

УДК 336.221.4.001.73

К. Бліщук,
Г. Третяк

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Висвітлено основні недоліки податкової системи, чинної до 2011 р. Розглянуто переваги Податкового кодексу. Виявлено проблеми впровадження податкової реформи в Україні. Визначено можливі наслідки подальшої реалізації податкової реформи.

Ключові слова: податкова реформа, податкова система, програма економічних реформ, система непрямого оподаткування, податок на додану вартість, податок із обороту.

В умовах обмеженості фінансових ресурсів державного бюджету та кредитних установ виважена і збалансована податкова політика є одним із основних інструментів стимулювання економічної активності, який здатний забезпечити необхідні умови для економічного зростання країни та добробуту її громадян. Вирішуючи проблему наповнення дохідної частини бюджету, важливо не зруйнувати стимулів для розвитку підприємницької діяльності суб'єктів господарювання. Надмірна фіскальна спрямованість податкової політики зменшує ділову активність, що спричиняє негативний вплив на динаміку ВВП, промислового виробництва та інвестицій.

В умовах кризових явищ, що спостерігались в економіці України у 2009 – 2010 рр. виникла потреба у реформуванні податкової системи, без якої складно забезпечити відновлення економіки. Діюча до 2011 р. українська податкова система була однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, але й у світі. Серед основних проблем української податкової системи, які негативно впливали на її конкурентні позиції, вітчизняні науковці, міжнародні організації, інвестори виокремлювали: складність системи адміністрування податків, значні витрати часу й коштів на виконання податкових зобов'язань, нестабільність і непередбачуваність податкової системи, низьку фіскальну ефективність та високе навантаження на фонд оплати праці та прибуток, що спричиняло нераціональний розподіл податкового тиску між факторами виробництва.

З метою вирішення цих проблем та підвищення ефективності податкової політики в Україні у 2010 р. було розпочато податкову реформу, спрямовану на поліпшення бізнес-середовища та стабілізацію державних фінансів. Основні етапи та необхідні кроки, спрямовані на реформування податкової системи визначені Програмою економічних реформ на 2010 – 2014 рр. “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”. Відповідно до цієї програми, метою податкової реформи є формування такої системи оподаткування, яка б забезпечувала стале економічне зростання на інноваційно-інвестиційній основі та достатній рівень податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів [1]. Тобто, ця реформа спрямована на збільшення доходів бюджету та створення сприятливих умов для ведення бізнесу та залучення інвестицій. З точки зору економічної теорії, ефективна податкова політика – це політика, яка

максимально розширює базу оподаткування, зменшує податкові ставки та мінімізує податкові пільги [2].

Аналізу проблематики проведення реформ та наслідків їх запровадження присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених і політичних діячів, зокрема В. Бодрова, А. Гальчинського, В. Геєця, Л. Горкіної, Ю. Зайцева, О. Молдована, О. Мельник, С. Онишко, А. Кредісова, Р. Блейфера, О. Савченка, Л. Бальцеровича, І. Бураковський, Ю. Пахомова, А. Чухна, П. Юхименка, З. Бжезинського, Г. Босс, Дж. Сороса, В. Стельмаха та інших.

Метою статті є виявлення проблем запровадження податкової реформи в Україні та визначення можливих наслідків її подальшої реалізації.

Проблеми реформування податкової системи на сьогодні є надзвичайно актуальними в контексті дискусій стосовно нової програми реформ, долі реформ і напрацювання інструментарію реалізації реформ [3].

Першочерговим у модернізації податкової системи є реформування податкового законодавства для забезпечення запровадження та реалізації реформи.

Реформу податкового законодавства було розпочато у грудні 2010 р., коли Президент України підписав прийнятий Верховною Радою Податковий кодекс, що є консолідованим документом, який поєднав у собі роздрібнені закони податкового регулювання. До числа переваг Податкового кодексу належать: зменшення кількості податків та зборів (загальнодержавних з 29 до 18, місцевих податків і зборів – з 14 до 5), поступове зниження ставки податку на прибуток до 16% (з 1 квітня 2011 р. ставка становить 23%, у 2012 р. – 21%, у 2013 р. – 19%, у 2014 р. – 16%), зменшення податкового навантаження на найближчі десять років на прибуток підприємств легкої промисловості, що не працюють із давальницькою сировиною, підприємств авіабудівної промисловості, підприємств машинобудування для агропромислового комплексу, а також для готельного бізнесу. Окрім того, позитивним нововведенням Податкового кодексу України є встановлення з 1 квітня 2011 р. до 1 січня 2016 р. режиму податкових канікул [4].

