

УДК 336.22:330.01

С.Лазур

## РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В ПАРАДИГМІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

**Охарактеризовано податкову систему України з позицій фінансової безпеки держави. Запропоновано напрями підвищення податкоспроможності локального рівня. Висвітлено напрями державної фінансової політики стимулювання суспільно-пріоритетних видів діяльності. Запропоновано шляхи удосконалення механізмів справляння податків, зборів, інших обов'язкових платежів.**

**Ключові слова: фінансова безпека держави, податкоспроможність територій, державна фінансова політика, механізм справляння, інвестиційні податкові стимули, оптимізація рівня податкового навантаження, ефективність системи оподаткування, нейтральність системи оподаткування.**

В умовах ринкової економіки, незалежно від стадії її розвитку, податки в найповнішій формі відтворюють перерозподільчі механізми реалізації фінансових відносин. Податкова система як сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів повинна гармонійно поєднувати в собі як фіскальні, так і регулюючі властивості оподаткування. Саме цьому сприяє зміна концептуальних підходів щодо визначення місця й ролі носіїв фіску в економічній системі держави.

Становлення та розвиток системи оподаткування в Україні в умовах світової фінансової глобалізації має також відображати світові фіскально-економічні тенденції, щоправда, з урахуванням національної специфіки та ментальності.

Нині формально можна констатувати про поступове наближення податкової системи України до світових фіскальних стандартів. Однак це аж ніяк не може знівелювати всіх тих критичних зауважень до вітчизняної системи оподаткування, які широко обговорюються в парламенті, уряді, наукових колах, серед практичних працівників і загалом серед громадськості. Зокрема проблемі питання у податковій сфері висвітлені в працях В. Андрушенка [1], О. Василика [2], Г. Башнянина [3], А. Даниленка [4], А. Крисоватого [5], М. Кучерявенка [6], В. Опаріна [7], А. Соколовської [8], С. Юрія [9] та багатьох інших. Отже, об'єктивною необхідністю є подальше удосконалення та реформування вітчизняної системи фіску.

Мета статті – висвітлення перспективних напрямів реформування системи оподаткування для підвищення її ефективності та оптимізації співвідношення між різними формами податкових вилучень, а також найповнішої реалізації регулюючих властивостей фіскальних інструментів із метою забезпечення сталого розвитку підприємництва та економічної системи загалом в умовах фінансової та економічної нестабільності.

З позиції фінансової безпеки держави податкова система в Україні балансує на рівні порогових значень, оскільки рівень централізації ВВП через бюджетну систему не перевищує 30%, а відношення дефіциту зведеного бюджету до ВВП є меншим трьохвідсоткового значення. З іншого боку, оптимальні кількісні показники не є тенденційно сталими. Більше того, вони не дають належної інформації про ув'язку

співвідношення критеріїв фінансової достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості податкової політики, оскільки останні є наслідком дії низки якісних чинників та суспільних компромісів. У контексті зазначеного першочергового вирішення потребують два завдання:

1) оптимізація номінального рівня податкового навантаження в умовах підтримки збалансованого формування бюджетів усіх рівнів управління та стимулювання економічного зростання як антикризового заходу;

2) підвищення ефективності й нейтральності системи оподаткування.

Встановлення та законодавче підкріплення системно-базових чинників реформування системи оподаткування ринкового типу повинно знайти своє продовження у конкретних змінах механізмів справляння податків, зборів інших обов'язкових платежів. Погоджений характер податкової реформи має супроводжуватися послідовно-виваженими заходами в галузях прямого (податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб), опосередковано-повитратного (податок на землю та інші ресурсні платежі, збір за першу реєстрацію транспортних засобів, місцеві податки і збори, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), непрямого (ПДВ, акцизний податок, мито) оподаткування.

Нині можна констатувати незначний вплив податку на прибуток на стимули до підприємницької діяльності. Водночас податкове зобов'язання скорочує величину чистого прибутку, що негативно позначається на фінансовій стійкості платників, насамперед підприємств із матеріаломіскою технологією виробництва та підприємств із тривалим періодом обороту капіталу. У підсумку головний вектор реформування прибуткового оподаткування юридичних осіб спрямовується на оптимізацію основних податкоформуючих складових – доходу, собівартості, обсягів наданих пільг.

