

ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Резюме. У статті досліджено місце та значення податкового регулювання у здійсненні ефективних податкових трансформацій, розкрито недоліки та напрями його розвитку. Запропоновано шляхи вирішення проблем механізму податкового регулювання країни, а також удосконалення окремих норм і положень проекту Податкового кодексу України. Зазначено, що першочергові зусилля слід докласти до розбудови інституту податкової політики як фундаменту для модернізації формату окремих податків і режимів оподаткування.

The summary. In the article investigational place and value of the tax adjusting in realization of effective tax transformations, failings and directions of his development are exposed. The ways of decision of problems of mechanism of the tax adjusting of country are offered, and also improvement of separate norms and positions of project of the Internal revenue code of Ukraine. It is marked that it follows to make primary pushes to alteration the institute of tax policy as foundation for modernization of format of separate taxes and modes of taxation.

Ключові слова: податкове регулювання, податкова політика, податкова система, податкова трансформація, податки, податковий механізм, оподаткування, підприємницька діяльність, податковий кодекс, інструменти податкового регулювання.

Постановка проблеми. Однією з найсуттєвіших і водночас складних проблем у процесі переходу української економіки до ринкових умов господарювання є вдосконалення взаємовідносин між платниками податку та державою. Це зумовлено тим, що зовсім іншими стали мета підприємництва, засоби її досягнення, економічна основа суспільства. Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватися не тільки як джерело одержання доходів бюджету, а й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. Зростає значення ефективних управлінських рішень у сфері оподаткування, підвищується відповідальність за їх соціально-економічні наслідки.

Стратегічною метою реформування економіки України є створення соціально орієнтованої ринкової економіки, яка б на основі розвитку національного конкурентоспроможного виробництва забезпечила гідний рівень життя населення, добробут нації в цілому. Отже, ключовим завданням економічної політики держави є підвищення її конкурентоспроможності та створення для цього відповідних умов [2; 3]. При цьому держава має важливий інструмент економічного впливу – податкову систему. Глобалізаційні та інтеграційні процеси висувають нові вимоги до податкової системи. Ринкове реформування економіки супроводжувалося неодноразовими спробами удосконалити податкову систему шляхом прийняття окремих законодавчих актів, які не враховували реальний стан економіки.

Реформування податкової системи повинне проводитися згідно з пріоритетами державної політики щодо соціально-економічного розвитку, сприяти сталому економічному зростанню шляхом лібералізації податкової системи на основі виваженої політики, забезпечувати достатній обсяг сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, встановити ліберальне ставлення до платників, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, і посилити відповідальність за несплату податків [4].

Незважаючи на те, що проблема податкового регулювання активно обговорюється вітчизняною науковою спільнотою практично впродовж усіх років незалежності, окремі її аспекти до кінця не з'ясовані. Для забезпечення розвитку економіки України, поживлення підприємницької діяльності необхідно створити податкову систему, яка поряд із забезпеченням державних доходів буде спроможною ефективно здійснювати регулюючу функцію. Запровадження спеціальних інструментів податкового регулювання, покликаних стимулювати підприємницьку діяльність, доцільне лише у контексті загального реформування податкової системи країни. Таке реформування передбачено проектом Податкового кодексу України [1]. Проте, проект вирізняється недосконалістю, у ньому не усунуто існуючі недоліки сучасної податкової системи, склад і структура податків не дає підстав очікувати істотного зниження податкового навантаження на господарюючих суб'єктів, механізми нарахування та сплати окремих платежів не гарантують достатнього спрощення податкового поля, а головне –

наведені заходи щодо активізації регулюючої функції податків будуть неспроможними дієво вплинути на поліпшення економічної ситуації в країні. Тому удосконалення окремих норм і положень проекту Податкового кодексу України з метою забезпечення стимулюючого впливу оподаткування на підприємницьку діяльність набуло особливої актуальності і значимості.

Аналіз останніх досліджень й публікацій. У науковій літературі висвітлюються найрізноманітніші методи й інструменти податкового регулювання підприємницької діяльності. До основних з них належать надання податкових пільг [2; 5], запровадження податкових кредитів [3; 7], прискорена амортизація [9], податкові канікули, запровадження спеціальних режимів оподаткування, диференціація податкових ставок тощо [5; 10]. Такі інструменти покликані створити стимули для розширення виробництва, активізації внутрішньої і зовнішньої торгівлі, збільшити обсяги та поліпшити ефективність інвестування, що є надзвичайно важливим для економіки України.

