



УДК 336.025 (477)

СТРАТЕГІЧНІ ПРІОРИТЕТИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Молдован Олексій Олександрович,
кандидат економічних наук

Проаналізовано досягнення та прорахунки податкової реформи у 2010–2014 рр. Визначено головні проблеми, що залишилися невирішеними після її реалізації. Обґрунтовано стратегічні пріоритети реформування податкової системи в новій політичній реальності, запропоновано конкретні заходи щодо їх реалізації.

Ключові слова: податкова система, податкова політика, податки, фіскальні стимули.

Відновлення української економіки на основі нової якості розвитку неможливе без розбудови прогнозованої, ефективної та справедливої податкової системи. Програма економічних реформ на 2010–2014 роки мала досить неоднозначні наслідки в даній сфері. З одного боку, вона забезпечила модернізацію податкового законодавства, з іншого боку, досягнутий прогрес на практиці за багатьма напрямками виявився меншим, ніж очікувалося на початку реформ, а поставлені завдання були вирішені не повною мірою.

Ротація політичної еліти, яка відбувалася в Україні на початку 2014 р., дає надію на прихід до влади висококваліфікованих спеціалістів, які будуть здатні вивести податкову реформу на якісно новий рівень. На жаль, наразі в Україні сформувався вакуум у сфері стратегічного планування розвитку податкової системи. Проте у складних економічних умовах необхідний чіткий план дій щодо вирішення головних проблем у відповідній сфері. У дано-

му контексті вельми важливої актуальності набуває завдання формування нового «порядку денного» реформи податкової системи України. Це актуалізує завдання вироблення засад і стратегічних пріоритетів наступного етапу реформ, які визначили би певні напрями дій нової влади на середньострокову перспективу.

У даній сфері наукових досліджень в Україні сформувалося досить потужне коло фахівців, які всебічно досліджують питання реформування податкової системи України. Зокрема, значну увагу даній тематиці присвячують такі відомі вітчизняні науковці, як І. О. Луніна, А. М. Соколовська, В. М. Опарін, Д. М. Серебрянський, В. М. Федосов, К. І. Швабій та ін. Вони розробляють та обґрунтовують нові вектори реформування як податкової системи загалом, так і її окремих аспектів.

Водночас кардинальні політичні зміни на початку 2014 р. сформували нові передумови

Стратегічні пріоритети, №1 (30), 2014 р.

для економічної політики держави. Децентралізація влади оголила низку проблем податкової політики, які в умовах жорсткої адміністративної вертикалі управління знаходилися в латентному стані. Зважаючи на це, **метою даної статті** є актуалізація наукової та політичної дискусії щодо завдань та пріоритетів нового етапу реформи податкової системи України, з урахуванням актуальних поточних проблем, а також внесення конкретних пропозицій щодо їх вирішення.

Узагальнюючи результати податкової реформи, що відбувалася в рамках виконання Програми економічних реформ на 2010–2014 роки, можемо констатувати, що під час її реалізації далеко не всі проблеми були вирішені, а в деяких питаннях навіть спостерігається регрес. У програмі зазначалося, що податкова реформа здійснюється з метою забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [1]. Простіше кажучи, це означає, що наслідком податкової реформи має бути збільшення доходів бюджету без додаткового посилення фіскального тиску на економіку, а сама податкова система має стати настільки сприятливою, щоб забезпечити зростання інвестицій та активізувати підприємницьку діяльність.

Результати податкової реформи 2010–2014 рр. необхідно оцінювати з двох позицій. По-перше, з погляду змісту змін, що відбулися. Попри характерні для України істотні розбіжності між модернізацією законодавства та змінами у відповідній сфері суспільних відносин, яку воно регулює, законодавчі новації тим не менш здійснюють найвідчутніший вплив на податкову політику держави. По-друге, не можна залишати поза увагою реальні економічні наслідки, які формує здійснена реформа для економіки держави.

З точки зору змістовності, наслідком податкової реформи є значна кількість позитивних новацій. До найважливіших заходів, що були реалізовані у 2010–2014 рр., варто віднести такі.