Оптимізація бази оподаткування та розширення системи інвестиційних пільг можуть призвести до суттєвого зменшення податкового навантаження на прибуток підприємств. Це певною мірою ставить під сумнів необхідність зниження рівня податкової ставки, яка і так на сьогодні є незначною за європейськими мірками. Збереження пропорційної ставки продиктоване самим економічним середовищем та фінансово-бюджетними потребами держави. Крім того, помірковане пропорційно-прибуткове корпоративне оподаткування характеризується як "... відносно простий процес, дешевий з позицій адміністрування податку і, найголовніше, не справляє деструктивної дії на механізм нагромадження капіталу. Диференція податкових ставок доцільна лише в умовах високого розвитку ринкових відносин, низької тінізації економіки країни, високого ступеня довіри між учасниками податкового процесу, спрощення податкової звітності тощо. У встановленні прогресивних ставок доцільно керуватися критеріями рівнонапруженості, справедливості, нейтральності. Останні мають забезпечити фінансову базу дотримання єдиних норм соціальної забезпеченості, розвитку економічної інфраструктури та освоєння ресурсів держави в інтересах національної економіки" [10].

Одним із наслідків фінансової кризи стає або об'єднання компаній з метою соціального ведення господарської діяльності, або ж поглинання фінансово стабільними компаніями менш конкурентоспроможних суб'єктів ринку. Оскільки окреслене економічне явище стає масовим, то виникає потреба адекватних змін у системі оподаткування. Насамперед із метою впорядкування податкової роботи доцільно

вдосконалити консолідовану податкову звітність, що дозволяє обліковувати фінансовий результат з метою оподаткування платників, що входять до складу холдингу.

Одним з істотних недоліків вітчизняної податкової системи є значне податкове “завантаження” собівартості. Згідно із чинним законодавством остання є джерелом сплати податку на землю, збору за першу реєстрацію транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.

За цього, якщо податки на ресурси (плата за землю та інші природні ресурси) є відносно стабільними витратоформуючими чинниками, то зовсім протилежною є ситуація з єдиним соціальним внеском. Саме високий рівень єдиного внеску є каталізатором додаткового вимивання оборотного капіталу з господарського циклу суб’єктів господарювання. Збільшення опосередкованих податків спричинює або підвищення ціни реалізації або призводить до скорочення оборотних коштів. Платежі до цільових позабюджетних фондів соціального спрямування, по-перше, штучно завищують собівартість, оскільки їх величина за різні роки коливається в межах 35 – 40% від фактичних витрат на заробітну плату і до того ж не є стабільною; по-друге, значне навантаження на собівартість призводить до зниження рівня оплати праці або ж використання неофіційних каналів виплати заробітної плати.

Фіскальна дійсність вимагає зменшення сукупної ставки платежів до цільових державних фондів пенсійного й соціального призначення при одночасному збереженні існуючих обсягів надходжень останніх. Вказана проблема не залишилася поза увагою вітчизняних економістів. Зокрема, слушною є пропозиція змінити пропорції розподілу платежів до соціальних фондів між роботодавцями і найманими працівниками шляхом відповідного підвищення заробітної плати найманих працівників на суму приросту їх платежів до соціальних фондів (“бруттизації заробітної плати”) [11].

У контексті адміністративно-територіальної реформи та збалансованості місцевих бюджетів можна виокремити три основних моменти. Перший пов’язаний із розширенням конституційних повноважень місцевого самоврядування; другий ґрунтується на скороченні обсягів бюджетного перерозподілу через систему міжбюджетних відносин; третій причинно-наслідковий – пов’язаний із збільшенням обсягів бюджетних надходжень, насамперед податкових платежів.

Фінансова незалежність території прямо залежить від її податкової спроможності та можливостей самостійного бюджетування як показників доходів, так і показників видатків місцевих бюджетів без підтасовування останніх під граничні обсяги міжбюджетних трансфертів, затверджених бюджетним законодавством у міжтериторіальному розрізі. З огляду на це, безальтернативним видається розширення ролі місцевих податків і зборів у фінансуванні соціально-економічних програм місцевого значення, а також частини централізованих заходів, згідно із принципом субсидіарності. Запровадження податку на нерухоме майно громадян, окремі види власності, зміна статусу плати за землю, ресурсних платежів місцевого значення, використання місцевих акцизних надбавок при продажу нафтопродуктів безпосереднім споживачам, а також при реалізації алкогольних напоїв на розлив чи тютюнових виробів поштучно, істотне розширення місцевих зборів шляхом встановлення їх на заняття торгівлею, на видовища і розваги, на торгівлю алкогольними напоями і тютюновими виробами, на надання ліцензій на спадщину, на подарунки, на осіб які мають у своїй власності дві або більше

квартири, на мисливство і рибальство, на відкриття питних закладів, готелів, на прибирання вулиць та благоустрій, на утилізацію побутових відходів, на кар'єри, на осіб, діяльність яких пов'язана із забрудненням навколишнього природного середовища (екологічні податки із системою гнучких фінансових санкцій) – ось основні напрями підвищення дієвості інституту місцевого оподаткування і, як наслідок, розширення фінансової самостійності місцевої влади.

