

Дуліба Є.В.

к.ю.н.,

доцент кафедри кримінального права та правосуддя  
Приватний вищий навчальний заклад  
«Міжнародний економіко-гуманітарний університет  
імені академіка Степана Дем'янчука»

## ПРО ОКРЕМІ ІНСТИТУЦІЙНІ УМОВИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ФУНКЦІЇ В УКРАЇНІ

**Постановка проблеми.** Оскільки регулювання економіки приймає безліч різноманітних форм і впливає різноманітними засобами, зрозуміло, що немає єдиного пояснення його підстав та можливих позитивних результатів впливу на економіку. Державне регулювання ринкової економіки охоплює таку велику кількість ринків товарів та послуг і настільки істотно різниться за формою та обсягом, що однією теорією важко пояснити бодай частину випадків регулювання [1, с. 84–85]. Сьогодні існує об'єктивна необхідність удосконалення податкового законодавства та податкового адміністрування з огляду на ускладнення та різноманіття ділової практики. Так, оподаткування під час здійснення операцій з певними фінансовими інструментами холдингових структур, під час застосування трансфертних цін та інші напрями вимагають детального законодавчого регулювання та/або нових підходів до адміністрування, а також підвищеної уваги органів, які адмініструють податки, підвищеної кваліфікації їх співробітників тощо.

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняній правовій та економічній науці дослідженням стану податкової системи, ефективності податкової функції та проблемам їх реформування з метою удосконалення присвячені роботи багатьох науковців. Це праці О.В. Баклана, А.І. Берлача, Д.А. Бекерської, П.К.Воронової, М.П. Кучерявенка, А.І. Крисоватого, Т.О. Коломоєць, В.І. Курила, О.П. Рябченко, В.Ф. Опришка, П.С. Пацурківського, Н.О. Саніахметової та інших учених.

**Формулювання завдання дослідження.** Метою статті є спроба з'ясування сутності та недоліків податкової функції України, розкриття умов та шляхів її реформування.

**Виклад основного матеріалу.** Будь-яке державне втручання в економіку передбачає впровадження певних змін. З позиції функціонування податкової системи ускладнення податкового законодавства та податкового адміністрування викликає ризик, який пов'язаний зі зростанням витрат на адміністрування та якісне виконання вимог законодавства. Крім того, внаслідок ускладнення правового регулювання та контролю зростають і ризики ведення бізнесу. Цілі реформування податкової системи та відповідних заходів податкової політики з огляду на вищевикладені проблеми та виклики, що стоять перед вітчизняною податковою системою, можуть бути виділені у таких інституційних умовах реформування, як збалансованість бюджету, підвищення ефективності та справедливості оподаткування водночас з органічним розвитком фіскального інструментарію.

Послідовно розглянемо доцільність та доцільність створення цих умов.

Якщо темпи реструктуризації та скорочення бюджетних витрат під час проведення відповідних реформ будуть повільніші за необхідні, то непопулярне підвищення податків для забезпечення бюджетної стабільності може виявитися неминучим. За таких умов треба враховувати, що підвищення податків є вкрай небажаним заходом, оскільки це по-

гіршує позиції національної економіки в міжнародній податковій конкуренції та може негативно впливати на інвестиційний клімат та економічне зростання. Але у цьому разі треба обирати найприйнятніший варіант, а саме незначне збільшення податків, якщо соціальні та політичні міркування не дозволять домогтися необхідного скорочення неефективних витрат, все-таки краще, ніж нарощування державного боргу понад допустимі межі або емісійне фінансування бюджету, що можуть спричинити макроекономічну нестабільність.

Для збільшення податкових доходів бюджету можуть бути вжиті такі майже традиційні заходи: збільшення податків за реалізації таких ліквідних товарів, як м'ясо, деревина, нафта, нафтопродукти та газ, скасування певних податкових пільг як для фізичних так і для юридичних осіб, підвищення акцизів на тютюн та алкоголь [1; 2; 3] тощо.

Але з огляду на соціальне незадоволення щодо застосування таких заходів зазначені способи підвищення податків можуть бути реалізовані лише як вимушений захід, якщо інші можливості запобігання макроекономічній нестабільності вичерпані. Якщо ж реструктуризація бюджетних витрат, підвищення їх ефективності дозволить знизити податки, то здійснювати це доцільно, використовуючи зниження тарифів страхових внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування працівників, оскільки, як відомо, високе навантаження на фонд оплати праці знижує конкурентоспроможність економіки.

