

УДК 336.221.4

*В. П. Хомутенко,  
к. е. н., професор, професор кафедри фінансів,  
Одеський національний економічний університет  
Є. М. Богатирьова,  
аспірант, Одеський національний економічний університет*

## МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

*V. Khomutenko,  
Candidate of Economic Sciences, Professor, Professor of Finance Department,  
Odessa National Economic University  
Y. Bogatyreva,  
graduate student, Odessa National Economic University*

### THE MECHANISM OF IMPLEMENTATION OF THE TAX REFORM

*Розглянуто механізм реалізації податкової реформи як сукупність інструментів, методів та важелів, правового, нормативного та інформаційного забезпечення, за допомогою яких здійснюється реформування податкової системи. Запропоновано принципи реалізації податкової реформи, а саме: принцип доцільності, своєчасності, обґрунтованості, прозорості, принцип комплексності та системності дій та принцип результативності. Обґрунтовано необхідність дотримання цих принципів для підвищення результативності податкової реформи. Дано характеристику окремим інструментам реалізації податкової реформи, серед яких зміна податків та їх складу, елементів податків, спеціальних режимів оподаткування та інструментів системи адміністрування податків. Досліджено методи реалізації податкової реформи, а саме: економічні, організаційно-розпорядчі, соціально-психологічні. Визначено важелі реалізації податкової реформи, до яких відноситься зміна податкових стимулів та податкових санкцій.*

*The mechanism of implementation of the tax reform as a set of tools, methods, instruments, legal, regulatory, and information systems, through which the reform of the tax system. The principles of implementation of the tax reform, namely the principle of appropriateness, timeliness, validity, transparency, the principle of comprehensiveness and systemic effects and the principle of effectiveness. The necessity of compliance with these principles, to improve the efficiency of the tax reform. The characteristics of individual instruments implementing tax reform, including tax changes and their composition, elements of tax, special tax regimes and tax administration tools. Studied methods of implementation of tax reform, namely the economic, organizational and administrative, social and psychological. Identified levers implementation of the tax reform, which include changes in tax incentives and tax penalties.*

*Ключові слова: механізм реалізації податкової реформи, принципи реалізації податкової реформи, інструменти реалізації податкової реформи, методи реалізації податкової реформи.*

*Key words: mechanism to implement tax reform, principles of the tax reform, tax reform implementation tools, methods of implementation of tax reform.*

#### **ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ**

Результативність податкової реформи напряму залежить від того, наскільки якісно сформовано її механізм реалізації. Тому важливим є визначитись із тим, що розуміється під механізмом реалізації податкової реформи та на яких засадах він функціонує.

#### **АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, В ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ СПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ОЗНАЧЕНА СТАТТЯ**

У наукових колах увага вчених зосереджена на податковому механізмі як дієвому інструменту державного регулювання. Дослідження стосовно сутності податкового механізму проводилося багатьма науковцями, серед яких можна виділити роботи Т. Валіурова, А. Крисоватого, Д. Черника та інших науковців. А систематизація податкових інструментів проводиться у працях Ю. Іванова, І. Майбу-

рова, А. Тарангула та інших вчених. Елементи податків як інструмент реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності розглядалися у праці І. Луценко [1]. В той же час питання механізму реалізації податкової реформи не було досліджено. Однак податкова реформа реалізується з використанням власного механізму, що має особливі принципи його формування та інструменти, що не дозволяє ототожнювати його з поняттям податкового механізму.

#### **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)**

Ціллю статті є розроблення теоретичних засад щодо механізму реалізації податкової реформи.

#### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ПОВНИМ ОБґРУНТУВАННЯМ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ**

Під поняттям "механізм взагалі розуміється "внутрішній устрій, система функціонування чого-небудь" [2]. У економічній науці використовують поняття "механізму" у переносному значенні — "як внутрішня будова, як система

**Таблиця 1. Принципи механізму реалізації податкової реформи**

Принципи реалізації податкової реформи	Характеристика принципів реалізації податкової реформи
Доцільність	Проведення податкової реформи у разі її дійсної необхідності в залежності соціально-економічного стану країни та визначення адекватності запропонованих змін в податковій системі відповідно до поставленої мети
Своєчасність	Податкова реформа повинна проводитися своєчасно, тобто з урахуванням часового лагу її дії
Обґрунтованість	Податкова реформа повинна мати наукове обґрунтування та враховувати прогнози макроекономічні показники розвитку країни
Прозорість	Передбачає доступність інформації щодо запропонованої податкової реформи на стадії її розгляду, реалізації та визначення результативності
Комплексність, системність та послідовність дій	Передбачає системність, повноту та узгодженість обраних інструментів та методів при реалізації податкової реформи, а також послідовність їх застосування
Результативності податкової реформи	Податкова реформа при її реалізації має бути направлена на досягнення результату щодо покращення соціально-економічного стану країни

функціонування, як апарат влади діяльності" [3]. Тому, механізм реалізації податкової реформи можна розглядати як систему визначених податковою політикою податкових методів, інструментів та важелів, які використовує держава при реформуванні податкової системи з дотриманням відповідних принципів та правового, нормативного забезпечення.

