

УДК 336.225:340.130.5(477)

**О. Крайник,
Н. Процак**

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Проведено аналіз основних напрямів реформування податкової системи в результаті ухвалення нового Податкового кодексу. Показано особливу роль підвищення ефективності адміністрування податків у процесі реформування податкової системи. Визначено необхідність удосконалення системи податкового регулювання шляхом зміни підходів до організації роботи податкового контролю. Сформовано основні напрями продовження процесу реформування податкової системи України.

Ключові слова: реформування податкової системи, податкове регулювання, адміністрування податків.

Державна податкова політика є сукупністю підходів і рішень, що визначають напрямки мобілізації коштів платників податків з метою забезпечення фінансовими ресурсами бюджетів всіх рівнів. Ефективна податкова політика забезпечує стимулювання розвитку галузей, підприємств, та регіонів, що відповідає засадам економічної політики держави. Рівень ефективності та розвиненості податкового регулювання впливає на конкурентоспроможність економічної системи країни, її структуру, динаміку, розміщення продуктивних сил та темпи інноваційного розвитку, тобто виконує не лише фіскальну функцію, а й діє як механізм впливу на економіку. Підвищення ефективності оподаткування створює стимули для розвитку підприємництва, зменшення масштабів тіньової економіки, забезпечує наповнення бюджетів всіх рівнів.

До основних завдань реформування економіки країни, відповідно до Програми економічних реформ та Державної програми активізації розвитку економіки на 2013 – 2014 рр., прийнятої Кабінетом міністрів України, віднесено, реформування податкової системи з метою забезпечення відповідності податкового навантаження на бізнес реальним можливостям економіки. Це свідчить про актуальність обраної теми статті.

Проблеми податкового регулювання є предметом уваги багатьох українських вчених, зокрема Т. Єфименко, В. Плескач, І. Ковальова, А. Поддєрьогін, М. Лесько, Т. Богдан, І. Богдан, О. Тимченко, М. Кондратенко, дослідження яких свідчать, що податкове регулювання є важливим інструментом впливу на розвиток економічної системи і соціальної сфери.

Метою статті є дослідження і аналіз сучасного стану реформування податкової системи та визначення основних напрямків реформування в перспективі.

На сьогодні вирішення поставлених завдань пов'язується з ухваленням наприкінці 2010 р. Податкового кодексу України, який передовсім повинен забезпечити повноту правового регулювання податкових відносин, активізацію регулювальної функції податків та зборів та створення умов для ефективного податкового адміністрування. Окрім того, основні завдання, пов'язані з реформуванням податкової системи, були визначені Програмою економічних реформ на 2010 – 2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”. Однак говорити про досягнення

високого рівня ефективності функціонування податкової системи на сьогодні не доцільно. У податковій системі продовжують зберігатися такі негативні явища, як переплати податків і затримка відшкодування ПДВ з державного бюджету. Така політика викривлює досягнення Уряду в питанні підвищення фіскальної ефективності податкової системи та формує загрози для економічної активності корпоративного сектора [1].

Основними завданнями, які необхідно вирішити найближчим часом у сфері оподаткування є:

- високий рівень “тіньової” економіки та пов’язане з ним значне навантаження на фонд оплати праці;
- складна, недостатньо прозора система адміністрування;
- можливість ухилення від оподаткування та наявність шахрайських схем у сфері відшкодування ПДВ;
- наявність значної кількості податкових пільг, що призводить до недоотримання коштів до бюджетів всіх рівнів та зниження рівня соціальних стандартів.

Таким чином, податкова система орієнтована здебільшого на фіскальну функцію без надання належної уваги регулюючій, що негативно впливає на економічну активність, а отже і на сповільнення темпів економічного зростання, що свідчить про необхідність змін у податковому регулюванні. Напрямок зміни повинен відбуватись з дотриманням принципів економічної ефективності, адміністративної простоти, гнучкості, політичної відповідальності та справедливості, що забезпечить збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зокрема і внаслідок виведення економіки з тіні. Великий обсяг тіньового сектора спричиняє негативні наслідки для економіки України, зокрема недотримання конкуренції, зниження інвестиційного потенціалу економічної системи; недотримання стандартів якості продукції; сприяння зростанню рівня корупції внаслідок наявності значного обсягу неконтрольованих тіньових фінансових потоків.