Недосконалість податкової політики в Україні, яка сьогодні визнається і теоретиками, і практиками, активізувала задіяння потенціалу багатьох теорій для якнайшвидшого вирішення суперечностей. Дещо віддаленим від забезпечення ефективності цих процесів, на нашу думку, залишається використання надбань інституційної економічної теорії та її сучасних напрямів.

Існуюча обмеженість використання інституціонального підходу при розв'язанні проблем податкового регулювання має свої пояснення, основні з яких, на нашу думку, такі:

- по-перше, це наслідок прискореної побудови податкової системи на початковому етапі ринкових перетворень переважно на основі політичної волі, а не на фундаментальних надбаннях теорії та економічних розрахунках. Така побудова, хоча й ґрунтувалася на найбільш ефективних світових зразках, однак, як відомо, призвела до багатьох суперечливих результатів. Що ж стосується розбудови інституційних структур, то це надзвичайно складний та повільний процес;

- по-друге, не виправдалися сподівання, що в міру зміцнення й розширення ринкових відносин суспільно-економічна субстанція податку та оподаткування в цілому набудуть рис досконалості згідно з притаманною ринку спонтанною самоорганізацією;

- по-третє, переважання (яке домінує й сьогодні) правового, а в деяких випадках навіть процесуального бачення шляхів подолання кризового стану над поступовою й наукововиваженою розбудовою інституту податкової політики. Хоча сьогодні правова база залишається вкрай

недосконалою, проте обмеження проблеми прийняттям нових або внесенням змін до чинних законів не сприяє її вирішенню. Критично важливою є розбудова такої інституційної структури, яка здатна об'єднати соціально-філософські, економічні та правові аспекти податкового регулювання.

Незважаючи на достатню теоретичну розробленість питань щодо запровадження інструментів податкового регулювання, а також досвід їх ефективного застосування у багатьох країнах світу, в Україні й досі не використовуються дієві інструменти податкового впливу на підприємницьку діяльність. Ті регулюючі податкові інструменти, запровадження яких передбачається проектом Податкового кодексу України, є недостатньо ефективними, не сприятимуть збільшенню фінансових можливостей господарюючих суб'єктів у процесах відтворення капіталу, а тому потребують удосконалення.

Сутність та принципи державного податкового регулювання розглядалися у роботах В.Т. Александрова, Ф.Ф. Бутинця, Н.С. Вітвіцької, П.К. Германчука, М.М. Коцупатрого, Н.М. Малюги, О.І. Назарчука, О.А. Ногіної, Н.І. Петренко, Н.І. Рубана, І.Б. Стефанюка, М.Т. Фенченко, І.Ю. Чумакової. Однак, до теперішнього часу недостатньо уваги приділяється принципам податкового регулювання.

У працях сучасних українських дослідників значна увага приділяється не самій можливості впливу податків на економіку, що нині не підлягає сумніву, а переважно проблемам ефективності застосування інструментарію податкового регулювання, насамперед, у сфері розвитку підприємницької діяльності.

Підкреслюючи об'єктивну необхідність процесу податкового регулювання, вітчизняні фахівці цілком справедливо зауважують, що "його результат залежить від адекватності застосовуваних засобів стану реальної економіки. Тому з економіко-правових і технічних аспектів податкове регулювання ускладнене в умовах економічної кризи" [3; 2].

Метою дослідження є обґрунтування пропозицій щодо удосконалення окремих норм і положень проекту Податкового кодексу України з метою поліпшення впливу податків на підприємницьку діяльність та інвестиційну активність. Завданнями дослідження є:

- 1) обґрунтувати ефективний механізм податкового стимулювання розширеного відтворення виробничого потенціалу підприємств;
- 2) запропонувати шляхи усунення недоліків механізму надання інвестиційно-інноваційного кредиту;
- 3) визначити ефективний порядок амортизації основних засобів, що сприятиме поліпшенню процесів простого відтворення.

Основні результати дослідження. Історія розвитку суспільства показала, що ефективне функціонування ринкової економіки, незважаючи на властиві їй самоорганізацію й саморегулювання, неможливе без державного регулювання економічних і соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів і суб'єктів господарювання. Особливо зростає значення державного регулювання в періоди кризи.

Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає регулювання як дію за значенням “регулювати”, а останньому терміну дається два визначення:

- 1) впорядковувати що-небудь, керувати чимось, підкоряючи його відповідним правилам, певній системі;
- 2) домагатися нормальної роботи машини, установки, механізму і т. ін., забезпечуючи злагоджену роботу складових частин, деталей [3].

Відповідно до визначення, наведеного в Економічній енциклопедії, під державним регулюванням економіки слід розуміти сукупність форм та методів цілеспрямованого впливу державних установ і організацій на розвиток суспільного способу виробництва (у тому числі продуктивних сил, техніко-економічних, організаційно-економічних та соціально-економічних відносин) для його стабілізації та пристосування до умов, що змінюються [3].

Інакше кажучи, державне регулювання економіки – це вплив держави на хід економічних процесів шляхом їх коригування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства. Система державного регулювання здійснює, з одного боку, розробку та встановлення певних правил, дотримання яких є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності, а з іншого – відповідальність цих суб'єктів за дотримання встановлених правил.

Загалом під податковим регулюванням розуміють цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин шляхом використання засобів та інструментів податкової політики. Саме за допомогою податкової політики держава не тільки формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, але й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови національної економіки та її зростання. В основі використання оподаткування як одного з найважливіших важелів економічної політики держави лежить властива податкам і системі оподаткування в цілому регулювальна функція.

У сфері оподаткування перетинаються інтереси держави й регіонів з інтересами платників: суб'єктів господарювання та громадян. У спрощеному вигляді механізм впливу податкового регулювання на баланс інтересів держави й платників може бути представлений у такому вигляді. З огляду на пріоритетність фіскальної функції податків, держава зацікавлена у збільшенні загальної суми податків і зборів, що надходить у бюджети всіх рівнів і державні цільові фонди. Однак надмірне підвищення податкового навантаження (пріоритет інтересів держави) позбавляє платників стимулу до розвитку й розширення масштабів діяльності, що веде до таких негативних наслідків, як пригнічення підприємницької ініціативи й стагнація, ухилення від оподаткування та тіньової економіки.

Інтереси платників податків навпаки полягають у мінімізації витрат, у т. ч. і витрат на сплату податків, тому лібералізація оподаткування об'єктивно сприяє зміцненню фінансового стану платників податків, нарощуванню обсягів продажів (тобто сприяє насиченню ринку і створенню конкурентного середовища) та збільшенню виплат, пов'язаних з оплатою праці. Останнє, у свою чергу, не тільки забезпечує підвищення рівня добробуту працюючих осіб, але й стимулює збільшення попиту в масштабах країни, що є найважливішим чинником стабільного економічного розвитку.

Таким чином, інтереси держави не є однорідними і не обмежуються тільки фіскальними інтересами. Метою соціальної держави є забезпечення високого рівня і якості життя її громадян. Фіскальна складова державної податкової політики забезпечує джерела фінансування прямих державних видатків на реалізацію соціальних програм та централізованих інвестицій. Водночас, держава зацікавлена у зростанні добробуту громадян шляхом забезпечення умов економічного зростання, підвищення конкурентоспроможності національних товаровиробників, що є основою для збільшення реальних доходів населення, оплати праці та розвитку суб'єктів господарювання.

Обґрунтоване зниження податкового навантаження в перспективі може позитивно позначитися на обсязі податкових надходжень до бюджету, оскільки обумовлене ним збільшення масштабів діяльності платників податків розширює базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств і виплат на оплату праці забезпечує зростання податкових надходжень від прямих податків і зборів. Водночас, зайва лібералізація оподаткування означає скорочення доходів держави, що веде до неможливості в повному обсязі фінансувати поточні державні соціальні й економічні програми, тобто до обмеження загальнонаціональних інтересів.

Таким чином, завданням державної податкової політики є встановлення такого оптимального рівня й умов оподаткування, які забезпечують баланс інтересів держави і платників. Проблема полягає в тому, що інтереси ці динамічні й залежать від безлічі факторів, тому оптимальні для певних умов і в конкретний момент часу параметри податкової системи перестають забезпечувати баланс інтересів зі зміною пріоритетів розвитку суспільства та цілей економічної й соціальної політики держави.

