

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ

Досліджено основні проблеми податкової системи України, окреслено вплив реформування податкової системи на фінансово-економічну безпеку держави. Внесено пропозиції щодо удосконалення структури оподаткування, забезпечення соціальної функції податкової системи, посилення довіри платників податків до держави

Ключові слова: платники податків, податкова система, соціальна функція, податкова політика, податкові пільги, Податковий кодекс, адміністрування

Вступ. Основною відмінною рисою податкової системи України була нестабільність податкового законодавства. Зміни до законів вносилися іноді по декілька разів протягом одного року, неузгодженість окремих норм податкового законодавства та надмірне податкове навантаження призвело до формування нераціональної та малоефективної податкової системи.

Податкова політика за цей час змінювала вектор впливу на розвиток економіки то в бік надання широкого спектру податкових пільг, за галузевими та територіальними ознаками, то в бік їх обмеження, пов'язаного з вимогами міжнародних фінансових організацій. З'явилася і практика, поширена в розвинутих країнах – лобювання впливовими бізнес структурами власних інтересів, що призводило до нерівномірного податкового навантаження не тільки між окремими галузями, але, іноді, і між окремими суб'єктами господарювання. Зазначене, в свою чергу, призводило до зменшення надходжень до бюджетів та породжувало бажання платників податків уникати надмірного тиску на бізнес шляхом мінімізації своїх податкових зобов'язань або повного ухилення від них.

Постановка проблеми. Нерівномірність податкового навантаження одночасно призводила до спотворення конкурентного середовища, широкого розповсюдження схем ухилення від сплати податку на додану вартість та незаконного його відшкодування, до зростання податкової заборгованості платників перед бюджетами і державними цільовими фондами. Як наслідок, відбулося зниження фіскальної ефективності основних податків.

Недостатній фінансовий ресурс держави компенсувався посиленням адміністративного тиску як на несумлінних так і на сумлінних платників податків, а також значними затримками відшкодування податку на додану вартість, що негативно впливало на стан оборотних коштів таких суб'єктів.

Викладення основного матеріалу. Спроби підготовки та прийняття Податкового кодексу в Україні на початку XXI століття не дали результату, тоді як в країнах СНД кодифікація податкового законодавства та реформи в сфері оподаткування відбувалися значно раніше.

Лідером серед країн СНД з впровадження Податкового кодексу став Казахстан, де Податковий кодекс прийняли 1995 року, але з 2000 року почалася робота над новим варіантом Кодексу, який набрав чинності в 2009 році. Інші країни СНД просувалися цим шляхом не так швидко, але теж результативно. У Киргизії Податковий кодекс прийняли у 1996 році, у Молдові – у 1997 році, у Росії перша частина Податкового кодексу почала діяти з 1999 року. У Білорусі діє з січня 2004 року. У 2005 році запровадив Податковий кодекс Туркменістан, а через два роки – Узбекистан. Приблизно в той же період були прийняті відповідні акти у Таджикистані та Грузії.

Реформування податкової системи в Україні набуває активної фази на виконання Програми Президента України "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава" – Програми економічних реформ на 2010 – 2014 роки, якою передбачено в чітко визначені терміни комплексне 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.

Світова фінансова криза, яка призвела до дестабілізації фінансових систем багатьох країн світу, включаючи високорозвинутих, не обійшла стороною і Україну. Стагнація економік цих країн та пов'язаних з цим змін економічної кон'юнктури зумовило необхідність здійснення термінових економічних реформ, зокрема і податкової реформи. Критичні прояви недоліків податкової системи України особливого значення набули саме у цей період.

Президент України основними проблемами податкової системи визначає:

- значну витрату часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку й сплату податків;

- неефективну й надмірно витратна для держави й бізнесу систему адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й зниження частки тіньової економіки з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків;

- нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;

- високий рівень ухилення від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;

- невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності.