При визначенні податкового механізму різні науковці виділяють у його складі найчастіше сукупність форм, способів, методів, інструментів, принципів та інші елементи. Розглянувши визначення та синоніми цих понять, нами було зроблено наступні висновки:

по-перше, методи як способи та прийоми практичного здійснення чого-небудь є синонімом поняття "спосіб" та "прийом";

по-друге, форма є зовнішнім вираженням змісту, а саме сукупності прийомів та засобів (що ж стосується податкової реформи, то вона реалізується у формі зміни податкового законодавства);

по-третє, інструменти є синонімом поняття "знаряддя" та "засіб";

по-четверте, важіль є тією рушійною силою, що має підсилюючий ефект для роботи всього механізму.

Крім того, в основу формування механізму реалізації податкової реформи повинні бути покладені певні принципи як основні вихідні положення її здійснення. Такі принципи мають визначати порядок роботи всього механізму та можуть бути використані як критерії оцінювання його якості.

Варто зазначити, що у наукових колах йдуть дискусії стосовно складу принципів побудови податкової системи, системи оподаткування та формування податкової політики. Але принципи реалізації податкової реформи розглядаються в наукових працях в недостатній мірі. Так, у роботі А. Глушенко [4, с. 6] виділяються критерії ефективної податкової реформи (повноти, несуперечливості, завершеності перетворень). Втім, на нашу думку, навряд чи вказані критерії можна використовувати для оцінки ефективності податкової реформи як відносного показника, а скоріше є саме принципами її реалізації.

У законодавчо-нормативних актах, принципи реформування податкової системи наводилися у концепціях реформування податкової системи 2007 [5] та 2010 [6] р. Однак, принципи, що запропоновані в концепції 2010 року (раціональності та повноти; фіскальної достатності; соціальної справедливості; рівності усіх перед законом; недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації; адміністративної простоти й економічності оподаткування; стабільності оподаткування; гармонійного поєднання інтересів держави та платників) є поєднанням принципів побудови податкової системи та формування податкової політики держави.

Узагальнюючи результати дослідження, нами пропонуються принципи реалізації податкової реформи, що наведені в таблиці 1.

Щодо принципу доцільності, то розумність та корисність проведення податкової реформи для досягнення поставлених завдань є ключовими вимогами стосовно ви-

конання цього принципу. Тут важливим є визначити, наскільки визначенні податковою реформою завдання відповідають поставленій меті, а застосовані інструменти відповідають окресленим завданням.

Важливим є дотримуватися принципу своєчасності, оскільки при доцільності проведення податкової реформи будь-якої зміни при несвоєчасному їх запровадженні можуть не тільки не покращити економічну ситуацію, а навпаки — створити додаткові перешкоди для її поліпшення. Така ситуація можлива у разі не врахування наявності часового лагу при проведенні податкової реформи. За деякими розрахунками, часовий лаг реагування ринкової економіки на проведення податкових змін складає 10 місяців [7, с. 316]. Тобто принцип своєчасності податкової реформи вказує, що вона має бути актуальною та проводитися з урахуванням існуючих часових лагів.

Принцип обґрунтованості податкової реформи вказує на наукову та економічну продуманість щодо необхідності її проведення, тобто використання інструментів та методів її реалізації підтверджено певними показниками та розрахунками.

Щодо принципу прозорості, то важливим при проведенні податкової реформи є відношення населення до неї, ступінь їх підтримки та усвідомлення необхідності запропонованих змін. А така підтримка проведеної податкової реформи можлива лише за умови відкритої та прозорої інформації стосовно її необхідності, змісту та очікуваних наслідків. Тому важливим є оприлюднення інформації стосовно податкової реформи на всіх її стадіях: підготовчому, проведенні та заключному. Це передбачає наявність громадського контролю за її проведенням та оцінюванням результативності.