1. Прийняття Податкового кодексу. Кодифікація та систематизація податкового законодавства у межах одного нормативно-правового акта сама по собі стала позитивним кроком. Це значно спростило податкове законодавство та зняло більшу частину внутрішніх конфліктів і суперечностей, що існували раніш. Крім того, попри неоднозначну оцінку Податкового кодексу [2], він усе-таки містить значний перелік позитивних новацій, зокрема:

- зниження ставок основних податків;
- скорочення кількості державних та місцевих податків і зборів;
- спрощення адміністрування податків, особливо податку на прибуток;
- скорочення кількості контролюючих органів та зменшення тривалості податкових перевірок;
- запровадження комплексу потенційно ефективних податкових пільг;
- запровадження механізму автоматичного відшкодування ПДВ;
- розширення та вдосконалення функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Паралельно з низкою новацій, що поліпшують фіскальний простір, Податковий кодекс також відчутно розширив перелік інструментів, які можуть використовувати фіскальні органи для контролю за нарахуванням і сплатою податків. Зокрема, було:

- **запроваджено новий вид перевірок** – т.зв. фактичні перевірки. Такою є перевірка, що здійснюється контролюючими органами за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника, щодо дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу падакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин із працівниками, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації;

- **розширено доступ контролюючих органів до інформації стосовно платників податків.** ПКУ істотно розширив можливості контролюючих органів у даній сфері, зокрема надав можливість отримувати інформацію про фінансовий і майновий стан та операції платника податків від банків, нотаріусів, митниці, інших органів державної влади. Наразі контролюючі органи мають усі інструменти для того, щоб ефективно запобігати ухиленню від сплати податків чи агресивній оптимізації оподаткування.

Понад те, вже під час доопрацювання Податкового кодексу вони отримали додаткові повноваження для контролю за господарською діяльністю підприємств, зокрема завдяки **запровадженню нових механізмів контролю за трансфертним ціноутворенням.** Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» [3] передбачає контроль за

операціями і усередині країни, і з резидентами територій з пільговим оподаткуванням. Міндоходів сподівається, що названий закон дасть змогу ефективніше боротися з мінімізацією оподаткування.

Само собою розширення функцій та повноважень контролюючих органів не може вважатися регресом податкової системи. Така тенденція характерна для більшості економічно розвинених країн та зумовлена наміром активізувати боротьбу з ухиляннями від сплати податків, яке призвело до втрати частини бюджетних доходів та порушення функціонування ринкового механізму. Адже підприємства, що не сплачують визначені законом податки, автоматично опиняються у більш вигідних позиціях, ніж ті, що не порушують податкове законодавство. Зовсім інша справа, коли в податковій системі фіксується значна кількість порушень з боку контролюючих органів, тоді розширення їх повноважень може призвести до наростання додаткових проблем для економіки.

2. Інтеграція контролюючих органів та консолідація фіскальних функцій у рамках Міністерства доходів і зборів. Наприкінці 2012 р. відбулася істотна реорганізація органів влади, відповідальних за справляння податків. Зокрема, на базі Державної податкової служби та Державної митної служби було утворено Міністерство доходів і зборів України [4]. До новоутвореного міністерства також були передані повноваження щодо адміністрування єдиного соціального внеску та контролю за дотриманням законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності вітчизняних підприємств. Фактично Міндоходів отримало весь спектр інструментів контролю за достовірністю нарахування та сплатою податків до всіх бюджетів і соціальних фондів. Це дало змогу йому сформувавши чітку систему контролю – від моменту вироблення (ввезення) товару і до моменту його реалізації на внутрішньому ринку, що ускладнює платникам податків можливість ухилення від сплати мита і податків.

Загалом інтеграція контролюючих органів та консолідація фіскальних функцій у рамках Міністерства доходів і зборів сприяли:

- здійсненню єдиної системної політики щодо наповнення державного та місцевих бюджетів, а також ліквідації конкуренції, протиріч та бар'єрів при комунікації між митною та податковою службами;
- підвищенню ефективності справляння податків та зборів, оскільки адміністрування й контроль за сплатою всіх податків концентруються в одному міністерстві, а не є розпо-

рошеними між різними відомствами, як було раніше;

- зміцненню незалежності податкових і митних органів від Міністерства фінансів України, що дає змогу сформувати передумови для переходу від надмірної орієнтації на виконання планів доходів бюджету до здійснення раціональної фіскальної політики з урахуванням стимулюючої функції податкової системи;

- підвищенню рентабельності збору податків завдяки зростанню обсягу зібраних податків при оптимізації витрат на утримання фіскальних органів, а також завдяки ліквідації дублювання окремих функцій митною та податковою службами.