Окрім того, існування значного тіньового сектора знижує інвестиційний потенціал країни. Ефективна політика держави в сфері оподаткування є одним із ефективних інструментів виведення капіталів з тіні, що сприятиме стимулюванню економічного зростання та зменшення тіньового сектора економіки. Як зазначає О. Тимченко, М. Кондратенко, “Важливою складовою дослідження впливу нововведень Податкового кодексу України й реформи державного соціального страхування на податкове навантаження є аналіз його динаміки за категоріями платників – безпосередніх учасників виробництва та розподілу ВВП. Актуальність цього питання зростає з урахуванням пріоритетів податкової політики” [2].

У Програмі економічних реформ на 2010 – 2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” визначено необхідним більш ефективно використовувати податкові важелі регулювання національної економіки для підтримки її конкурентоспроможності, прискорення структурних перетворень. Тому одним із головних завдань реформування податкової системи стало підвищення рівня конкурентоспроможності українських підприємств. Цій меті відповідало розроблення й ухвалення Податкового кодексу, імплементація якого повинна забезпечити створення сприятливого інвестиційного клімату в державі, залучення іноземних інвестицій вітчизняними підприємствами і забезпечення економічного зростання в країні.

Значний вплив податково-бюджетної політики на сукупний попит, виробництво і зайнятість досліджено авторами Т. Богдан, І. Богдан, які зазначають, що “позитивний вплив на рівень сукупного попиту реалізується з певним мультиплікатором, оскільки

групи населення, котрі отримують користь від зниження податкового тиску або підвищення державних видатків, збільшують обсяги власних витрат, що, у свою чергу, підвищує рівень доходів інших економічних агентів та визначає зростання сукупних витрат у економіці. Чітко виражені ефекти пропозиції мають державні програми розвитку фізичної інфраструктури та зниження податкового тиску на трудові доходи” [3].

Принципи податкової системи, закладені в новому Податковому кодексі, інструменти та механізми реалізації податкових відносин розроблені відповідно до практики зарубіжних країн та кращих світових традицій адміністрування податків, що забезпечує рівність у реалізації прав та інтересів усіх учасників процесу.

Аналіз впливу запровадження Податкового кодексу на міжнародну оцінку податкової системи України за допомогою рейтингу “Doing Business” [4] за індексом “Сплата податків” дало змогу виявити переваги реформування податкової системи й визначити напрями, що потребують додаткового опрацювання. Такими напрямками, на думку міжнародних експертів, залишається величезна кількість дозвільних і перевіряючих органів та застосування більш жорстких методів контролю підприємницької діяльності. Ці негативні чинники сприяють “тонізації” окремих секторів економіки та є суттєвим гальмом на шляху реалізації розпочатих реформ.

Одним із стратегічних завдань реформування податкової системи України визначено зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі внаслідок зменшення частки податків у витратах підприємств і скорочення витрат часу платників на нарахування і сплату податків [5].

Комплексне запровадження таких змін до системи оподаткування дасть можливість значним чином покращити якість адміністрування податків і зборів, боротися із оптимізацією податкових зобов’язань на стадії використання коштів, отриманих із порушенням податкового законодавства. Податковим кодексом передбачено такі необхідні кроки для зменшення частки податків у витратах підприємств:

– зменшено кількість податків і зборів: загальнодержавних – з 29 до 18, місцевих – з 14 до 5;

– з 2011 р. розпочалося поетапне зниження ставки податку на прибуток підприємств, яка в 2014 р. має становити лише 16%;

– з 2014 р. ставка податку на додану вартість (далі – ПДВ) становитиме 17% [6].

Зниження ставки податків на прибуток підприємств та зменшення кількості податків та зборів повинні зменшити податкове навантаження на підприємство, що сприятиме покращенню його фінансового стану. Важливим у цьому аспекті є зниження ставки єдиного соціального внеску, який сплачується роботодавцем, підвищує собівартість продукції, зменшуючи її прибутковість, і становить значну частку в загальній сумі обов’язкових платежів, що враховуються при визначенні податкового навантаження на підприємство. Програмою реформ у цій частині передбачено поступове підвищення ставки єдиного соціального внеску для найманих робітників і її зниження для роботодавців. Однак реалізація цієї частини реформування у сфері зміни податкового навантаження потребує додаткового вивчення можливого впливу регуляторної дії на обидві сторони підприємницького процесу.