Податки мають визначальний та двоїтий вплив на розвиток виробництва. З одного боку, вилучення у формі податків певної частини доходів платників призводить до зменшення їх інвестиційних можливостей, що негативно відображається на розвитку виробництва. З іншого боку, податки можуть певним чином стимулювати розвиток виробництва. Безпосередній вплив оподаткування на результати розширеного відтворення проявляється у формуванні системи фінансових стимулів для подальшого розвитку підприємництва за послаблення податкового тиску. Введення оптимальних податкових ставок і обґрунтованих податкових пільг породжує дієві стимули для економічного зростання, збільшуються обсяги підприємницької діяльності, а відтак, зростає база оподаткування й первинні доходи платників податків.

Примусове вилучення у платника певної частини його доходу спонукає його до підвищення продуктивності праці й веде до зростання виробництва. Однак податки можуть стимулювати працю й підприємницьку ініціативу лише в тому випадку, якщо платник буде впевнений, що за допомогою оподаткування держава не вилучить у нього весь приріст прибутку, отриманий у результаті зменшення витрат виробництва. Інакше у платника зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці й розширювати виробництво.

Використовуючи податкові надходження, держава може перерозподіляти капітал з тих галузей виробництва, які менш задовольняють невідкладні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких дасть можливість вирішити принципово важливі для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни на вищий рівень. Таким чином, за допомогою податкових надходжень держава може впливати на структуру виробництва.

Проводячи певну податкову політику, держава змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків частини індивідуальних доходів призводить до зменшення споживчих витрат та індивідуальних інвестиційних витрат) і збільшує державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, отже, створюючи для них ринки збуту, стимулює їхній розвиток. Крім того, держава сама організує виробництво суспільних товарів і послуг, фінансуючи це виробництво за рахунок податкових надходжень.

Певні елементи оподаткування (податкові пільги, ставки) можуть використовуватися як важелі прискорення розвитку виробництва в суспільно необхідних напрямках.

Разом з тим, незважаючи на високу ефективність, вважати податкове регулювання єдиним та вирішальним важелем впливу на економічні процеси було б неправильним, оскільки лише зміною умов оподаткування без інших важелів державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми у сфері економіки. Тому податкове регулювання слід розглядати як один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки,

який має застосовуватися у поєднанні з іншими непрямими та прямими методами. Податкове регулювання належить до економічних методів, оскільки за своєю сутністю воно реалізується саме через економічні інтереси суб'єктів податкового процесу.

Комплексний характер податкового регулювання проявляється у тому, що системі оподаткування, у т. ч. і в Україні, властиві й деякі ознаки адміністративних методів регулювання. Зокрема, один із загальнодержавних податків – плата за торгові патенти за своєю сутністю є платою за право на здійснення окремих видів діяльності, тобто однозначно має дозвільний характер. Крім того, до заходів адміністративного впливу може бути віднесена заборона на застосування фіксованого податку з доходів від підприємницької діяльності внаслідок порушення встановлених для таких платників обмежень (ст. 14 Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок із громадян”), обмеження на здійснення окремих господарських операцій з активами, що перебувають у податковій заставі й ін.

За формою впливу податкове регулювання відносять до непрямих методів, що базується не на прямому примусі суб'єктів господарювання, а на використанні їхніх економічних інтересів. Справа в тому, що, застосовуючи засоби податкової політики, держава створює умови, за яких платникові стає вигідним здійснювати дії, що відповідають державним інтересам, і невигідним робити те, що інтересам суспільства не відповідає.

Податкове регулювання здійснюється як на загальнодержавному (загальнодержавні податки й збори), так і на місцевому рівні (місцеві податки й збори, а також надання місцевими органами самоврядування пільг за загальнодержавними податками і зборами у межах сум, які зараховуються у місцеві бюджети, що передбачено Законом України “Про систему оподаткування”). Заходи податкового регулювання, залежно від цілей, обраного інструменту й порядку його застосування, можуть мати як довгостроковий (стратегічний), так і оперативний (тактичний) характер. У першому випадку йдеться про механізми податкового регулювання, результат застосування яких забезпечує досягнення стратегічних цілей, і, як правило, не відчувається у той самий період, у якому реалізується регулюючий вплив. До них відносять, наприклад, стимулювання інвестиційної активності суб'єктів підприємницької діяльності й громадян, заходи, спрямовані на детінізацію економіки й легалізацію об'єктів оподаткування тощо. У другому випадку йдеться про заходи, здатні забезпечити відчутний результат без істотного часового лага, тобто практично відразу ж після застосування відповідного регулюючого механізму.