Тобто, Україна робить певні кроки для поліпшення бізнес-клімату. Підтвердженням цього є покращення позицій України у міжнародному рейтингу “Ведення бізнесу – 2013”, складеному Світовим банком і Міжнародною фінансовою корпорацією, де Україна зайняла 137 місце, розташувавшись між Лесото (136-е місце) і Філіппінами (138-е місце). Згідно з опублікованими у цій доповіді даними, Україна належить до групи 10 країн, які продемонстрували найбільший прогрес у спрощенні умов для ведення бізнесу. Окрім України, такого прогресу досягли Польща, Шрі-Ланка, Узбекистан, Бурунді, Коста-Ріка, Монголія, Греція, Сербія і Казахстан.

Цей світовий рейтинг складається щорічно і охоплює 185 країн. У ньому досліджуються норми регулювання, що сприяють або перешкоджають розвитку бізнесу протягом усього циклу їхньої діяльності, включаючи створення підприємства, ведення бізнесу, здійснення зовнішньоторговельної діяльності, сплату податків, а також рівень захисту прав інвесторів. У рейтингу минулого року Україна посіла 152 місце, тобто у порівнянні з попередніми результатами вона піднялась на 15 позицій, зокрема щодо позицій створення нового бізнесу (з 116-го до 50-го місця), реєстрації власності (з 168-го місця до 149-го) і сплати податків (з 183-го місця до 165-го). Перевагою є те, що стосовно позиції сплати податків, Україні вдалося піднятися на 18 позицій. Слід зазначити, що Україна належить до тих країн, які за показником сплати податків, починаючи з 2004 р. досягли найбільших успіхів [5].

Відповідно до президентської Програми економічних реформ на 2010 – 2014 рр. одним із індикаторів успішної реалізації податкової реформи є саме підвищення позиції України в міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником “сплата податків” не менше ніж на 30 позицій до кінця 2014 р. [6].

Перелік переваг можна продовжувати, проте проблеми складності системи адміністрування податків, відшкодування та адміністрування податку на додану вартість, великого навантаження на фонд оплати праці залишаються не вирішеними.

Податок на додану вартість у світовій практиці є одним із найбільш поширених непрямих податків, що відіграє провідну роль у системі державних доходів. Він є один із наймолодших податків, що був інтегрований до податкових систем країн Західної Європи, проте вважається одним із найефективніших нововведень у фінансовій політиці і практиці ХХ ст. На сьогодні податок на додану вартість стягується у більшості країн світу. Загальною тенденцією для всіх країн, що запровадили ПДВ, стало швидке перетворення цього податку в один із головних у податковій системі. До прикладу, у Франції на частку ПДВ припадає 45% всіх податкових надходжень до бюджету, у Великобританії та Німеччині – 50%. З економічно розвинених країн ПДВ відсутній тільки в США, Швейцарії і Австралії, де замість нього діє податок із продажів. Проте в США протягом останнього десятиліття ведуться інтенсивні дискусії про заміну податку з обігу на федеральний податок на додану вартість [7]. За даними Державного казначейства України, податкові надходження до Державного бюджету за 2011 р. становили 261605 млн грн, зокрема податку на додану вартість надійшло 169343,7 млн грн. [8]. Тобто, для України ПДВ є одним із основних податкових джерел поповнення державного бюджету, крім того він є однією з обов’язкових умов для вступу до Європейського Союзу. Відповідно до директив ЄС, усі країни ЄС зобов’язані використовувати саме ПДВ [9]. Проте, через складний механізм його адміністрування, фіскальна ефективність цього податку в Україні є низькою. Для ефективної роботи суб’єктів господарювання, створення привабливого інвестиційного клімату та забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних товарів на зовнішньому ринку необхідне своєчасне та повне відшкодування податку на додану вартість. Вчасно повернені кошти створюють сприятливі можливості для розвитку та модернізації виробництва, для своєчасної сплати інших обов’язкових платежів до бюджетів та фондів та підвищують конкурентоспроможність експорту. Повернене експортерам ПДВ дає можливість зрівняти ціни на експортований товар із цінами на зовнішньому ринку.