Одним із найбільших джерел бюджетних надходжень (табл. 1) є податок на додану вартість. За даними Міністерства фінансів України, у доходах Зведеного бюджету України його частка у всіх доходах протягом 2005 – 2011 рр. коливалася у межах від 25,19% (2005 р.) до 32,64% (2011 р.) [7].

Таблиця 1

**Структура доходів зведеного бюджету України у 2005 – 2011 рр.,
у % до загальної суми доходів**

Рік	Податкові надходження	З них				Неподаткові надходження	Інші доходи
		Податок на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток підприємств	Податок на додану вартість	Акцизний податок		
2005	73,08	12,91	17,49	25,19	5,92	23,68	3,23
2006	73,19	13,27	15,23	29,33	5,01	23,60	3,21
2007	73,32	15,81	15,64	27,00	4,80	22,08	4,60
2008	76,26	15,41	16,07	30,91	4,29	20,32	3,42
2009	76,23	16,30	12,11	30,99	7,92	21,41	2,37
2010	74,54	16,23	12,83	27,44	9,00	23,48	1,98
2011	83,98	15,11	13,82	32,64	8,51	15,06	0,97

Можна зробити висновок, що у 2011 р. значно зросла фіскальна ефективність ПДВ, що пов'язано з запровадженням Податкового кодексу і дало змогу покращити адміністрування ПДВ та підвищило фіскальну дисципліну.

Водночас на необхідності удосконалення управління сплатою цього податку наголошують А. Поддєрьогін, М. Лесько, які вважають, що “для поліпшення управління сплатою ПДВ, зменшення податкової заборгованості, а також іммобілізації грошових коштів суб'єктів підприємництва на його сплату необхідно вдосконалювати податкове планування на мікрорівні. Воно може здійснюватися шляхом складання бюджету податку на додану вартість” [8].

Окрім того, удосконалення системи адміністрування ПДВ має відбуватись шляхом запровадження Єдиного реєстру податкових накладних; введення автоматичного відшкодування ПДВ; звільнення від оподаткування операцій з поставки будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла, операцій з зерновими культурами тощо.

Положення, закладені в Податковому кодексі України, сприятимуть скороченню витрат часу платників на нарахування і сплату податків унаслідок зведення усіх законів із питань оподаткування в єдиний нормативний документ та запровадження електронного документообігу. Важливим напрямком вдосконалення податкової політики є розширення бази оподаткування шляхом зменшення рівня тінізації економіки та забезпечення рівних конкурентних умов у економічному просторі країни.

Програмою податкового реформування передбачено в чітко визначені терміни вдосконалення правового регулювання відносин між державою та платниками податків, що виникають у процесі започаткування власної справи, податкового обліку, декларування податкових зобов'язань та їх виконання.

Одним із завдань щодо запровадження змін у податковому законодавстві є підвищення ефективності адміністрування податків, що передбачає необхідність проведення інформаційно-аналітичного спектру робіт із обґрунтування ефективності управлінських рішень в органах фінансової та фіскальної сфер, а витрати на адміністрування нових податків повинні бути мінімізовані.

Підвищення ефективності адміністрування податків відіграє важливу роль у вирішенні фінансових проблем розвитку територіальних громад шляхом сприяння

удосконаленню адміністрування вже існуючих джерел наповнення бюджетів. Процес застосування адміністративних процедур викликає найбільше застережень з боку підприємницького середовища і є однією з найслабших ланок податкової системи. Вирішення цієї проблеми забезпечить зменшення тіньового сектора та запобігання ухиленню від сплати податків і зборів; збільшення надходжень до всіх рівнів бюджетів; покращення умов надходження інвестиційних ресурсів; формування високої податкової культури у платників податків. Основним напрямком зміни у системі адміністрування податків є спрощення адміністрування податків для підприємств, зменшення витрат часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку та звітності й сплату податків.

Виконання цього завдання передбачає підвищення рівня інформаційного забезпечення й упровадження автоматизованої системи документообігу для зниження витрат на адміністрування податків; удосконалення порядку реєстрації платників податків; запровадження прозорої системи відповідальності співробітників податкової служби. Зміна правил адміністрування податків повинна забезпечити отримання економічного ефекту внаслідок зменшення рівня тінізації економіки та збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів. Однак такий ефект можна отримати лише у разі прийняття нових правил більшістю платників податків унаслідок налагодування копійки роз'яснювальної роботи щодо необхідності та суті нових правил адміністрування; зміни ставлення податкових органів до платників, налагодування дійсно партнерських відносин між ними; ефективної боротьби з корупцією; підвищення ступеня довіри до влади загалом.