Щодо підвищення ефективності та справедливості оподаткування як основної інституційної умови реалізації податкової функції варто зазначити таке. Недостатньо ефективне та справедливе оподаткування спотворює прийняття раціональних економічних рішень, негативно позначається на конкуренції, створює ризики зловживання з боку чиновників і стимули до недобросовісної поведінки суб'єктів господарювання, створює інші негативні чинники, внаслідок чого пригнічується загальна економічна активність.

Важливо врахувати ту обставину, що можливе скасування пільгових ставок податку на додану вартість спричинить необхідність розробки та впровадження компенсуючих механізмів [4; 5], оскільки пільгові ставки податку здебільшого застосовується для соціально значимих товарів, експортних операцій тощо. Тут доречно згадати досвід китайських реформ, яким властиві поетапність, експериментальний підхід, заснований на методі спроб і помилок, а способи, інструменти і форми перетворень суттєво відрізнялися за сферами (галузями) застосування, регіонами й санкціонувалися центральною владою лише після помітних успіхів на місцевому рівні.

Щодо зниження тарифів страхових внесків хотілося б зазначити таке. Проведена реформа єдиного соціального внеску не здатна забезпечити довгострокову збалансованість пенсійної системи, але водночас вона збільшила податкове навантаження та ускладнила податкове адміністрування. Збільшення податкового навантаження на суб'єкти підприємництва суперечить загальносвітовій тенденції, яка для підвищення конкурентоспроможності економіки передбачає зниження податкового навантаження на товаровиробників та капітал, водночас на споживання податкове навантаження збільшується [6; 7].

Стосовно страхових внесків на обов'язкове пенсійне та соціальне страхування незалежно від варіантів реформування пенсійної системи повинно бути поставлене питання про оптимальність цих платежів залежно від економічної ситуації в країні та добробуту населення [8; 9]. Необхідно також розглянути питання щодо доцільності повернення до неоподаткованого мінімуму з податку на доходи фізичних осіб, але збільшивши його до прожиткового мінімуму.

Що стосується реформування податків на майно у середньостроковій перспективі, то доцільно провести реформування майнового оподаткування. Ефективний та справедливий податок доречно застосувати на дійсно цінне рухоме та нерухоме майно, землю (чи довго-

строкове користування нею), на екзотичних тварин та навіть на утримання звичайних собак і кішок, наприклад, як у Японії та Ізраїлі.

Реформування податків на майно передбачає визначення того, буде стягуватися один або кілька податків, а проведення оцінки об'єктів оподаткування та встановлення параметрів оподаткування стосується податкових ставок і можливих податкових пільг. Рішення кожного з цих завдань має свої варіанти. Оцінка об'єктів оподаткування дійсно може проводитися незалежним оцінювачем, але у вітчизняних реаліях доцільною є типова оцінка податковими органами за деякими формальними критеріями на основі кадастрової оцінки об'єктів нерухомості. Основна проблема полягає у виборі методів оцінки, які здатні відображати відмінності у вартості об'єктів різної якості за розумних витрат. Слід зауважити, що для забезпечення оцінки об'єктів нерухомості важливою є не абсолютно точна відповідність оцінки податкової бази ринковій ціні об'єкта нерухомості, а коректне визначення відносних рівнів цін таких об'єктів, оскільки абсолютна ціна об'єктів нерухомості може вельми сильно коливатися залежно від різноманітних соціально-економічних чинників.

Загалом оподаткування майна фізичних осіб може передбачати не один, а два податки: один платять всі власники нерухомості, в інший – тільки власники дорогої нерухомості. Доцільно було б запровадити податок на основні фонди підприємств, які безпосередньо використовуються у створенні додаткової вартості. Такий податок був би дійсно виправданим позиції стимулювання ефективності бізнесу і міг би стати реальною заміною податку на додану вартість [10, с. 25]. Доречним є також запозичення до вітчизняного законодавства досвіду Великої Британії стосовно запровадження прогресивного податку на надприбутки підприємств, які отримуються внаслідок об'єктивних помилок, наприклад, під час проведення приватизації [11].