Розробка та впровадження в дію Податкового кодексу, мало на меті знівелювати проблеми податкового законодавства та вирішити задачі, основною з яких є забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі з одночасним збільшенням сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, а також:

- забезпечення відповідності податкової системи вимогам економічної ситуації в країні та світі;

- забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної економіки;

- зменшення тіньового сектору та глибини соціальної нерівності;

- консолідація всього податкового законодавства гармонізованого до законодавства ЄС в одному законодавчому акті з зрозумілою та однозначною, з точки зору тлумачення, податкової термінології;

- удосконалення норм та процедур в сфері оподаткування;

- підвищення ефективності адміністрування податків

- застосування моделі "Взаємних зобов'язань" в оподаткуванні та переорієнтація з переважно фіскальної функції оподаткування на паритет фіскальної та регулюючої функцій, що в довгостроковій перспективі має призвести до структурної перебудови економіки країни.

Вирішення цих задач передбачає не лише прийняття відповідної нормативної бази в сфері оподаткування, але і суспільну підтримку податкових новацій та активну участь суспільства у їх впровадженні в дію.

Практика податкових відносин у країнах ЄС за останні десять років демонструє значні успіхи у створенні рівноправних відносин між фіскальними органами та платниками податків. Податкова політика там формується та провадиться на принципах справедливості та відкритості.

Серед різних нормативних актів, що застосовуються в світовій практиці які містять узагальнені положення стосовно прав та обов'язків платників податків, слід згадати документ "Біль про права платників податків", що був розроблений і прийнятий у США, Канаді та деяких інших країнах. Загалом 41 держава світу має законодавчі або нормативні акти, де формалізовано узагальнені права платників – податкові кодекси, закони, нормативні та адміністративні документи – накази та інструкції.

Побудова паритетних відносин між платниками податків та адміністратором стала запорукою ефективності податкових систем багатьох країн світу.

При підготовці проекту Податкового кодексу в Україні широко застосовувався міжнародний досвід і окрім впровадження новітніх методів адміністрування податків, значна увага приділялася удосконаленню системи роз'яснень платникам їхніх прав та створенню механізмів, які б забезпечували їх реалізацію у повному обсязі.

Дотримання визначених Податковим кодексом принципів дозволяє суттєво підвищити результативність податкової системи країни та її ефективність в контексті економічних реформ в цілому.

З прийняттям Податкового кодексу в Україні з'явився єдиний кодифікований документ, що регламентує економіко-правові відносини, які виникають в 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. Таким чином, з набранням чинності Податкового кодексу України, в окрему галузь права виділяється податкові відносини – відносини, що виникають у сфері оподаткування. Окрім нормативного регулювання суто практичних питань Кодекс визначає і основні засади оподаткування, що є основою для створення саме податкової системи, а не просто набору податкових норм.

Поряд з цим, з метою забезпечення умов для структурної перебудови економіки України, підтримки пріоритетних галузей економіки, збільшення частки високотехнологічних підприємств, стимулювання оновлення основних засобів виробництва, ділової та інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності, майже в кожному розділі Податкового кодексу передбачені системні новації.

Перший розділ Податкового кодексу України містить норми, які визначають загальні засади оподаткування, цілісне розуміння податкової системи, що забезпечує здатність платника податку самостійно розібратися (користуватися) нормативними актами, що її регулюють тощо.

Пункт 1.1. статті 1 Податкового кодексу регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає:

- вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні;
- порядок адміністрування податків та зборів;
- платників податків та зборів, їх права та обов'язки;
- компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю;
- відповідальність за порушення податкового законодавства.

Окрім цього положення даного розділу визначають переважно більшість складових регулювання податкових відносин, які для їх реалізації забезпечені доступним інструментарієм застосування.

Основні новації удосконалення податкової системи віднайшли своє відображення в конкретних нормах.

З метою зменшення адміністративного тягаря та підвищення ефективності оподаткування, забезпечення інвестиційної привабливості економіки України скорочено кількість загальнодержавних податків та зборів – з 28 до 18, та місцевих податків та зборів – з 14 до 5.

З метою запобігання необґрунтованим втратам бюджету по податках та зборах, у зв'язку з інфляційними процесами та іншими макроекономічними змінами введено індексацію специфічних ставок, фіксованих ставок та показників, встановлених Кодексом у вартісному вимірі.