3. Формування електронних каналів комунікації з платниками податків. Налагодження електронних каналів комунікації між контролюючими органами і платниками податків суттєво спрощує податкові процедури, зменшує часові та фінансові витрати, а також дає змогу отримувати й надавати в режимі «он-лайн» необхідну інформацію, роз'яснення та консультації. Зазначимо, що в даному напрямі у 2010–2014 рр. досягнуто значного прогресу. По-перше, платники податків отримали можливість майже повністю подавати податкову звітність в електронній формі. Це має суттєві переваги для бізнесу, оскільки забезпечує:

- економію робочого часу, а також власних коштів для придбання бланків звітних документів (немає необхідності відвідувати податкову інспекцію, купувати бланки звітності). При цьому звітність, надіслана до податкового органу із застосуванням посиленних сертифікатів ключів електронного цифрового підпису, не потребує дублювання на паперових носіях, а також їх зберігання;

- уникнення витрачання часу у чергах до податкового інспектора або «вікна» прийому звітності при поданні звітності, оскільки достатньо її лише сформувавши в електронному вигляді за допомогою спеціальних програм і передати через мережу Інтернет до податкового органу.

По-друге, Міндоходів впровадило низку важливих інформаційних сервісів, що створюють умови для інтерактивної роботи податкових органів з платниками податків та посилюють їх консультативну діяльність. Зокрема, досить важливими та корисними є такі сервіси, як «Електронний кабінет платника податків», «Реєстр платників ПДВ», «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера», «Електронна митниця», «Акредитований центр сертифікації ключів», «Анульовані свідоцтва

платників ПДВ», «Електронна звітність», «Перевірка свідоцтва платника єдиного податку», «Декларування он-лайн» та ін. Названі сервіси суттєво полегшують роботу підприємців та забезпечують доступ до важливої інформації, необхідної не лише для правильності нарахування та сплати податків, а також для зниження комерційних ризиків, наприклад при виборі контрагента.

4. Інтеграція до міжнародної системи боротьби з оптимізацією оподаткування та ухиленням від сплати податків. По-перше, у 2010–2014 рр. активізувався діалог із партнерами України щодо перекриття головних каналів виведення капіталу з країни. Зокрема, у 2013 р. була ратифікована Конвенція між урядами України і Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи [5], а також підписано аналогічний документ між урядами України і Республіки Мальта. Нові умови про уникнення подвійного оподаткування між Україною та названими республіками, які є найбільш поширеними зонами зі зниженими податковими ставками, що використовуються вітчизняними підприємствами для виведення капіталу, мають значно звузити ці можливості. Крім того, у 2013 р. Україна стала повноправним членом Глобального форуму з прозорості та обміну інформацією – найбільшої у світі організації з обміну податковою інформацією між компетентними службами держав-членів, що має забезпечити ефективнішу боротьбу зі схемами виведення капіталу з України.

5. Використання податкових важелів як інструментів досягнення макроекономічних цілей. Останніми роками Україна почала активно використовувати податкові важелі не лише із фіскальною, а й із регулятивною метою. Зокрема, запровадження екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів посприяло пожеввленню ситуації у вітчизняному автомобілебудуванні, а запровадження акцизного податку на операції з відчуження цінних паперів та операції з деривативами у розмірі 1,5 % від суми будь-якої операції з цінними паперами, які не перебувають у біржовому реєстрі, сприяло тому, що певна частина угод перейшла на організований ринок. Досить важливим є те, що органи державної влади зуміли розглядіти в податковій системі не лише фіскальний потенціал, а й потенціал вагомого важеля економічної політики, за допомогою якого можна вирішувати важливі завдання.