Функціонування альтернативних форм оподаткування – спрощеного (єдиного) податку з малих підприємств та громадян підприємців, що здійснюють свою діяльність без статусу юридичної особи, фіксованого сільськогосподарського податку – є наслідком державної фінансової політики стимулювання економічного розвитку окремих секторів економіки та суб'єктів бізнесу, діяльність яких є суспільно-пріоритетною. Водночас зазначені податки за певних умов можуть модифікуватися шляхом їх поглинання вагомішими за фіскально-екологічним статусом податками (наприклад, спрощений податок із малих підприємств без особливих ускладнень чи додаткових заходів можна “вмонтувати” у систему слабопрогресивного прибуткового оподаткування) та/або скасовуватися при досягненні поставленої мети (наприклад, набуття аграрним сектором достатнього рівня конкурентоспроможності на ринку товарів і послуг).

Вагоме податкове навантаження на підприємницьку діяльність справляють непрямі податки, насамперед ПДВ. На практиці саме непрямі податки створюють чи не найбільший негативний фіскальний вплив, оскільки: підвищують ціни, зменшуючи обсяги продажу, а отже, й прибуток (особливо негативним є цей вплив в умовах високої інфляції); несприятливо позначаються на фінансовому стані підприємств, що пов'язано із застосуванням дати нарахування за першою з подій; приховують реальне зростання податкового навантаження у зв'язку зі процедурою відшкодування податкового кредиту з ПДВ та віднесенням на валові витрати податку з пільгових товарів.

Хоча ПДВ є найбільш прогресивною формою оподаткування споживання, практика нарахування й сплати податку недостатньо повно відповідає вимогам ринкового середовища.

На нашу думку, широке коло платників ПДВ, які належать до різних галузей та форм господарювання, значною мірою визначає його універсальність. Рівень неоподаткованої бази, а також можливість добровільної реєстрації інших платників справляють певні негативні наслідки. Головні з них – підвищення вартості організації податку. Відомо, що в більшості розвинутих країн 60 – 70% надходжень від ПДВ припадає лише на 10 – 15% зареєстрованих підприємств. Таким чином, можна уникнути необхідності перевірки документації та обслуговування значної кількості малих підприємств, платежі яких є незначними, і зосередити увагу податкових органів на більш продуктивних ділянках роботи. На фоні недостатньої технічної забезпеченості вітчизняного фіскального апарату потреба встановлення порівняно високої неоподаткованої межі та її поширення на всі без винятку галузі господарювання стає очевидною. Для порівняння, в Італії не існує подібних обмежень щодо підприємницьких структур малого бізнесу і, як наслідок, ефективність оподаткування є чи не найнижчою в Європі [12]. Крім того, доведення неоподаткованої бази до економічно доцільної величини сприятливо позначиться на розширенні сфери діяльності малого бізнесу.

Вимагає також перегляду і якісний склад оподаткованої бази. Аналіз чинного законодавства з ПДВ засвідчив ще один істотний недолік – подвійне оподаткування. Такий факт має місце при оподаткуванні підакцизних товарів. Очевидно, що в такий спосіб держава вирішує свої фіскальні інтереси, одночасно порушуючи задекларовані нею ж принципи податкової політики. Тобто додана вартість із метою оподаткування має бути максимально очищена від інших непрямих податків та платежів.

Перехід на загальновизнані у світі принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності зумовлює потребу врахування бази оподаткування ПДВ за фактом передачі права власності на продукцію (роботи, послуги). Водночас з'являються суттєві перепони, властиві для країни з постсоціалістичною економікою, – високий рівень монополізації та недостатній розвиток суб'єктів господарювання недержавної форми власності. Виходів із окресленої ситуації два – або збільшення державного замовлення з високою гарантією оплати (на сучасному етапі це вкрай неефективно), або ж прискорення процесу ринкової комерціалізації в контексті структурної перебудови національної економіки й комплексної фінансової реформи.

Діючим податковим законодавством України передбачено широку систему пільг із ПДВ. Вірогідно, що перелік пільгових благ продиктований настроями соціальної справедливості. Звільнення від ПДВ має на меті два основних завдання. По-перше, захист інтересів малозабезпечених верств населення (соціально-політичні мотиви); по-друге, стимулювання випуску окремих видів товарів (робіт, послуг).

На нашу думку, звільнення від сплати ПДВ повинно стосуватись таких товарів та послуг: продукти харчування, ліки й медичне обслуговування, витрати на освіту, купівля і найм житла, книги і газети, музеї, державні послуги, фінансові послуги, витрати на мистецтво, спорт, експортні операції. За цього механізм пільгового оподаткування має ґрунтуватися на двох методах: вилучення з оподаткування і встановлення знижених ставок на предмети першої необхідності.