З погляду масштабів слід розрізняти податкове регулювання економічних процесів на макро- і мікрорівні.

До найважливіших завдань, розв'язуваних за допомогою податкового регулювання на макрорівні, відносять:

- регулювання попиту та пропозиції. Вирішення цього завдання забезпечується зміною співвідношення прямих і непрямих податків, стримуванням попиту на певні групи товарів за допомогою введення спеціальних податків і зборів (акцизного збору, збору на розвиток садівництва, виноградарства й хмелярства тощо.);

- формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням. Зменшення податкового тиску, як правило, призводить до випереджального зростання накопичення;

- вплив на темпи інфляційних процесів. З одного боку, податки розглядаються як засіб вилучення зайвої грошової маси, а з іншого, зміна ставок непрямих податків впливає на рівень цін. Високі податки супроводжуються двояким фактором інфляції: а) через скорочення (вихід у тінь) податкової бази та збільшення бюджетного дефіциту; б) через бажання підприємців компенсувати податкові вилучення додатковим доходом від зростання цін. Разом з тим збільшення податкового навантаження на доходи громадян стримує платоспроможний попит, що може певною мірою протидіяти підвищенню цін виробниками;

- формування раціональної галузевої структури. Введення галузевих податкових пільг (пільги для суб'єктів видавничої справи, підприємств автомобілебудівної, суднобудівної галузей і т. ін.), а також спеціальних галузевих податкових режимів (фіксований сільськогосподарський податок і спеціальний режим ПДВ для сільгосптоваровиробників) призводить до зменшення податкових вилучень у підприємств, які працюють у цих галузях, що забезпечує збільшення рентабельності й підвищення на цій основі інвестиційної привабливості

галузей, і, в остаточному підсумку, – їхній прискорений розвиток;

- стимулювання інвестиційних процесів. Цей напрямок податкового регулювання став особливо популярним у податкових системах більшості розвинених держав і зачіпає інтереси всіх платників податків. Найбільш характерними інструментами, що використовуються для податкового стимулювання інвестиційної діяльності, є: податковий інвестиційний кредит (у вигляді відстрочення або розстрочення погашення податкових зобов'язань на період реалізації відповідного проекту); спеціальні механізми оподаткування дивідендів; застосування прискореної амортизації; введення спеціальних режимів оподаткування (у межах спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку) та ін.;

- підтримка інноваційної діяльності. Цей напрям податкового регулювання також набув популярності у податкових системах більшості розвинених держав і стосується інтересів не тільки інноваційних підприємств, а й усіх платників податків. Для стимулювання інноваційної активності використовуються податкові інструменти, аналогічні тим, що застосовуються для створення сприятливого інвестиційного клімату. Специфічними засобами податкової політики, спрямованими на прискорення інноваційних процесів у країні, є прямі пільги інноваційним підприємствам, а також спеціальні режими оподаткування інноваційних проектів у технопарках;

- насичення ринку соціально значущими товарами та послугами. Так, зокрема, спеціальні пільги щодо податку на прибуток і податку на додану вартість встановлені в Україні для вітчизняних виробників продуктів дитячого харчування; від ПДВ звільнені операції з поставки лікарських засобів, медичних виробів, товарів спеціального призначення для інвалідів тощо; торгівля деякими товарами першої необхідності здійснюється з придбанням пільгового торгового патенту;

- прискорений розвиток депресивних регіонів. Вирішення цього завдання здійснюється за рахунок таких засобів податкового регулювання, як введення спеціальних режимів оподаткування окремих територій, а також реалізація регіональної податкової політики органами місцевого самоврядування (у компетенцію яких входить не тільки введення і скасування більшості місцевих податків і зборів, але й надання пільг за загальнодержавними податками і зборами, що надходять у місцеві бюджети).