Таким чином, під час реалізації Програми економічних реформ на 2010–2014 роки по-

даткове законодавство було досить істотно реформоване і, очевидно, що в кращу сторону. Водночас емпіричні результати виявилися не настільки позитивними при реалізації як завдання збільшення доходів бюджету, так і завдання формування сприятливого фіскального простору.

Щодо збільшення доходів бюджету, то чистого приросту (без інфляційних доходів, бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ та авансових переplat) податкових доходів зведеного бюджету фактично не відбулося. Це свідчить про те, що уряд не знайшов адекватних механізмів компенсації втрат бюджету від зниження ставки податку на прибуток і розширення обсягу застосування податкових стимулів. Понад те, в бюджет і надалі вилучаються фінансові ресурси підприємств понад обсяг, який вони зобов'язані сплати у формі податку. Проблема зростання бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ та збирання податків наперед у 2013 р. була не менш гострою, ніж під час кризи у 2009 р.

Щодо формування сприятливого фіскального простору, то, з одного боку, позитивні законодавчі зміни були відзначені навіть у щорічному дослідженні «Ведення бізнесу 2014», де Україна піднялася зі 140 до 112 місця. Поліпшення позицій серед іншого забезпечило підвищення України в рейтингу за критерієм «оподаткування» на 4 позиції (зі 168 на 164 місце). Згідно з дослідженням витрати часу на підготовку звітності та сплату податків зменшилися з 491 до 390 год за рік, інтегральний показник податкового навантаження знизився на 0,5 % (з 55,4 до 54,9 %), в тому числі навантаження на прибуток корпорації – на 0,4 % (з 11,6 до 11,2 %) [6]. А з іншого боку, і що найголовніше, цих позитивних змін не відчуває вітчизняний бізнес. Свавілья контролюючих органів, посилення фіскального тиску через невідшкодування ПДВ і стягування податків авансом, високий рівень корупції призвели до того, що кількість підприємств зменшується. Якщо у 2010 р. їх було 2,18 млн, то у 2012 р. – 1,6 млн, тобто лише за 3 роки їх кількість зменшилася на понад 500 тис. [7]. Очевидно, що на таку тенденцію вплинули не лише фіскальні чинники, але їх значення було найвагомішим.

Загалом необхідно зазначити, що досягнутий прогрес податкової реформи за багатьма напрямками виявився меншим, ніж очікувалося на початку реформ, а поставлені завдання не повною мірою були вирішені. У зв'язку з цим на новому етапі реформ робота у зазначених напрямках має бути продовжена.

Водночас вона має бути доповнена новими напрямками, які відповідали б векторам еволюції податкових систем у розвинених країнах. На наш погляд, додаткова увага має бути приділена новим пріоритетам, а саме:

- формуванню соціально справедливої системи, що дасть змогу зменшити розрив у рівнях доходів між різними верствами населення та забезпечити довіру з боку громадян до державних інституцій загалом;

- «регіоналізації» податкової системи з тим, щоб розширити фіскальні ресурси громад і регіонів, які здатні більш ефективно використати зібраний на їхній території бюджетний ресурс.

Таким чином, ключовими пріоритетами наступного етапу податкової реформи мають стати такі.

Пріоритет № 1. Модернізація системи фіскальних інструментів підтримки господарської діяльності. Українська система податкових інструментів підтримки економіки дійсно характеризується низкою значних недоліків, які знижують її стимулюючий потенціал і створюють загрозу непродуктивного витрачання бюджетних ресурсів. Крім того, архітектура та принципи її побудови в багатьох аспектах суперечать нормативним документам СОТ і ЄС, а також вимогам МВФ, що створює додаткові протиріччя між Україною та названими організаціями, перед якими вона має низку зобов'язань. Усе це призводить до підвищення популярності ініціатив щодо скасування абсолютної більшості податкових інструментів стимулювання економічної активності.

Водночас ліквідація податкових стимулів створює загрозу погіршення умов діяльності для вітчизняних підприємців, оскільки і країни ЄС, і країни СНД мають досить розвинені системи державної допомоги, основою якої є допомога фіскальна. При цьому найбільші можливості щодо надання державної допомоги, в тому числі й податкових пільг, мають східні країни ЄС, тобто прямі конкуренти України в Центрально-Східній Європі – Польща, Словаччина, Угорщина, Румунія.