Принцип комплексності, системності та послідовності дій пов'язаний із необхідністю залучати якомога більше її інструментів, які у своєму взаємозв'язку та системності несуперечливих дій створюють можливість для комплексного рішення поставлених задач. Послідовність дій передбачає, що кожна проведена зміна в податковій системі в рамках податкової реформи має бути ретельно спланована та здійснюватися в логічно обґрунтованій послідовності одна за одною для досягнення єдиної стратегічної мети.

У рамках принципу результативності, направленість податкової реформи на досягнення результату щодо покращення соціально-економічного стану країни досягається за рахунок створення умов для її економічного розвитку та соціального розвитку.

Дотримання запропонованих принципів при формуванні механізму реалізації податкової реформи дозволить підвищити його результативність.

Враховуючи вищесказане можна визначити механізм реалізації податкової реформи як сукупність інструментів, методів та важелів, які використовуються при проведенні податкової реформи для досягнення стратегічних цілей податкової політики керуючись певними принципами його побудови.

Запропонований механізм реалізації податкової реформи представлено на рисунку 1.

У наукових колах розглядають різні інструменти податкової реформи відрізняються від звичайних інструментів податкового регулювання масштабністю їх дії на соціально-економічні процеси в країні та фіскальне наповнення бюджету.

Так, податки є одним з інструментів реалізації податкової реформи. Зміна складу податків та зборів відразу позначається на умовах ведення господарської діяльності, ділової активності та впливає на фінансові результати господарської діяльності платників податків та рівень добробуту громадян, та, як наслідок, і на соціально-економічний стан країни в цілому.

Впроваджуючи нові податки та збори керуючись фіскальними цілями, податкова реформа впливає на соціально-економічні показники, тому масштаб наслідків таких змін обов'язково має бути передбачено заздалегідь. Теж саме стосується і скорочення кількості податків та зміни їх складу з метою сприяння сталому розвитку економіки, може призвести до зменшення доходів бюджету країни та збільшення бюджетного дефіциту.



Рис. 1. Механізм реалізації податкової реформи

При проведенні податкової реформи важливими інструментами її реалізації є елементи податків.

Нами розглянуто елементи податків як інструмент реалізації податкової реформи та запропоновано їх групування за цією ознакою на: основні, тобто ті що суттєво впливають на якість податкової системи та результат самої податкової реформи; допоміжні, застосування яких використовується поруч з основними інструментами реалізації та підсилює їх вплив.

До основних елементів реалізації податкової реформи ми відносимо зміну об'єкта оподаткування, ставки податків та складу і обсягів податкових пільг. До допоміжних — зміна суб'єктів оподаткування, бази оподаткування, строків і порядку розрахунку та сплати податків.

Змінюючи суттєво об'єкт оподаткування можна змінити вектор податкової реформи з регулюючої дії на фіскальну і навпаки. Так, змінивши об'єкт оподаткування податком на прибуток з доходу на прибуток податковою реформою 1995 року було дещо послаблено податковий тиск на підприємства що уповільнило темпи падіння основних макроекономічних показників у наступних роках. Так, у 1996 році темп падіння номінального ВВП складав 10% проти 12,2% у 1995 році, у 1997 році лише 3%, у 1998 році — 1,9%. Темп падіння обсягу промислової продукції у 1996 році склав 5,1% проти 12% у 1995 році, в 1997 році лише 0,3%, а в 1998 році — 1% [8].

Ставки податків та податкові пільги є найважливішими інструментами реалізації податкової реформи.

Змінюючи ставку податків можливо або створити додаткові умови для ведення господарської діяльності, або навпаки — їх погіршити. Однак варто зазначити, що зменшення номінальної ставки податку не завжди співпадає з реальним зменшенням рівня оподаткування по ньому, що пов'язано наприклад з дією податкових пільг або іншими фактами.

Якщо про застосування ставки як податкового інструменту не ведуться дискусії, то питання застосування податкових пільг є більш суперечливим. Податкові пільги можна визначити як законодавчо встановлені винятки в оподаткуванні, що надають переваги платникам податків та зборів, в тому числі за рахунок повного або часткового звільнення від оподаткування, встановлення пільгових режимів оподаткування та застосування податкового кредиту.

З позицій економічної теорії ефективна податкова система — це система, що характеризується широкою податковою базою, низькими ставками і відсутністю податкових пільг, однак за певних умов податкові пільги можуть бути економічно обґрунтованими та доцільними [9, с. 125]. Однак ми вважаємо, що застосування податкових пільг інноваційного характеру чи тих, які мають сприяти відновлен-

ню виробництва є обґрунтованим, бо вони сприятимуть економічному росту платників податків, що в свою чергу призведе до збільшення податкової бази та податкових надходжень у бюджеті відповідно. Однак їх кількість має бути не значною та мати лише цільовий характер, із заздалегідь визначеними державою пріоритетами для їх отримання.