Наступним кроком на шляху удосконалення системи податкового регулювання є зміна підходів до організації роботи податкового контролю, тобто визначення кількості та чітка регламентація видів перевірок, встановлення переліку документів, які мають бути пред'явлені для проведення документальної виїзної та фактичної перевірок; періодичності проведення документальних планових перевірок. З ухваленням Податкового кодексу зроблено значний крок уперед на шляху визначення закритого переліку прав і обов'язків платників податків і контролюючих органів з метою запобігання розширенню прав однієї й обмеження прав іншої сторони, а також налагодування партнерських відносин між платниками податків і контролюючими органами. Останнє набуває особливого значення, оскільки від таких відносин значною мірою залежить не лише виконання платниками свого податкового обов'язку, а й ефективність господарської діяльності. Важливим аспектом удосконалення системи оподаткування, на думку О. Тимченко, є дотримання правил оподаткування, розроблених у національних програмах, основою яких є такі ключові принципи:

1. Чітке окреслення цілей програми, прийнятних як для населення, всіх платників податків.
2. Інформаційна прозорість, тобто детальна публікація всіх доходів і пов'язаних із реалізацією програми.
3. Послідовність заходів: надання можливості добровільно розкрити: ні активи й несплачені податки, застосування режиму примусу. Всі дотримання правил необхідно балансувати, спонукаючи добровільно їх дотримуватися і одночасно протидіяти порушникам. Сприйняття платникам і балансу є вирішальним для успіху програми.
4. Підвищення ризику для порушників податкового законодавства, програма потребує виділення коштів для того, щоб збільшити ризик для порушників після

завершення програми, які не бажають добровільно віддавати приховані доходи і сплачувати податки.

Окрім того, до стратегічних завдань реформування податкової системи України належать такі напрями, як гармонізація податкового законодавства із законодавством ЄС; забезпечення рівних умов конкуренції в економіці України; зменшення глибини соціальної нерівності. Продовження процесу реформування податкової системи України повинно проводитись у таких напрямках:

– корегування механізму оподаткування житлової нерухомості шляхом перетворення податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, на податок із широкою податковою базою і прогресивною шкалою податкових ставок;

– наближення акцизного податку на електроенергію і природний газ до стандартів ЄС. У межах цього напрямку пропонується скасування збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності і запровадження замість них розширеного переліку підакцизних товарів. Наступним кроком має стати наближення акцизного податку на електроенергію і природний газ в Україні до вимог законодавства ЄС щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії;

– реформування системи екологічного оподаткування шляхом поступового підвищення рівня податкового навантаження екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоєвропейського значення; підвищення розміру ставок екологічних податків шляхом запровадження прогресивних коефіцієнтів до встановлених нормативів за необліковане забруднення навколишнього середовища та понадлімітне забруднення навколишнього середовища; посилення компенсаційної та розподільчої функцій екологічних платежів шляхом забезпечення їх цільової спрямованості на покриття витрат за державними цільовими програмами (щодо захисту навколишнього природного середовища) після надходжень від екологічно орієнтованих податків та зборів;

– перегляд системи податкових пільг шляхом відмови від галузевих податкових пільг і запровадження замість них інвестиційної податкової знижки, право на яку матимуть усі суб'єкти господарювання, що здійснюватимуть інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам; запровадження державного управління процесами надання, використання і скасування податкових пільг. З цією метою необхідно ввести податкові пільги до складу видатків державного бюджету. Їх облік поряд із прямими бюджетними видатками дасть змогу оцінювати загальну суму державних видатків (державних субсидій), що надаються прямими і непрямими методами, відтак – загальну суму державної підтримки окремих видів діяльності і окремих груп платників податків. Окрім зазначеного, метою застосування єдиного підходу до аналізу податкових пільг і бюджетних видатків є: забезпечення відповідальнішого ставлення до надання податкових пільг; здійснення порівняльного аналізу ефективності податкових і бюджетних видатків як передумови для вибору найбільш доцільного способу державної підтримки певних видів діяльності і суб'єктів господарювання; запровадження постійного контролю і моніторингу за використанням податкових пільг; забезпечення оприлюднення звітів ДПА України про втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг; введення щорічних публічних галузевих звітів про результати використання наданих їм податкових пільг. Посилення контролю за наданням існуючих податкових пільг повинно стимулювати запровадження тих, які можуть забезпечити хоча б один із видів ефекту: економічного, соціального,