Для підвищення ефективності податкового контролю та посилення протидії використанню трансфертних цін для мінімізації податкових зобов'язань, Кодексом передбачено застосування терміну "звичайна ціна" та методів її визначення для перевірки обґрунтованості трансфертної ціни, що застосовується в операціях між пов'язаними особами. Також запроваджено методи визначення звичайної ціни, та встановлено чіткий перелік операцій, до яких застосовуються такі методи. Введено також можливість укладання угод про ціноутворення між центральним податковим органом та великими платниками. Даний інструмент внесе однозначність у тих ситуаціях, коли мова йде про визначення ціни унікальних та одиничних товарів зі специфічними властивостями.

Таким чином, Розділ I Податкового кодексу заклад новий формат системи оподаткування в Україні, сфери дії Кодексу, основні засади податкового законодавства України, види податків і зборів, принципи оподаткування, визначення понять тощо.

Розділ Адміністрування податків зборів (обов'язкових платежів) об'єднує норми, що регулюють адміністрування податків і зборів в Україні. Хоча у Податковому кодексі відсутнє визначення терміну "адміністрування податків", але зміст другого розділу дає можливість визначити його. Також до цього розділу включено норми, які регулюють порядок виконання платниками податків податкового обов'язку, контроль за дотриманням податкового законодавства учасниками податкових відносин, застосування відповідальності за порушення податкового законодавства.

Основною відмінністю другого розділу є спроба законодавчо збалансувати права та обов'язки податкової служби і платників податків. Так, запроваджено дворівневу систему оскарження рішень контролюючих органів замість трирівневої. Це значно спростить процедуру оскарження, зробить процес більш динамічним і зменшеним у часі. Зменшення витрат часу на оскарження рішень податкових органів позитивно впливатиме на діяльність платників податків та контролюючих органів.

Окрім вищезазначеного введено систему надання узагальнюючих податкових роз'яснень контролюючими органами виключно за погодженням з Міністерством фінансів України. Таким чином, адміністратору обмежується право особистого трактування норм Кодексу.

Одночасно передбачено процедуру отримання платником податкових консультацій від органів державної податкової та митної служби.

Кодексом замість ідентифікаційного номеру запроваджено податковий номер або інакше номер облікової картки платника податку, зазначене знівелює нарікання з боку окремих релігійних конфесій.

Вагомим підґрунтям для дотримання прав платників є збільшення переліку повноважень на здійснення яких контролюючим органам необхідно здіймувати судовий дозвіл, а також передбачено чіткі підстави для реалізації цих повноважень. Наприклад, отримання контролюючими органами інформації про наявність та рух коштів на рахунках платників податків – фізичних осіб можливе виключно за судовим дозволом.

Беззаперечною перевагою Кодексу є встановлення прозорих і чітко регламентованих процедур щодо розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платників податків, встановлення можливості розстрочення та відстрочення зобов'язань платника податків по митних платежах, встановлення мінімальної та максимальної границі розміру податкової застави.

Окремої уваги заслуговує порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування. Дані норми стосуються повного або часткового звільнення від оподаткування пасивних доходів та ліцензійних платежів (роялті) нерезидентів із джерелом їх походження з України.

Для дотримання податкового законодавства усіма сторонами податкового процесу, важливого значення набуває удосконалення та уточнення термінів та підстав

щодо проведення планових та позапланових перевірок. Важливим є також детальна формалізація допуску посадових осіб контролюючих органів до перевірок, яка передбачає вичерпаний перелік документів, що мають бути представлені платнику податків, який перевіряється. Чітка процедура дій контролюючих органів передбачена і у разі, коли платник необґрунтовано відмовляється допускати інспекторів до перевірки.

Кодексом передбачено також звільнення платника від відповідальності за неналежну діяльність контролюючих органів, а також спрощення та формалізація електронного документообігу та конкретизація порядку підтвердження справжності документів.

Така формалізація процедур направлена на забезпечення прав та обов'язків як платників податків так і контролюючих органів і має забезпечити дотримання норм податкового законодавства.

Кодексом врегульовано порядок погашення грошових зобов'язань у разі смерті фізичної особи або визнання її безвісно відсутньою чи недієздатною, а також неповнолітніх осіб.

Запроваджено диференціацію фінансових санкції до платників – порушників податкового законодавства розмір яких визначаються в залежності від частоти порушень податкового законодавства.