У даному контексті Україні доцільно зосередитися не на ліквідації, а на реформуванні системи податкових інструментів підтримки господарської діяльності, спрямованої на:

а) посилення стимулюючого впливу податкових пільг і контролю за цільовим використанням бюджетного ресурсу, що отримують підприємства завдяки їх застосуванню;

б) гармонізацію фіскальних інструментів з базовими принципами і нормативними документами міжнародних організацій, з якими Україна налагоджує тісне співробітництво,

що зменшить кількість нерегульованих питань.

Відповідно до правил СОТ і ЄС податкові інструменти підтримки економіки повинні виконувати головну вимогу – не продукувати негативних наслідків для конкуренції та не створювати бар'єрів для вільної торгівлі між країнами. Це означає, що якщо держава приймає рішення про надання податкових стимулів для розвитку певного напрямку господарської діяльності, то критерії для отримання права на їх застосування не мають створювати привілеїв для окремих підприємств, які працюють в одному сегменті внутрішнього ринку. Вони мають бути доступними для всіх за умови виконання чітко визначених критеріїв.

У рамках зазначених обмежень Україна має можливість запровадити податкові пільги, спрямовані на досягнення таких цілей:

1) модернізація виробничих фондів та впровадження новітніх технологій;

2) збільшення інвестицій в інновації та НДДКР, що підвищує конкурентоспроможність економіки на світовій арені;

3) впровадження енергоефективних заходів, що дають змогу зменшити та раціоналізувати споживання енергії;

4) підвищення екологічності виробництва і продукції;

5) створення нових робочих місць;

6) підтримка малого бізнесу як важливого фактора зайнятості населення.

У контексті реформування системи податкових пільг і стимулів першочерговим завданням має бути формування цілісної правової бази (оптимально – окремим розділом ПКУ), яка б визначала чіткі механізми та принципи застосування податкових стимулів в Україні, зокрема:

- вичерпний перелік податкових пільг і стимулів, якими можуть скористатися суб'єкти підприємницької діяльності, що провадять господарську діяльність на території України;

- коло платників податків, які мають право на застосування зазначеного переліку податкових пільг та стимулів;

- критерії, яким необхідно відповідати, щоб отримати право на застосування передбачених ПКУ податкових пільг і стимулів;

- порядок прийняття органами державної влади рішення щодо надання права на користування податковими пільгами та стимулами;

- механізми контролю за дотриманням законодавства і взятих на себе зобов'язань суб'єктами підприємницької діяльності, які

Стратегічні пріоритети, №1 (30), 2014 р.

отримали можливість застосовувати перелік податкових пільг і стимулів.

Пріоритет № 2. Модернізація податкової системи в напрямку соціальної справедливості. Одним із ключових пріоритетів реформування податкової системи має стати реалізація принципу соціальної справедливості, який означає, що рівень податкового тягара має зростати відповідно до зростання доходів платників податків.

В Україні склалася протилежна ситуація, за якої бідні верстви населення у структурі власних витрат сплачують значно більший обсяг податків, аніж заможні. Це зумовлено двома головними чинниками:

- нераціонально сформованими з точки зору соціальної справедливості механізмами адміністрування податків, що стосується податку на доходи фізичних осіб, ПДВ та майнових податків;
- низькою ефективністю контролю за достовірністю та повнотою декларування доходів, передусім платників податків з високими доходами.

Реформування системи оподаткування в напрямку посилення соціальної справедливості має бути спрямоване на усунення названих проблем. Це має бути забезпечене реалізацією в середньостроковій перспективі таких заходів.

1. Поглиблення прогресивності податку на доходи фізичних осіб. В Україні верхня ставка податку (17 %) для громадян із високими доходами (згідно з ПКУ це доходи, що у звітному місяці перевищують 10 мінімальних заробітних плат) є меншою, ніж найнижча ставка податку на доходи фізичних осіб в абсолютній більшості європейських країн). Враховуючи, що внески у фонди соціального страхування в Україні також є серед найнижчих у Європі (ЄСВ для працівників становить 3,6 %), доцільним видається підвищення ставки податку на доходи для заможних громадян. Натомість ставки податку для соціально незахищених громадян, доходи яких є мінімальними, навпаки, доцільно знизити. Прогресивна ставка податку на доходи є головним чинником формування соціально справедливої системи оподаткування.