фіскального. Це не тільки підвищить обґрунтованість надання податкових пільг, але й стане чинником, що обмежить розширення їх переліку, а також полегшить подальший контроль за ефективністю використання;

– зменшення рівня тінізації економіки та масштабів ухилення від сплати податків. Високий рівень тінізації української економіки створює можливості для поширення корупції, недоотримання державних доходів, вчинення інших правопорушень. Легалізація активів, набутих поза межами правового поля, дасть змогу перевести доходи та майно, з яких не сплачені податки, у сферу легальної економічної діяльності, що буде сприяти розширенню бази оподаткування та зростання обсягу доходів до всіх рівнів бюджетів.

Отже, з прийняттям Податкового кодексу в Україні започатковано реформування податкової системи та першим кроком, що є формування цілісної законодавчої бази з питань оподаткування, що регламентує економіко-правові відносини, які виникають у сфері оподаткування та визначає загальні засади встановлення податків і зборів, елементи оподаткування, прав та обов'язків платників податків і контролюючих органів, процедури адміністрування та сплати податків. Зміни податкового регулювання повинні бути спрямовані на досягнення стратегічних цілей економічного і соціального розвитку, підвищення рівня конкурентоспроможності економіки та прискорення інноваційно-інвестиційних процесів у країні. Необхідність продовження реформування системи оподаткування в Україні пов'язана зі змінами регулювання економічних процесів, які неодмінно повинні включати і державне регулювання системи оподаткування. Розширення бази оподаткування шляхом зниження величини тіньового сектора сприятиме створенню рівних конкурентних умов у економічному просторі країни. Окрім того, проведення моніторингу впливу змін податкового законодавства на економіку країни з моменту впровадження Податкового кодексу створило можливість на практиці визначити недоліки та переваги документа, та ініціювати пропозиції щодо відповідних змін. Важливим у цьому контексті є врахування світового досвіду податкових реформ, який може забезпечити вибір найефективнішого варіанту податкових інструментів, як з точки зору наповнення бюджетів всіх рівнів, так і впливу на розвиток підприємницького сектора в Україні.

Література

1. Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2012 році [Текст] : Щорічне Послання Президента України до Верховної Ради України. — К. : НСД, 2012. — 256 с.
2. Тимченко О. М. Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні та його вплив на економічне зростання / О. М. Тимченко, М. Б. Кондратенко // Фінанси України [Текст]. — 2012. — № 10. — С. 34—43.
3. Contribute to The Doing Business report [Electronic resource]. — Access mode : <http://www.doingbusiness.org>.
4. Богдан Т. П. Стабілізаційна бюджетно-податкова політика та особливості її застосування / Т. П. Богдан, І. В. Богдан // Фінанси України [Текст]. — 2012. — № 7. — С. 3—16.
5. Кулешір В. В. Формування та використання фондів розвитку місцевих бюджетів / В. В. Кулешір // Економіка і регіон [Текст]. — 2011. — № 3(30). — С. 94.
6. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава [Електронний ресурс] : Програма економічних реформ на 2010 – 2014 роки. — Режим доступу : http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.

7. Інформація про стан виконання Зведеного та Державного бюджетів України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.

8. Поддєрьогін А. М. Сплата податку на додану вартість та іммобілізація грошових коштів суб'єктів підприємства / А. М. Поддєрьогін, М. В. Лєсько // Фінанси України [Текст]. — 2012. — № 5. — С. 40—49.

О. Крайник

N. Protsak

MODERN STATE AND PROSPECTS OF THE TAXATION SYSTEM IMPROVEMENT IN UKRAINE

The analysis of the main directions of tax system reforming as a result of the adoption of the new Tax Code is carried out. The special role of improving the efficiency of tax administering in the process of reforming the tax system is shown. The necessity of improving fiscal management by changing approaches to the organization of tax control is defined. The main ways of continuation of the process of the Ukraine's tax system reforming is formed.

Key words: tax system reforming, tax regulation, tax administration.