У перспективі доцільно поступово переходити до диференційованої шкали ставок, виходячи із принципу: товари першої необхідності – знижена ставка, товари розкоші – підвищена ставка, усі інші товари – стандартна ставка. Розміри ставок ПДВ мають визначатися не лише бюджетними потребами, але й реальними доходами споживачів. Враховуючи скрутний, кризовий фінансовий стан у державі, необхідно зазначити, що запровадження диференційованих ставок на сьогодні буде малоефективним, оскільки зумовить зростання адміністративних витрат щодо обслуговування ПДВ та значно ускладнить механізм його дії.

Важливим видом непрямих податків є специфічні акцизи, які регулюють кількісні параметри споживання визначеного кола товарів. Водночас регулююча роль акцизу належно не проявляється в Україні: підвищене оподаткування окремих видів товарів зумовило зростання тіншового обороту, ухилення від оподаткування і, що найголовніше – появу великої маси неякісної, підробленої продукції. Тут потрібні виважені загальнодержавні заходи протекціоністського типу: жорсткий контроль за виробництвом та імпортом підакцизних товарів, встановлення державної монополії на виготовлення окремих із них, підвищення відповідальності за ухилення від оподаткування.

Отже, фінансовою основою бюджетної системи в умовах економічної кризи є податкові надходження. Однак певні деформації, що мають місце в процесі їх справляння,

негативно позначаються на загальній економічній ситуації і вимагають негайного усунення. Розроблені в цьому напрямку пропозиції доцільно враховувати при внесенні відповідних змін до Податкового кодексу України.

### **Висновки**

У контексті парадигми економічного зростання та фінансової політики соціальних пріоритетів доцільно переглянути ставки внесків на загальнодержавне пенсійне й соціальне страхування шляхом перенесення фіску з роботодавців на найманих працівників при одночасному підвищенні заробітної плати на суму “вивільнених” платежів; удосконалити податок на доходи фізичних осіб шляхом запровадження прогресивної шкали оподаткування; здійснити перегляд ресурсних платежів та ввести в дію податок на майно; раціоналізувати механізм справляння ПДВ, встановивши економічно обґрунтовані ставки оподаткування, оптимізувати систему податкових пільг, виключити будь-які механізми подвійного оподаткування доданої вартості, встановити єдиний порядок обліку податкового зобов’язання і податкового кредиту, спростити процедуру відшкодування податку тощо; активізувати роль акцизного податку як інструмента протекціоністської антикризової політики.

Подальші дослідження доцільно зосередити на підвищенні ефективності адміністрування податків, зборів та інших обов’язкових платежів, раціоналізації організаційно-структурної моделі побудови апарату податкової служби на різних рівнях управління та удосконаленні податкової роботи з позицій фіску.

### **Літератури**

1. Сугорміна В. М. Держава – податки – бізнес: (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки) [Текст] : монографія / Сугорміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. — К. : Либідь, 1992. — 328 с.
2. Василик О. Д. Удосконалення податкової системи України / О. Д. Василик, К. В. Павлюк // Фінанси України [Текст]. — 1997. — № 10. — С. 34—43.
3. Ефективність фіскально-економічної політики в трансформаційній економіці [Текст] / Г. І. Башнянин, В. І. Блонська, С. С. Гринкевич [та ін.]. — Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2008. — 200 с.
4. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку [Текст] : в 3 т. Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка. — К. : Фенікс, 2008. — 468 с.
5. Крисоватий А. І. Податковий менеджмент [Текст] : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. Я. Кізіма. — Т. : Карт-бланш, 2004. — 304 с.
6. Кучерявенко Н. П. Основи податкового права [Текст] / Н. П. Кучерявенко. — Х. : Константа, 1996. — 320 с.
7. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія) [Текст] : навч. посіб. / В. М. Опарін. — [2-ге вид., доп. і перероб.]. — К. : КНЕУ, 2002. — 240 с.
8. Соколовська А. М. Податкова система України в контексті світового досвіду / А. М. Соколовська // Фінанси України [Текст]. — 1998. — № 7. — С. 77—89.
9. Юрій С. І. Бюджетна система України [Текст] : навч. посіб. / С. І. Юрій, Й. М. Бескид. — К. : НІОС, 2000. — 400 с.
10. Ефективність фіскально-економічної політики в трансформаційній економіці... — С. 107.
11. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку... — С. 160.

12. Налоговые реформы. Теория и практика [Текст] : монография / [И. А. Майбуров и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 441.

**S. Lazur**

**THE REFORMING OF THE TAX SYSTEM  
IN THE SUSTAINABLE DEVELOPMENT PARADIGM**

**The characteristic of the tax system of Ukraine from positions of financial security is made. Directions of fiscal local level increasing are proposed. The aspects of the national fiscal policy to stimulate socio-priority activities are outlined. The ways of improvement of the mechanisms for collecting taxes, fees and other payments are proposed.**

**Key words: financial security, fiscal efficiency of territories, government financial policy, mechanism for collecting, investment tax incentives, optimizing the level of the tax burden, tax efficiency, neutrality of the tax system.**