Роль непрямих податків зростає насамперед у період економічного спаду. У кризовий період саме забезпечення належного механізму відшкодування ПДВ дає можливість поповнювати обігові кошти та таким чином підтримувати платників податків. Наприклад, у Франції з січня 2009 р. запроваджене щомісячне повернення ПДВ для компаній замість щоквартального. У Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено процедуру автоматичного відшкодування ПДВ, крім того в Іспанії також можливе щомісячне повернення ПДВ. У Польщі зменшено період для повернення податку з 180 до 60 днів [10].

В ухваленому Податковому кодексі України передбачено зниження ставки податку з 20% до 17% з 1 січня 2014 р., запроваджено процедуру автоматичного відшкодування ПДВ та відповідальність держави за несвоєчасне його повернення. Про позитивні наслідки цього нововведення свідчить той факт, що у 2011 р. 326 платників отримали з бюджету в автоматичному режимі 15,9 млрд грн, або 37,1% загальної суми відшкодування. Загалом у 2011 р. відшкодовано з державного

бюджету податку на додану вартість в обсязі 42,8 млрд грн, а у 2010 р. ця сума дорівнювала 22 млн грн. Також вдалося скоротити невідшкодовані суми більш ніж втричі – з 14 млрд грн (станом на 1 березня 2011 р.) до 4,6 млрд грн (станом на 1 січня 2012 р.). 90% суми відшкодованого ПДВ у 2011 р. одержали підприємства-експортери – це підприємства гірничо-металургійного комплексу, машинобудування і легкої промисловості, які здебільшого експортують свою продукцію на зовнішні ринки. Незважаючи на позитивну динаміку відшкодування, проблемним питанням залишається збільшення “пасивних” залишків невідшкодованих сум ПДВ, які у 2011 р. зросли на 39,1%, або на 4,2 млрд грн [11].

На сьогодні уряд розглядає можливість реформувати систему непрямого оподаткування через зниження та диференціацію ставок податку на додану вартість та запровадження податку з обороту для компенсації надходжень до бюджету.

У Концепції реформування податкової системи України, яку на сьогодні розробляє Державна податкова служба спільно з Міністерством фінансів України, пропонується встановлення ставки ПДВ у розмірі 12% для: операцій при імпорті; всіх видів послуг; галузей, що належать до природних монополій і енергетичного сектора (виробництво і розподіл електроенергії, виробництво та розподіл газу, нафти і газового конденсату, видобуток та реалізація вугілля, видобуток уранових руд, виробництво ядерних матеріалів, виробництво і реалізація продуктів нафто-переробки). Для інших операцій пропонується ставка ПДВ у розмірі 7% [12]. У більшості країн ЄС використовуються диференційовані ставки ПДВ, залежно від видів оподаткування товарів та послуг. Окрім стандартної ставки ПДВ, яка не може бути меншою 15%, згідно з директивою “Про спільну систему податку на додану вартість” від 28.11.2006 р. держави-члени ЄС можуть застосовувати одну або дві знижені ставки. Як правило, знижені ставки запроваджуються на соціально важливі товари і послуги, підвищені ставки застосовуються до товарів розкоші. На нашу думку, такий підхід до справляння податку на додану вартість є соціально справедливим, тому з метою зменшення його негативного впливу на населення, яке є його платником, в Україні доцільно також запровадити диференційовані ставки податку, залежно від соціальної ваги товарів та послуг. Окрім того, вищі ставки ПДВ можна запровадити до товарів, виробництво яких шкодить навколишньому середовищу або споживання яких є шкідливим для здоров'я людини.