2. Підвищення порога для отримання податкової соціальної пільги. Одним із ключових принципів соціальної справедливості є звільнення від оподаткування тієї суми доходу, яка необхідна людині для забезпечення мінімальних матеріальних потреб. Цей принцип реалізується через механізм прожиткового мінімуму, розмір якого має виключатися з бази оподаткування податку на доходи для незамож-

них громадян. З цією метою в Україні впроваджено податкову соціальну пільгу в розмірі 100 % розміру прожиткового мінімуму¹, на яку мають право громадяни, доходи яких не перевищують розмір прожиткового мінімуму для працездатної особи, помноженого на 1,4.

Разом з тим недосконалість методики розрахунку прожиткового мінімуму, яка знижує даний показник, і надто низький поріг для права на отримання податкової соціальної пільги фактично нівелюють її головну функцію – підтримку найбідніших верств населення. У цьому контексті головними завданнями на середньострокову перспективу мають стати підвищення порога для отримання податкової соціальної пільги та вдосконалення методики розрахунку прожиткового мінімуму.

3. Оподаткування товарів розкоші. Посилення фіскального тиску на товари розкоші не лише підвищить соціальну справедливість податкової системи, а й відчутно збільшить доходи бюджету. Реалізація даного завдання не потребує обов'язкового запровадження додаткових податків. Більш продуктивним шляхом оподаткування товарів розкоші є комплекс заходів, що удосконалять механізми адміністрування діючих податків, зокрема:

- запровадження підвищеної ставки ПДВ у розмірі 23 % на товари розкоші. До переліку об'єктів оподаткування ПДВ за підвищеною ставкою доцільно віднести, зокрема, операції з придбання автомобілів з великим об'ємом двигуна, квадрациклів, яхт, ювелірних виробів, ручних годинників тощо;
- розширення групи підакцизних товарів затвердженою номенклатурою товарів розкоші;
- впровадження підвищених ставок податку на нерухомість для власників значної площі житлової нерухомості;
- відновлення податку з власників транспортних засобів, але лише в частині легкових автомобілів з великим об'ємом двигуна.

4. Запровадження зниженої ставки ПДВ на товари першої необхідності (соціальні товари). Головною вадою, закладеною у природі ПДВ, є регресивність стосовно впливу на добробут населення з різним рівнем доходів. Вона полягає в тому, що у структурі витрат бідніших верств населення частка доходу, яка вилучається через сплату ПДВ, є вищою, ніж у витратах заможних громадян. Це обумовлено тим, що зі зростанням доходів люди схильні

¹ До 31 грудня 2014 р. податкова соціальна пільга тимчасово становить 50 % прожиткового мінімуму.

дедалі більшу частину коштів спрямовувати на збереження, вилучаючи їх таким чином із бази оподаткування ПДВ.

Посилення соціальної справедливості ПДВ можна досягти завдяки запровадженню зниженої ставки ПДВ для соціальних товарів, що відображає європейський підхід до вирішення даної проблеми. Відповідно до Директиви Ради 2006/112/ЄС держави-члени ЄС, окрім базової ставки (не менше 15 %), можуть застосовувати для соціальних товарів та послуг одну або дві знижених ставки (не менше, ніж 5 %). Такий підхід має бути в основі змін адміністрування ПДВ у середньостроковій перспективі для мінімізації негативного впливу ПДВ на доходи незаможних верств населення.

5. *Підвищення ефективності контролю за достовірністю та повнотою декларування доходів громадянами України.* Нинішня система контролю за правильністю нарахування податку на доходи фізичних осіб ефективна лише відносно громадян із невисокими статками, основним джерелом доходу яких є заробітна плата. Оскільки функції утримання податку виконуються податковим агентом (роботодавцем), ухилення від сплати податку в них значно ускладнене. Натомість громадяни із диференційованими джерелами доходів, які самі вирішують, яку частину доходів задекларувати, мають широкі можливості щодо мінімізації та ухилення від сплати податків. Тому необхідно кардинально реформувати підходи до боротьби із приховуванням доходів та ухиленням від сплати податків, запровадивши непрямі методи визначення доходів, а також встановити для окремих категорій громадян зобов'язання декларувати не лише доходи, а й видатки.