Застосування спеціальних режимів оподаткування в рамках реалізації податкової реформи є дуже впливовим її інструментом при правильно вибраних пріоритетах для їх застосування та якісному контролі за їх дотриманням. Виділяють спеціальні режими оподаткування за територіальною ознакою та спеціальні режими оподаткування за галузевою ознакою.

Так, до спеціальних режимів оподаткування за територіальною ознакою відносять вільні економічні зони, території пріоритетного розвитку та технопарки. Тут варто зазначити, що якщо головною ціллю створення вільних економічних зон та територій пріоритетного розвитку є стимулювання економічного розвитку та інвестиційної діяльності депресивних регіонів, то технопарки створюються для інноваційного розвитку регіону.

Спеціальні режими оподаткування за галузевою ознакою є комплексом пільг до декількох податків одночасно, що надаються суб'єктам господарювання пріоритетних галузей економіки або видів економічної діяльності. Тут можна навести приклади введення альтернативної системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств, застосування до них спеціального режиму з ПДВ, а також спрощену систему оподаткування для малих підприємств.

Ще важливою групою інструментів реалізації податкової реформи є інструменти щодо зміни системи адміністрування. До них можна віднести податкові перевірки та їх форми, облік платників податків, облік самих надходжень, електронний облік та реєстрація платників податків та інші.

Варто зазначити, що застосування цих інструментів при їх правильному використанні можуть суттєво покращити умови сплати податків та ведення бізнесу взагалі. Не випадково до показника складності сплати податків, що розраховується Світовим Банком включається час, необхідний для розрахунку та сплати податків.

Методами реалізації податкової реформи є конкретні способи використання обраних інструментів у процесі проведення податкової реформи.

До таких методів можна віднести наступні:

- економічні;
- правові;
- організаційно-розпорядчі;
- соціально-психологічні.

Економічні методи передбачають створення економічних умов для проведення податкової реформи. Мова йде про



необхідність фінансування проведеної податкової реформи, оскільки для її реалізації необхідно здійснювати певні витрати, пов'язані із її запровадженням.

Правові методи передбачають проведення податкової реформи через законодавче закріплення передбачуваних змін податкової системи, а саме: через прийняття законів, нормативно-правових актів та інше.

Організаційно-розпорядчі методи пов'язані із організаційною складовою механізму реалізації податкової реформи, що передбачає встановлення обов'язкових правил, що регламентують процес запровадження податкової реформи на кожному з етапів її проведення. Цей метод ґрунтується на застосуванні нормативних актів, що мають директивний характер (вказівки, розпорядження, інструкції, накази та ін.).

Податкова реформа проводиться у кілька етапів: підготовчий; етап безпосереднього проведення податкової реформи та заключний етап.

Підготовчий етап, починається з оцінки соціально-економічного стану країни та усвідомлення необхідності запровадження податкової реформи для покращення стану економіки. На цьому етапі розробляється стратегія податкової реформи, визначаються її цілями та задачами, що стоять перед нею. Після цього здійснюється планування самої податкової реформи, обґрунтування необхідності її запровадження, відбувається розгляд та прийняття податкової реформи.

Етап реалізації податкової реформи, який передбачає безпосередньо її проведення, тобто введення в дію розробленого та прийнятого законодавства та коригування механізму її реалізації при необхідності.

Заключний етап, на якому здійснюється оцінювання результативності впливу податкової реформи на стан економіки, визначається ступень досягнення стратегічної мети податкової політики та робляться висновки про необхідність запровадження наступної податкової реформи.

Соціально-психологічні методи передбачають реалізацію принципу гласності (прозорості) при проведенні податкової реформи через висвітлення процесу планування, реалізації податкової реформи та визначення її впливу на економіку у ЗМІ, на офіційних сайтах державних органах влади та через проведення круглих столів, конференцій, брифінгів тощо. Ці методи ґрунтуються на створенні умов для всебічного розвитку економічної обізнаності громадян, формування позитивної думки громадськості щодо необхідності запровадження податкової реформи через їх залучення до процесу обговорення напрямів передбачуваної податкової реформи та аргументованого пояснення основних напрямів її дії. Тобто важливим є сприяння формуванню позитивної суспільної думки щодо необхідності запровадження податкової реформи взагалі та окремих її напрямів.