У країнах Європейського Союзу на сьогодні ставки податку на додану вартість становлять від 15% (в Люксембурзі і на Кіпрі) до 25% (у Швеції та Данії) [13]. Важливо зазначити, що під час економічної кризи майже всі європейські держави або підвищили стандартну ставку ПДВ, або скоротили численні знижені ставки на окремі товари чи послуги. Відповідно, зменшення ставки ПДВ в Україні для імпорту до 12% сприятиме підвищенню конкурентоспроможності іноземних товарів на українському ринку. Для захисту вітчизняних виробників, які через запровадження податку з обороту можуть опинитись у невігідному становищі порівняно з імпортерами, пропонується нижча ставка податку на додану вартість. Проте, доцільно зазначити, що застосування різних ставок для імпорту та вітчизняної продукції протирічить правилам Світової організації торгівлі, головним постулатом якої є застосування національного податкового режиму. Оскільки Україна є членом Світової організації торгівлі, то відповідно товарам, що імпортуються, не може надаватись менш сприятливий режим, ніж товарам національного походження, тобто внутрішні податки не повинні застосовуватись до

імпортних товарів таким чином, щоб створювати захист для національних товаровиробників.

Одночасно, для недопущення зниження поточних надходжень до бюджету внаслідок зниженої ставки податку на додану вартість, передбачається скасування пільг по податку на додану вартість та податку на прибуток, запровадження єдиного соціального внеску з операцій купівлі іноземної валюти за ставкою 3%, скасування максимального розміру заробітної плати, з якої сплачується єдиний соціальний внесок, збільшення ставки податку на доходи до 20% із запровадженням прогресивної шкали. Окрім того, прогнозується економія бюджетних коштів, які спрямовуються на відшкодування ПДВ. Для зменшення навантаження на фонд оплати праці та легалізації трудових відносин пропонується зменшення розміру єдиного соціального внеску для роботодавців до 15%, а також перерозподіл загального навантаження по єдиному внеску між роботодавцем (50%) та працівником (50%). Ці запропоновані урядом зміни спрямовані на підвищення стимулюючої функції податків та ліквідацію умов існування “тіньового сектору” економіки. Проте потрібно врахувати, що компенсація находжень до бюджету, за умови успішної детінізації, може відбутися через декілька років, тоді як втрати Державного бюджету будуть одразу після запровадження змін.

Серед запропонованих урядом компенсаторних механізмів, основним є власне запровадження податку з обороту, який повинен забезпечити найбільший обсяг надходжень до державного бюджету. Проте, як свідчить світова практика, податок з обороту та податок на додану вартість одночасно практично не застосовуються. Як правило, податок з обігу запроваджується замість податку на додану вартість або ж податку на прибуток. Такої ж позиції притримується і голова ради підприємців при Кабінеті Міністрів Л. Козаченко. Він вважає, що податок з обороту не буде ефективним, позаяк у підсумку податкове навантаження на бізнес збільшиться: крім ПДВ, податку з прибутку, з'явиться й податок з обороту. Тому потрібно запроваджувати ефективне адміністрування вже чинних податків та прозоре витрачання зібраних коштів, а не додаткові податки. Аналогічної позиції дотримується й президент Американської торгової палати в Україні Х. Зукоскі. На його думку, паралельне адміністрування податку на додану вартість та податку з обороту ускладнить фіскальну систему й негативно вплине на бізнес, незважаючи на зниження ставки ПДВ.

Податок з обороту, порівняно з податком на додану вартість, є простіший в адмініструванні, не потребує відшкодування, є менш корумпованим, забезпечує стабільні надходження до бюджету, оскільки важко ухилитися від його сплати. Окрім того, цей податок сприяє зменшенню кількості посередників між виробником і споживачем, оскільки таким чином звужується база оподаткування.

Проте податку з обороту, на відміну від податку на додану вартість, властивий кумулятивний ефект, оскільки цей податок стягується з валового обороту на всіх ступенях руху товару, тобто в об'єкт оподаткування включаються податки, які були сплачені раніше на попередній етапах виробництва та обігу продукції, що спричинює подорожчання кінцевої продукції. Тобто, податок з обороту збільшуватиме витрати підприємства, оскільки оподатковується не лише додана вартість, створювана економічними суб'єктами, але й витрати, понесені ними на виробництво та реалізацію продукції [14]. Тому, податок з обороту, при якому всі торгові операції обкладаються податком без права відшкодування, стимулюватиме розвиток секторів із коротким ланцюгом виробництва, тобто сировинних товарів,

чим створюватиме дисбаланс в економічній системі. Переваги при запровадженні податку з обороту можуть отримати ті підприємства, які зосередять у себе велику кількість виробничих ланок. Фірми з вищою стадією обробки продукції відчуватимуть більше фіскальне навантаження. Тому запровадження нового податку сприятиме укрупненню бізнесу, а це, своєю чергою, може негативно вплинути на функціонування малих та середніх підприємств.