Всі перелічені вище норми можна визначити загальним терміном "податкові процедури".

Отже, можна визначити дефініцію "адміністрування податків і зборів" як сукупність процедур, які визначають порядок виконання вимог податкового законодавства, контролю за дотриманням податкового законодавства учасниками податкових відносин, та притягнення до відповідальності за вчинені порушення податкового законодавства.

Розділ XVIII "Особливості оподаткування платників податків в умовах дії угоди про розподіл продукції" Податкового кодексу також регулює питання адміністрування податків і зборів, але лише стосовно тих платників податків, що здійснюють господарську діяльність в умовах дії угод про розподіл продукції.

Тобто, правила адміністрування податків і зборів – це відповідь на питання "Як і в якому порядку виконувати вимоги податкового законодавства?".

Розділи III – XVII Податкового кодексу містять законодавче визначення платників, об'єктів, правил розрахунку і розмірів кожного окремого податку та збору, згідно переліку загальнодержавних та місцевих податків і зборів затверджених Розділом I Податкового кодексу.

Розділом "Податок на прибуток підприємств" вносяться системні новації в оподаткуванні прибутку підприємств. Так:

- гармонізовано податковий та бухгалтерський облік – платники податку самостійно визначають суми податку, що підлягають сплаті; доходи і витрати нараховуються з моменту їх виникнення, податкові зобов'язання визначаються на підставі даних бухгалтерського обліку із застосуванням податкових різниць. Амортизація основних засобів нараховується відповідно до бухгалтерського обліку (5 методів по 16 групах основних засобів та інших нематеріальних активах, включаючи прискорений метод по групах 4 та 5), що дає можливість підприємствам визначити амортизаційну політику в цілях оподаткування згідно облікової політики суб'єкта господарювання;

- запроваджено міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

- скасовано сплату авансових внесків при виплаті дивідендів для окремих суб'єктів, зокрема фізичних осіб;

- переведено страховиків на загальні правила оподаткування прибутком (при річному перехідному періоді);

- впроваджено 5 методів визначення звичайних цін що сприятиме створенню рівних умов конкурентоспроможності суб'єктів господарської діяльності, з одночасним покладання обов'язку доведення відповідності договірної ціни рівню звичайних цін на орган податкової служби;

- встановлено річний період для поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновників протягом якого така допомога не оподатковується.

Зазначено буде сприяти підвищення міжнародного рейтингу податкової системи України, скорочення витрат часу та коштів на ведення податкового обліку.

З метою підтримки підприємств пріоритетних галузей економіки запроваджено на 10 років звільнення від оподаткування прибутку – легкої промисловості (крім підприємств, які виробляють продукцію на давальницькій сировині), підприємств суднобудівної та літакобудівної промисловості; підприємств галузі електроенергетики від продажу електричної енергії, виробленої з відновлювальних джерел енергії та деяких інших.

В розділі IV "Податок на доходи фізичних осіб" з метою реалізації принципу соціальної справедливості:

- запроваджено мало прогресивну шкалу оподаткування, що забезпечуватиме поступовий перехід до справедливої форми оподаткування;

- знижено податкове навантаження для населення, зокрема звільнюються від оподаткування доходи від продажу один раз на рік об'єктів нерухомого майна незалежно від площі при умові володіння ним не менше три роки, суми державної підтримки на будівництво доступного житла, вартість дарів лісів для власного споживання;

- встановлюється нульова ставка оподаткування для успадкованих сум знецінених грошових заощаджень, що ліквідуватиме штучні перепони для оформлення громадянами спадщини;

- збільшується з 2015 року стандартна податкова соціальна пільга з 50 до 100 відсотків розміру прожиткового мінімуму.

З метою збільшення стимулів для інвестиційної та підприємницької діяльності знижується з 30% до 15% та 17% ставки податку для доходів нерезидентів у вигляді зарплати, доходу за цивільно-правовими договорами, від продажу та надання майна в оренду, від успадкування. Зменшується з 15% до 5% ставка податку на доходи фізичних осіб, включаючи нерезидентів, від дивідендів, іпотечних цінних паперів, а також на дохід у вигляді відсотків (дисконту) на облигації.

Реалізовано заявочний принцип реєстрації в податкових органах осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, скасовано щоквартальне та введено щорічне подання декларацій підприємцями.