Слід модернізувати систему нормативів шкідливого впливу на навколишнє середови-

ще (гранично допустимі концентрації, гранично допустимі викиди, тимчасово узгоджені викиди). Дозволи на викиди повинні видаватися підприємствам з огляду на встановлені на основі науково обґрунтованої оцінки ризику для здоров'я населення від забруднення навколишнього середовища нормативи впливу. Плата за дозволи на викиди повинна бути доповнена значними штрафними санкціями за перевищення встановлених викидів, які державі треба пильно контролювати, виключивши можливість уникнення відповідальності [12].

Введення до бюджетного процесу етапу оцінки податкових витрат бюджету [13, с. 126–139] та відповідна оптимізація надання податкових преференцій здатні зробити істотний внесок у збільшення ефективності та справедливості оподаткування. Зрозуміло, що податкові пільги роблять податкову систему менш справедливою, оскільки завдяки пільгам одні особи платять менше податків, ніж інші особи з такими ж доходами, а крім того, пільги часто мають регресивний характер. Надання податкових пільг спричиняє зростання витрат на податкове адміністрування, тому податкова система функціонує менш ефективно. Регулярна оцінка податкових витрат бюджету та публікація звітності про них дозволять запровадити справедливий принцип – «широка податкова база – низька податкова ставка».

Елементом податкових перетворень як інституційної умови реалізації податкової функції має стати регулярне проведення аналізу встановлених раніше пільг, оцінка ефективності їх дії відповідно до поставлених завдань, що дозволить приймати рішення про їх продовження або скасування. Запровадження зазначених засад у правозастосовну практику буде кроком уперед у подальшій розробці та побудові сучасної Дайсієвої концепції правовладдя в нашій країні та у справедливій і чесній оптимізації суспільних відносин у сфері оподаткування. Крім того, слід відмовитися від практики надання податкових пільг без всебічної оцінки їх впливу на доходи бюджету, на вибір платників податків та інші проце-

си в економіці, а також потрібно погоджувати введення податкових пільг з бюджетними проектами, які засновані як на оптимістичному, так і на песимістичному макроекономічному прогнозі.

Чинне законодавство передбачає необхідний інструментарій, щоб виявити участь фірм-одноенок у схемах уникнення від податків та покарати бенефіціарів, але відповідні заходи надзвичайно рідко досягають результатів та вимагають великих витрат. Тому за аналогією із закордонним податковим законодавством у вітчизняній системі оподаткування доцільно дотримуватись таких принципів: встановлення податкових пільг та форм є прерогативою винятково законодавства; категорична заборона надання індивідуальних податкових пільг тощо [14, с. 370].

Використання фірм-одноенок у схемах ухилення від податків можливе лише за участі банків. Тому збільшення вимог до мінімального розміру статутного капіталу банків буде сприяти вирішенню цієї проблеми як за допомогою ліквідації та реорганізації дрібних банків, що беруть участь у схемах ухилення від податків, так і за допомогою розширення арсеналу Національного Банку України щодо посилення нагляду за добросовісністю банківської діяльності.

Важливою умовою поліпшення якості податкового адміністрування є розмежування законного зменшення податкових платежів та незаконного уникнення від оподаткування, дійсне використання під час реалізації податкової функції закріпленого у податковому законодавстві поняття ділової мети. Ідеться про кваліфікацію таких юридичних фактів, коли платник податків, здійснюючи не заборонені законом дії та формально дотримуючись вимог законодавства, штучно зменшує свої податкові зобов'язання. Позитивна практика зарубіжних країн [15; 16] показує, що здебільшого до платників податків можуть застосовуватися певні санкції, якщо вчинені операції мали винятковою або переважною метою податкову вигоду, тобто не мали діло-

вої мети. Як відомо, суть доктрини полягає у тому, що правочин, який спрямований винятково на зменшення бази оподаткування та не має розумної, економічно обгрунтованої, необхідної і достатньої ділової (господарської) мети, може бути визнаний недійсним. Для запобігання ухиленню від сплати податків одержана податкова вигода не визнається діловою метою правочину [17].