Пріоритет № 3. Збільшення доходів бюджету без додаткового посилення фіскального тиску на підприємницький сектор. Для компенсації втрат бюджету від заходів, спрямованих на зниження фіскального тиску на легальний сектор підприємництва, необхідно запровадити низку заходів, що забезпечать додаткове зростання бюджетних доходів без посилення фіскального тиску на доходи незаможних верств населення та без створення нових бар'єрів для розвитку бізнесу. На наш погляд, додаткові бюджетні ресурси можна отримати за рахунок вжиття таких заходів.

1. *Підвищення ставок плати та зборів за експлуатацію природних ресурсів.* Бюджет наразі отримує надто низьку плату за активну експлуатацію надр держави приватним сектором (близько 1,2 % ВВП). Це свідчить про

нереалізований фіскальний потенціал податків даного виду. У країнах ЄС-25, де експлуатація природних ресурсів є менш інтенсивною, ніж в Україні, надходження від цієї групи податків становлять 3,6 % ВВП, а у структурі доходів бюджетів окремих країн їхня частка сягає 15 %.

Підвищення фіскального тиску на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією природних ресурсів, – це один із небагатьох доступних Україні інструментів, за рахунок якого можна збільшити доходи бюджету, не створюючи перешкод для розвитку перспективних високотехнологічних галузей економіки. Крім того, це дасть змогу раціоналізувати використання природних ресурсів України.

2. *Розширення переліку корисних копалин, за видобування та реалізацію яких справляється рента.* Окрім нафти, газу та газового конденсату, в Україні видобувається значний обсяг інших корисних копалин, що є власністю українського народу, проте не приносять дохід від їх промислового освоєння. Тому видається необхідним включення до об'єктів справляння ренти видобування залізорудної сировини, марганцевої та уранової руд, жирних сортів коксівного вугілля, руди кольорових металів тощо. Це значно збільшить обсяг доходів бюджету, що забезпечить еквівалентну плату громадянам України за продаж корисних копалин корпоративним сектором.

3. *Посилення боротьби з мінімізацією оподаткування та ухиленням від сплати податків.* Україна має значний резерв для збільшення податкових надходжень, що сконцентрований у секторі тіньової економіки, обсяг якого, за різними оцінками, сягає від 20 до 50 % ВВП. Одним із головних чинників високої частки тіньової економіки є мінімізація та ухилення від сплати податків. Разом з тим видається, що потенціал каральних заходів уже вичерпаний, а тому необхідно застосувати системний підхід до вирішення зазначеної проблеми.

Пріоритет № 4. Збільшення податкових доходів місцевих бюджетів. Найслабкішим аспектом податкової реформи 2010–2014 рр. стало завдання посилення фіскальної забезпеченості місцевих бюджетів, яке фактично було провалене. Відповідно до прийнятого ПКУ було скасовано 12 місцевих податків та зборів. При цьому скасування комунального податку, ринкового збору та податку з реклами, на які припадало 90 % доходів від місцевих податків, відчутно вдарило по доходах бюджетів місцевого самоврядування. Ком-

пенсаційний податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, так і не був запроваджений.

Проблема перерозподілу повноважень та фінансових ресурсів між центром і регіонами нині є однією з найактуальніших у контексті підвищення ефективності податкової політики України.

Регіональний вимір податкової реформи має бути спрямований на реалізацію трьох цілей:

- посилення фіскальної потужності регіонів за рахунок реформування та перерозподілу системи оподаткування;
- збільшення податкових надходжень через створення стимулів для місцевих органів влади щодо посилення фіскальної ефективності місцевих і загальнодержавних податків;
- стимулювання інвестиційної активності у регіонах через запровадження комплексу дієвих фіскальних інструментів.