Що ж стосується податкових важелів як підсилюючого засобу роботи всього механізму, то тут варто розглядати зміни податкових стимулів та податкових санкцій.

Зміна податкових стимулів — важелі податкової реформи, що спонукають до певної діяльності суб'єктів господарювання через їх матеріальне заохочення, що створює сприятливі умови для розвитку економіки. До податкових стимулів можна віднести зміни відносно податкових пільг, запровадження податкових канікул, зменшення ставок податків при здійсненні певного виду діяльності, податкових кредитів, прискореної амортизації та інших стимулів. Важливою умовою зміни кожного з названих стимулів є контроль за їх цільовим використанням.

Зміна податкових санкцій є важелем податкової реформи, що підсилює (послаблює) матеріальну відповідальність суб'єктів господарювання за не дотримання вимог податкового законодавства. Тут виділяють систему штрафів, що є обов'язковими одноразовими стягненнями карального характеру за порушення податкового законодавства у твердих грошових сумах та пеню як міру матеріального впливу за несвоєчасне та не повне виконання податкових зобов'язань, що нараховується за кожний день простроченого платежу у відсотках.

Податкові реформи не повинні носити санкційний характер, але повинні підвищувати відповідальність платників та носити заохочувальний характер.

## ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

— механізм реалізації податкової реформи включає в себе сукупність інструментів, методів та важелів, правового, нормативного та інформаційного забезпечення, за допомогою яких запроваджується податкова реформа;

— дотримання принципів реалізації податкової реформи дозволить підвищити результативність її проведення;

— найважливішою складовою механізму реалізації податкової реформи є застосовані нею інструменти.

Подальше дослідження буде проводитися у напрямку визначення ступеня дотримання принципів реалізації податкової реформи та визначення дієвості її інструментів стосовно їх впливу на економіку країни.

### Література:

1. Луценко І.С. Елементи податків як інструменти реалізації податкової політики в сфері зовнішньоекономічної діяльності / І.С. Луценко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. — 2012. — № 2. — С. 94—98.

2. Толковый словарь Ушакова. Д.Н. Ушаков. 1935—1940 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/859698>

3. Никольский П. С. Финансы в системе хозяйственного механизма управления промышленностью / П. С. Никольский. — М.: Финансы и статистика. — 1982. — 127 с.

4. Глушенко Л.А. Стимулы и критерии эффективности проведения налоговых реформ в России: дис. ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / Глушенко Лидия Александровна. — Волгоград, 2005. — 169 с.

5. Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p>

6. Проект концепції реформування податкової системи України від 2 червня 2010 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/project/656.html>

7. Хомутенко В.П. Податок на прибуток: проблеми та шляхи їхнього вирішення / В.П. Хомутенко // Вісник соціально-економічних досліджень. — Вип. 13. — 2003. — С. 315—319.

8. Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

9. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: В 3 т. / [за ред. Данеленка А.І.]. — К.: Фенікс, 2008. — Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації. — 2008. — 468 с.

### References:

1. Lutsenko, I. S. (2012), "Elements taxes as instruments implementing tax policies in foreign economic activity", *Zovnishnia torhivlia:ekonomika, finansy, pravo*, vol. 2, pp. 94-98.

2. Ushakov, D.N. (1935—1940), *Tolkovyj slovar' [Explanatory Dictionary]*, available at: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/859698> (Accessed 22 July 2015).

3. Nykol'skyj, P. S. (1982), *Fynansy v sisteme khozjazstvennoho mekhanyzma upravlenyia promyshlennost'iu* [Finance in the economic mechanism of management in industry], *Fynansy y statystyka*, Moscow, Russia.

4. Hlushenko, L.A. (2005), "Incentives and performance criteria of the tax reforms in Russia", *Volhohrad, Russia*.

5. Cabinet of Ministers of Ukraine (2012), Resolution "The concept of reforming the tax system", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-p> (Accessed 15 May 2015).

6. Cabinet of Ministers of Ukraine (2010), Resolution "The draft concept of reforming the tax system", available at: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/project/656.html> (Accessed 15 May 2015).

7. Khomutenko, V. P. (2003), "Income tax: problems and ways of their solution", *Visnyk sotsial'no-ekonomichnykh doslidzhen'*, vol. 13, pp. 315—319.

8. State Statistics Service of Ukraine (2014), Statistical information, available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

9. Danelenko A.I. (2008), *Finansovo-monetarni vazheli ekonomichnoho rozvytku* [Financial and monetary levers of economic development], *Feniks*, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 22.07.2015 р.