий

підхід до оподаткування підприємств дозволить посилити саме стимулюючу функцію податкової системи, оскільки податки за рахунок собівартості продукції спонукають підприємство тією чи іншою мірою більш раціонально використовувати як природні ресурси, так і свої основні фонди. Пропозиції щодо вдосконалення системи оподаткування підприємств полягають у наступному:

- зменшення базової ставки ПДВ до 13 %, а для товарів розкоші або товарів, які не є речами першої необхідності (алкоголь, тютюн, вишукані меблі тощо), залишити ставку оподаткування в розмірі 20 %;
- збільшення ставок податків, які сплачуються у складі собівартості продукції, а саме: екологічний податок, плата за користування надрами, плата за землю, збір за спеціальне використання води, збір за користування радіочастотним ресурсом України, збір за спеціальне використання лісових ресурсів - у 4 рази.

Наведені розміри податків не є догмою або безперечним фактом єдиного можливого варіанта вдосконалення податкової системи. Цей підхід має

концептуальне спрямування. Вважаємо, що удосконалення оподаткування підприємства повинно відбуватися насамперед за рахунок підвищення стимулюючої функції податків. Проте в Україні ще не повною мірою використані можливості останньої. Прийняття Податкового кодексу покликане знизити фінансовий тиск на підприємства. Одним із напрямів підвищення стимулюючої функції системи оподаткування є підвищення значущості інших

податків, зборів і податкових платежів, які не є на сьогодні основними у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Саме такий підхід зможе призвести до позитивних структурних змін в економіці країни та переорієнтації вітчизняних підприємств на виготовлення продукції кінцевого споживання, і не тільки кращої і ефективнішими способами, як це роблять конкуренти, але і дозволить піклуватися про суспільство загалом.

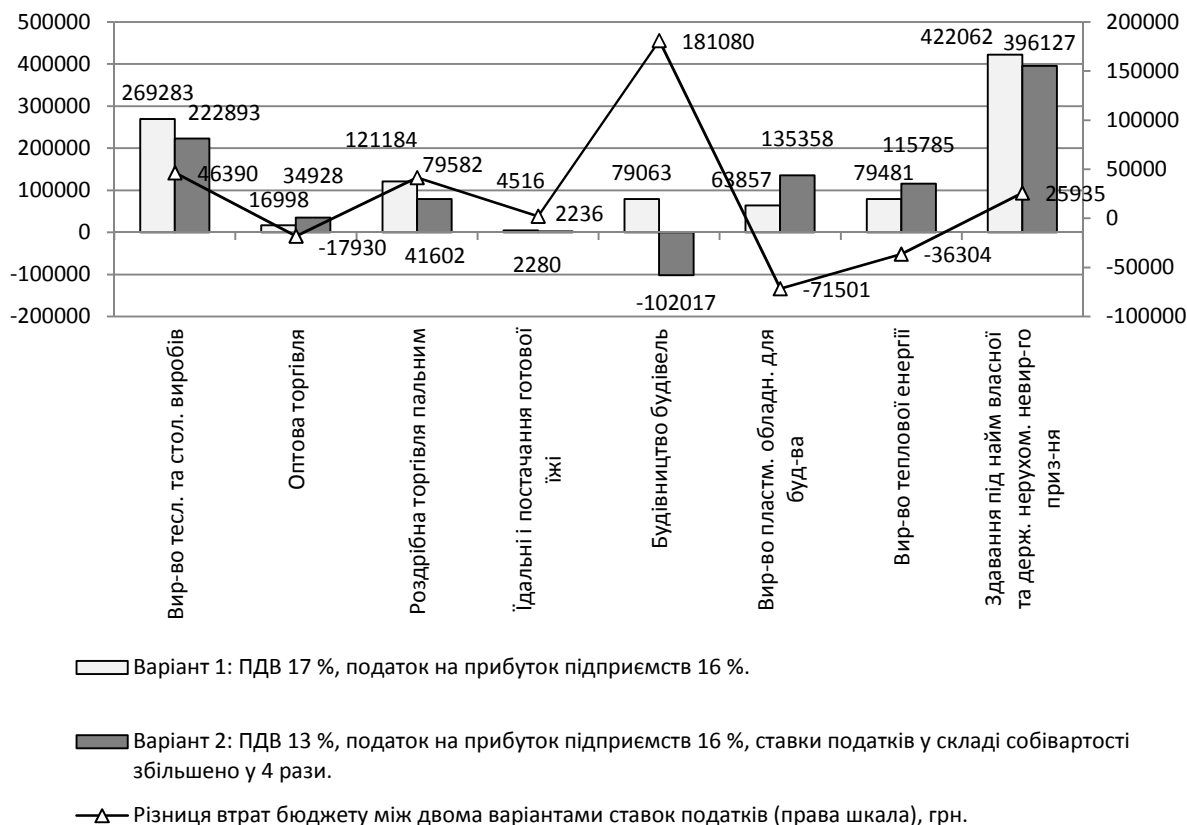


Рис. 2. Втрати бюджету від запровадження різних ставок податків\*

\*Розраховано автором.

### Список літератури

1. Андрущенко, В. Л. Фінансове адміністрування як наука і мистецтво [Текст] / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-33.
2. Варналій, З. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України [Текст] / З. Варналій, Д. Серебрянський // Економіка України. – 2010. – № 5. – С. 55-70.
3. Іванов, Ю. Б. Світові тенденції антикризового податкового регулювання [Текст] / Ю. Б. Іванов // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право) : [зб. наук. пр.]. – 2010. – № 1 (48). – С. 10-15.
4. Податкова політика України : стан, проблеми та перспективи [Текст] : монографія / [Мельник П. В., Тарангул Л. Л., Варналій З. С. та ін.] ; З. С. Варналій (ред.). – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
5. Податковий кодекс України [Текст] : чинне законодавство станом на 10 грудня 2010 року : (відповідає офіц. текстові). – К. : Алерта; Центр учбової літератури, 2011. – 488 с.
6. Соколовська, А. М. Податкова система держави : теорія і практика становлення [Текст] / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
7. Ткаченко, В. В. Мікроімітаційне моделювання впливу системи оподаткування на економічні результати діяльності підприємств [Текст] / В. В. Ткаченко // Інвестиції : практика та досвід. – 2011. – № 24. – С. 61-65.

### РЕЗЮМЕ

Ткаченко Владимир

#### Направлення удосконалення податкової системи України

Предложен научный подход к совершенствованию действующей налоговой системы, основанный на повышении роли стимулирующей функции налоговой системы путем изменения ее структуры. Предлагается уменьшить ставку НДС с параллельным повышением размеров налогов и сборов, уплачиваемых за счет себестоимости продукции.

---

## RESUME

*Tkachenko Volodymyr*

**Directions of improvement of the tax system of Ukraine**

In the article there has been proposed a scientific approach for the perfection of the tax system, based on the increase of role of stimulating function of the tax system by changing its structure. It is suggested to decrease the rate of VAT with the parallel increase of sizes of taxes and collections which are paid due to the unit cost.

*Стаття надійшла до редакції 08.10.2012 р.*