Для реалізації поставлених цілей необхідно забезпечити перерозподіл фінансових ресурсів держави та корекцію структури кошків місцевих бюджетів. Водночас, оскільки нині уряд є фінансово слабким, перерозподіл окремих податків на користь місцевих бюджетів навіть у середньостроковій перспективі є фактично неможливим. Тому раціональними і прийнятними заходами видаються такі.

1. Перехід на зв'язану модель податкової системи. Її суть полягає у закріпленні за місцевими бюджетами частки обсягу національних податків, яка не буде враховуватися при розрахунку міжбюджетних трансфертів. Очевидно, що ті податки, на збір яких місцеві органи влади здійснюють досить слабкий вплив (передусім ПДВ), мають залишитися виключно «централізованими» податками. На наш погляд, найефективнішим заходом є закріплення за місцевими бюджетами 10 % податку на прибуток підприємств. Це підвищить їх зацікавленість та активізує роботу з метою сприяння зростанню надходжень даного податку та поліпшення умов для ведення бізнесу.

2. Закріплення 50 % від перевищення прогнозованого обсягу надходжень першого кошика за переліком дохідних статей місцевих бюджетів, що не враховуються при розрахунку міжбюджетних трансфертів. Очевидно, що оскільки підвищення фіскальної ефективності як національних податків, так і закріплення за місцевими бюджетами відчутно не впливає на доходи місцевих бюджетів, місцеві органи влади не мають зацікавленості в тому, щоби краще працювати над реалізацією податково-

го потенціалу регіону. Водночас основні його складники – податковий борг та тіньова економіка – є досить значними джерелами збільшення доходів як місцевих, так і державних бюджетів. Це створить комплекс стимулів для зацікавленості місцевих органів влади в нарощуванні податкових надходжень на своїй території.

3. Підвищення ставок податку на нерухомість. У закладеній Податковим кодексом моделі адміністрування цього податку його фіскальна ефективність є вкрай низькою. Щоби збільшити його надходження, необхідно посилити фіскальне навантаження на власників, які володіють значними об'єктами житлової нерухомості. Крім того, при розрахунку податку неодмінно має враховуватися ринкова вартість нерухомості. Лише за таких умов фіскальна ефективність даного податку може бути підвищена.

Перші два названі джерела доходів місцевих бюджетів мають бути віднесені до бюджету розвитку, який є складником спеціального фонду. Це не лише створить належну фінансову базу для соціально-економічного розвитку регіонів, а й сформує пряму залежність між фіскальною активністю місцевих органів влади та їх фінансовими можливостями, що змусить місцеву владу займати активнішу позицію при реалізації податкового потенціалу регіону.

Стабільність і надійність системи оподаткування на місцевому рівні визначатиме міцність місцевих бюджетів, достатність їх джерел і в підсумку зумовлюватиме добробут територіальних громад. Тому система податків, що зараховуватимуться до місцевих бюджетів, повинна стати інструментом стимулювання ділової активності, планування та прогнозування економічного розвитку. Податкова система місцевого рівня має стати реальним інструментом впливу місцевих органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування на економічну діяльність, на якість життя населення.

Отже, Україна терміново потребує нової стратегії реформи податкової системи. На наше переконання, робота над нею має розпочатися з правдивої і чіткої ідентифікації ключових проблем сучасної податкової системи. Запропоновані у статті пріоритети податкової реформи можуть стати основою нової стратегії реформи, а реалізація представлених пропозицій в їх рамках дасть змогу наблизити фіскальний простір України до європейських стандартів, підвищити фіскальну ефективність податкової системи, а також забезпечити її соціальну справедливість.

Список використаних джерел

1. *Програма економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»* [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf
2. *Податковий кодекс України*, Верховна Рада України : закон України від 2.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України: офіційне видання від 8.04.2011 р. №№ 12, 13–14, 15–16, 17. – С. 556. – Ст. 112.
3. *Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення* : закон України від 4.07.2013 р. № 408-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/408-18>
4. *Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади* : указ Президента України від 24.12.2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/15236.html>
5. *Конвенція між Урядом України і Урядом Республіки Кіпр про уникнення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на доходи від 8.11.2012 р. № 196–016.*
6. *Doing Business 2014: Analytical Report* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>
7. *Основні структурні показники діяльності суб'єктів господарювання / Державна служба статистики України* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>