В розділі V "Податок на додану вартість" з метою забезпечення партнерських відносин держави і бізнесу, реалізації принципу справедливості в оподаткуванні, створення умов для активізації підприємницької діяльності передбачено запровадження відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість.

Запровадження з 1 січня 2011 року автоматичного відшкодування ПДВ платникам, що мають позитивну податкову історію сприятиме посиленню довіри платників податків до держави, створенню умов для активізації підприємницької діяльності.

Передбачене звільнення від оподаткування ПДВ операцій з поставки будівельно-монтажних робіт з будівництва доступного житла та житла, що будується за державні кошти, посилюватиме соціальну функцію оподаткування.

Починаючи з 2014 року ставка ПДВ знижується до 17%.

Використовуючи міжнародний досвід перенесення податкового навантаження з праці і капіталу на споживання, а також з метою компенсації втрат бюджету від скасування транспортного податку запроваджено підвищення ставок акцизного податку на нафтопродукти та запроваджено акцизний податок на скраплений газ.

Одночасно розширено застосування нульової ставки податку на біоетанол, який використовується для виробництва біологічних видів палива та на легкі і важкі дистилляти, які використовуються у нафтохімічній промисловості для виробництва етилену.

З метою удосконалення процедури реєстрації платників податків, поліпшення умов ведення господарської діяльності запроваджено автоматичну реєстрацію платників акцизного податку – ДПА реєструє платників акцизного податку на основі інформації органів ліцензування.

З метою забезпечення соціального консенсусу відмінено обов'язок платника податку від щорічного подання разом з декларацією довідки про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки поширено застосування мінімальної ставки податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких не проведено та на землі населених пунктів з чисельністю до 3 тис. осіб, проти діючої норми до 200 осіб, а також удосконалено порядок та терміни нарахування земельного податку платникам фізичним особам (сплата раз на рік замість сплати у два етапи)

Скасовано 10 неефективних податків і зборів, включаючи комунальний податок, який стримував процес зайнятості населення.

Посилено стимулюючу функцію екологічного оподаткування для стимулювання суб'єктів господарювання до впровадження екологічно чистих технологій. Передбачено зарахування частини сум коштів податку до спеціального фонду держбюджету з використанням таких коштів на фінансування цільових проектів з екологічної модернізації підприємств (у 2013 р. – 33 %; з 2014 р. – 50 %)

Спрощено систему адміністрування податку та порядку його сплати суб'єктами господарювання, уніфіковано систему корегуючих коефіцієнтів до ставок податку (їх кількість скорочено з 34 до 6)

З метою удосконалення структури оподаткування, підвищення ефективності та спрощення адміністрування в один податковий платіж – плату за користування надрами для видобування корисних копалин об'єднано два діючих податкових платежі – платіж за користування надрами для видобування корисних копалин та збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок держбюджету.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Введено оподаткування за вилучену з надр дренажну воду, що використовується у господарській діяльності та/або після вилучення води для використання іншими користувачами. Зазначені новації забезпечуватимуть дотримання фіскальної функції податкової системи та принципу рівності платників податків.

Забезпечення соціальної функції податкової системи, посилення довіри платників податків до держави досягається шляхом запровадження звільнення від сплати збору за воду, що використовується садівницькими та городницькими товариствами (кооперативами), за воду, що забирається для реабілітації, лікування та оздоровлення реабілітаційними установами інвалідів та дітей-інвалідів, тощо.

Список використаних літературних джерел:

1. Реформування податкової системи – процес незворотній [Електронний ресурс] // Вісник Податкової служби України [сайт]. – Офіційне видання Державної податкової служби України. – 29.07.2011 – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/1701> 2. Taxes in Sweden 2010. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden [Електронний ресурс] // Swedish Tax Agency [сайт]. – December, 2010. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se>

ОЛЕЙНИКОВА Людмила Григорівна – кандидат економічних наук, завідувач відділу фіскальної політики, податкових та митних платежів ДННУ “Академія фінансового управління” Міністерства фінансів.

Наукові інтереси:

- податкова система України;
- управління фінансами.

Стаття надійшла до редакції: 25.10.2012 р.