Податку на додану вартість, на відміну від податку з обороту, властива економічна нейтральність. Податок на додану вартість утримується також при здійсненні кожної операції, чим забезпечує значні надходження до бюджету, проте податкове навантаження при цьому не залежить від кількості етапів виробництва. З огляду на часткове утримання, ПДВ не накопичується в ціні товару, оскільки стягується лише з доданої вартості, а не з вартості всього обсягу реалізованої продукції. Окрім того, податок на додану вартість не здійснює додаткове навантаження на фінансовий стан підприємства.

На сьогодні, коли експортна складова в усіх країнах через світову кризу і зменшення споживання скорочується, запровадження податку з обороту матиме негативні наслідки для підприємств-експортерів, які залежні від цін на світових ринках. Податок з обороту збільшуватиме затрати і зменшуватиме конкурентоспроможність продукції на світовому ринку. Окрім підприємств-експортерів, додаткове податкове навантаження можуть отримати високотехнологічні підприємства. Оскільки податок з обороту по суті є податком на результати діяльності, то позитив від цього податку для експортно-орієнтованих підприємств може бути лише в тому випадку, якщо він буде запроваджений замість податку на прибуток, оскільки обидва податки обтяжують практично ту ж саму базу оподаткування.

Отже, реформування системи непрямого оподаткування не може бути проведене в стислі терміни, оскільки запровадження податку з обороту потребує проведення системних техніко-економічних розрахунків щодо його впливу на діяльність підприємств різних сфер господарювання.

Література

1. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава [Електронний ресурс] : Програма економічних реформ на 2010 – 2014 рр. — Режим доступу : www.president.gov.ua.
2. Яловий Г. К. Реформування податкової системи України – важливий та необхідний крок переходу до постіндустріального суспільства [Електронний ресурс] / Г. К. Яловий, Д. А. Бабій. — Режим доступу : economy.kpi.ua/ru/node/231.
3. Вахновська Н. А. Податковий кодекс в контексті реформування податкової системи України / Н. А. Вахновська // Економічний форум [Текст]. — 2011. — С. 23—28.
4. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : portal.rada.gov.ua.
5. DOING BUSINESS 2013 [Electronic resource]. — Access mode : www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/.../DB13-full-report.pdf.
6. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава...

7. Вронська Г. ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика / Г. Вронська // Податкова правда [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.vvplawfirm.com/uk/publicationsall/.../226-2012-03-15-14-24.

8. Уточнена інформація про виконання державного бюджету України за січень – грудень 2011 р. [Електронний ресурс] : матер. сайту. — Режим доступу : www.treasury.gov.ua.

9. Молдован О. ПДВ: реформувати не можна скасувати [Електронний ресурс] / О. Молдован. — Режим доступу : [//www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1](http://www.epravda.com.ua/publications/4b9f92bc9fce1).

10. Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України [Текст]. — 2010. — № 1. — С. 38—45.

11. Інформаційні матеріали про основні показники виконання державного бюджету за 2011 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.minfin.gov.ua/file/link/322788/file/inf.pdf.

12. Зміни системи оподаткування України [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [//www.taxadvisers.org.ua/0/news/2012/July.html](http://www.taxadvisers.org.ua/0/news/2012/July.html).

13. Вінніков О. Де ставити кому? Ставки податку на додану вартість підвищувати не можна знижувати [Електронний ресурс] / О. Вінніков. — Режим доступу : www.pravozahyst.sumy.ua/?p=371.

14. До питання про доцільність запровадження податку з обороту (економічні та фінансові наслідки оподаткування) [Електронний ресурс]. — Режим доступу : www.ier.kiev.ua.

**К. Blishchuk,
Н. Tretiak**

TOPICAL ISSUES OF THE TAX SYSTEM REFORMING

The basic weaknesses of the tax system in force until 2011 are highlighted. The advantages of the Tax Code are considered. The problems of tax reform implementation in Ukraine are revealed. The possible consequences of further realization of the tax reform are determined.

Key words: tax reform, tax system, economic reform program, the system of indirect taxation, value added tax, tax on turnover.