Ширше та дієвіше використання у податковому адмініструванні поняття ділової мети дозволить підвищити передбачуваність наслідків від не зовсім добросовісних дій учасників податкових правовідносин, а також буде сприяти реалізації принципів усебічності оподаткування та рівності суб'єктів оподаткування. Для досягнення законності та іншої поставленої мети під час видання підзаконних нормативно-правових актів діяльність компетентних органів публічного управління повинна ґрунтуватися на принципі чесності, так само як і принцип чесності має бути основою фундаменту, на якому повинна ґрунтуватися будь-яка діяльність державних службовців, службовців місцевого самоврядування, особливо керівників [14, с. 293]. Також необхідні вдосконалення правил протидії практиці недостатньої капіталізації, встановлення регламентації для бенефіціарного володіння і для контрольованих іноземних компаній, чіткіше визначення податкового резидентства корпорацій, розвиток системи міжнародного податкового обміну інформацією.

Важливим напрямом у галузі податкового адміністрування є вдосконалення інституту роз'яснень податкового законодавства, процедур досудового розгляду податкових справ, системи відповідальності за порушення норм податкового законодавства тощо. Для обмеження свободи адміністративного розсуду посадових осіб, що здійснюють податкові перевірки, необхідно забезпечити однакове тлумачення суперечливих питань податкового законодавства у нормативних актах Міністерства фінансів (наприклад, інформаційних листах) та надання їм обов'язкової сили для



податкових органів. Потрібне максимальне уточнення складів адміністративних правопорушень у сфері податків та зборів, щоб уникнути необґрунтованого притягнення до адміністративної відповідальності, а також забезпечення невідворотності кримінальної покарання за ухилення від сплати податків.

У якості заходів відповідальності за ухилення від сплати податків та приховування майна від оподаткування, як і за ухилення від сплати митних платежів, слід використовувати тільки штрафи, розмір яких повинен залежати від суми податкової заборгованості, а також від повторності вчиненого діяння [18; 19; 20].

До завдань правового регулювання підприємницької діяльності (зокрема, під час реалізації фіскальної функції), окрім дотримання публічних інтересів, слід також віднести створення сприятливих умов для розвитку приватної ініціативи шляхом інституційного розвитку ринкових механізмів; компенсацію можливого негативного впливу у процесі формування нової системи господарювання [19, с. 171]. Також доречною та доцільною вважаємо відмову від покарання у вигляді позбавлення волі за вчинення податкових злочинів.

**Висновки.** Отже, основними умовами оподаткування водночас із забезпеченням необхідних надходжень до бюджету є також стимулювання позитивних тенденцій в економіці та забезпечення необхідного рівня соціальних

гарантій. З огляду на це вибір інструментів податкового впливу, характеру та механізму їх використання не може бути випадковим – вони повинні визначатися державною стратегією та напрямком розвитку податкової системи. Однак політична, економічна та соціальна специфіка та проблеми викликають необхідність коригування форм та методів податкового впливу і визначення їх пріоритетності та поєднання. Лише обґрунтоване, комплексне та заздалегідь продумане використання всіх інструментів податкової політики може призвести до ефективних результатів.

Автор також сподівається, що корисним виявиться продовження дискусії щодо зазначених у статті питань, зокрема тих, які стосуються таких умов реалізації податкової функції:

- здійснення безперервної роботи щодо моніторингу та удосконалення податкового законодавства;
- посилення регулюючої, стимулюючої та контролюючої функції оподаткування;
- спрощення оподаткування та скорочення всіх видів пільг;
- зниження розмірів платежів у позабюджетні фонди;
- уніфікація політики та дій державних органів, що за функціональним призначенням дбають про поповнення дохідної частини бюджету тощо.

#### Анотація

У статті розглянуто інституційні умови реалізації податкової функції, проаналізовано основні проблеми та напрями розвитку оподаткування. Розглянуто окремі фіскальні засоби та заходи, що впливають на оптимізацію суспільних відносин у сфері оподаткування. Визначені деякі основні пріоритети податкової політики на майбутнє. Запропоновано окремі шляхи вирішення проблем у податковій сфері.

**Ключові слова:** оподаткування, податки, податкова політика, податкова функція, система адміністрування податків.

#### Аннотация

В статье рассмотрены институционные условия реализации налоговой функции, проанализированы основные проблемы и направления развития налогообложения. Рассмотрены отдельные фискальные средства и меры, влияющие на оптимизацию общественных отношений

в сфері налогообложення. Определены некоторые основные приоритеты налоговой политики на будущее. Предложены отдельные пути решения существующих проблем в налоговой сфере.

**Ключевые слова:** налогообложение, налоги, налоговая политика, налоговая функция, система администрирования налогов.

### **Duliba Ye.V. Selected institutional terms of the implementation of the tax function in Ukraine Summary**

The article considers the institutional conditions for the implementation of the tax function, analyses the main problems and directions of taxation development. Separate fiscal means and measures affecting the optimization of public relations in the field of taxation are considered. Some main priorities of the tax policy for the future are identified. Some ways of solving existing problems in the tax sphere have been suggested.

**Key words:** taxation, taxes, tax policy, tax function, tax administration system.

### **Список використаних джерел:**

1. Саниахметова Н.О. Регулювання підприємницької діяльності в Україні (організаційно-правові аспекти): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. О., 1998. 403 с.
2. Самійленко А.П. Підприємництво в економічній системі: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.01.01. К., 2006. 21 с.
3. Юріна Н.О. Система підприємництва в країнах з перехідною економікою: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.01.01. Донецьк, 2006. 20 с.
4. Тропіна В.Б. Фіскальне забезпечення реалізації соціальної функції держави в Україні: автореф. дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.08. К., 2009. 36 с.
5. Шульженко Ф.П. Соціально-правова держава в Україні: проблеми становлення та модернізації: монографія. К.: КНЕУ, 2007. 392 с.
6. Бігняк О.В. Підприємництво як предмет регулювання в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.04. Донецьк, 2007. 19 с.
7. Вітлінський В.В. Ризикологія в економіці та підприємстві: монографія. К.: КНЕУ, 2004. 480 с.
8. Бородін І.Л. Адміністративно-правові способи захисту прав та свобод людини і громадянина. Херсон: Олді-плюс, 2003. 218 с.
9. Щекин Г.В. Социальная теория и кадровая политика: монографія. К.: МАУП, 2000. 576 с.
10. Угровецький О.П. Система оподаткування в Україні: становлення, реформування, адміністрування: автореф. дис. ... докт. юрид. наук: спец. 12.00.07. Донецьк, 2009. 35 с.
11. Козырин А.Н. Финансово-правовые аспекты приватизации. Финансовое право в XXI веке: достижения и перспективы: выступление на пленарном заседании Международной научно-практической конференции (Ірпінь, 05.10.2011 р.). Ірпень: НИИ финансового права НУГНС Украины, 2011.
12. Інформаційне законодавство країн СНД та Балтії: Латвія, Литва, Молдова, Росія, Таджикистан, Туркменістан, Узбекистан / упоряд. Ю.С. Шемшученко; Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, Державний комітет телебачення і радіомовлення України. К.: Юридична думка, 2005. Т. 3. 440 с.
13. Крисоватий А.І. Податкова гармонізація та національні особливості оподаткування високорозвинених країн. Економіка і прогнозування. 2009. № 4. С. 126–139.
14. Баклан О.В. Адміністративно-правове регулювання в сфері підприємництва України (теоретико-прикладний аспект): дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.07. К., 2013. 457 с.

15. Добровольська В.В. Правові засади регулювання підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Донецьк: Ін-т екон.-прав. досл. НАН України, 2007. 215 с.
16. Ластовецький А.С. Організаційно-правові засади підприємницької діяльності: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К.: Київський юридичний ін-т, 2005. 220 с.
17. Матухно М.О. Використання судових доктрин як спосіб доведення нереальності операцій та ліквідації схемного податкового кредиту з податку на додану вартість. URL: <http://vestnikdnu.com.ua/archive/201374/184-192.htm> (дата звернення 27.03.2018).
18. Баклан О.В. Деякі теоретичні питання щодо лібералізації та оптимізації регулюючого впливу держави в сфері підприємництва. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. К., 2011. № 157. С. 183–190.
19. Ковальова М.В. Адміністративно-правові режими підприємницької діяльності в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х., 2007. 197 с.
20. Щербина С.В. Стратегічні пріоритети детінізації економіки України. Економічна безпека України та виклики сьогодення: зб. матер. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. 28.05.2010 р. Ч. 1. К.: УДУФМТ, 2010. С. 28–32.