Реалізація податкового регулювання на мікрорівні проявляється через зміну податкового навантаження на конкретних платників, що відповідають встановленим критеріям:

- забезпечення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи населення. Серед заходів у цьому напрямі у вітчизняній і закордонній практиці оподаткування заслуговують на увагу такі, як звільнення створених суб'єктів господарювання від оподаткування на певний період (т. зв. податкові канікули), введення спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва, касовий метод податкового обліку з ПДВ та ін.;

- збільшення обсягів діяльності й розвиток конкурентного середовища. Найбільш радикальними засобами впливу на суб'єктів господарювання в цьому напрямі виявилось введення єдиного податку з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, податкові зобов'язання за яким не пов'язані з розмірами виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- стимулювання раціонального використання ресурсів. У певному сенсі на вирішення цього завдання спрямоване власне введення таких загальнодержавних податків та зборів, як плата за землю, збір за забруднення навколишнього природного середовища та деяких інших податків і зборів. Крім того, практика оподаткування в європейських країнах свідчить про доцільність використання з цією метою спеціальних податкових інструментів, спрямованих на впровадження екологобезпечної техніки, технології, стимулювання виробництва екологічної продукції тощо;

- забезпечення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку. Це завдання вирішується шляхом стимулювання: підвищення освітнього рівня працівників підприємств (віднесення до валових витрат на професійну підготовку й перепідготовку кадрів, що дозволяє зменшити податкове навантаження з податку на прибуток); розвитку наукової й науково-технічної діяльності суб'єктів господарювання (витрати на наукові дослідження також дозволено включати до складу валових витрат); введення цільових пільг для інноваційних проектів тощо;

• стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена. Найбільш характерним прикладом у цьому плані є введення акцизного збору, що збільшує кінцеву ціну підакцизного товару, а це негативно впливає на обсяги його споживання, наслідком чого є посилення конкуренції й відповідне обмеження виробництва таких товарів.

Держава повинна гарантувати стабільність основних принципів оподаткування, а механізми та правила їх дії мають бути зафіксовані в єдиному документі – Податковому кодексі України. На нашу думку, у ньому повинна бути втілена сутність нової або оновленої податкової політики, яка не просто визначатиме траєкторію розвитку податкових відносин і податкового права, а поєднає тенденції і напрями реформувань у податковій сфері зі стратегією економічного розвитку країни. І якщо сталося так, що в Україні до цього часу не діє Податковий кодекс України, то логічно, що з набуттям статусу країни з ринковою економікою, така стратегія також повинна зазнати відповідних трансформацій.

Разом з тим про формування нової податкової політики та проголошення чи уточнення її основоположних принципів, які враховують виклики нової реальності, практично не йдеться. Більш того, у запропонованих чисельних концепціях реформування податкової системи словосполучення “податкова політика” взагалі не використовується або розуміється як синонім словосполучень “податкова система”, “система оподаткування”. Йдеться про системну кризу не податкової політики, а податкової системи, яка власне є механізмом реалізації цієї політики.

Із прийняттям Податкового кодексу України очікується відносна оптимізація складу і структури податків, деякі спрощення порядку їх нарахування і сплати, поліпшення виконання фіскальної функції, зростання податкових доходів держави. Так, передбачається:

1) наближувати податковий і фінансовий облік для уніфікації порядку визначення фінансового результату при оподаткуванні прибутку підприємств, запровадити змішану форму оподаткування страхових організацій, удосконалити порядок визначення валових витрат банківських установ при формуванні резервів на покриття можливих втрат внаслідок кредитних операцій;

2) реформувати систему оподаткування доходів громадян одночасно зі змінами порядку і розмірів нарахувань внесків до фондів загальнообов’язкового державного соціального страхування;

3) поетапно знижувати ставки ПДВ до 18%, а згодом до 15% (за окремими пропозиціями до 17 – 16%), а також запровадити спеціальний режим оподаткування ПДВ сільськогосподарських товаровиробників;

4) підвищити роль акцизів у регулюванні споживання шкідливих для здоров’я товарів шляхом підвищення ставок зборів і розширення практики застосування адвалорних ставок;

5) змінити порядок обчислення податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів на такий, за якого розмір платежу залежатиме не від виду транспортного засобу та об’єму його двигуна, а від екологічної досконалості двигуна, типу, категорії, повної маси транспортного засобу та терміну його експлуатації;

6) запровадити рентний принцип оподаткування видобутку усіх видів корисних копалин і використання природних ресурсів;

7) забезпечити нарахування плати за землю тільки за відсотковими ставками від грошової оцінки земель, мінімізувати кількість пільг і преференцій зі сплати земельного податку;

8) підвищити нормативи збору за забруднення навколишнього природного середовища, а при обчисленні збору враховувати місце розташування забруднюючого об’єкта;

9) оптимізувати ставки та об’єкти оподаткування державним митом;

10) зберегти й удосконалити спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва;

11) реформувати фіксований сільськогосподарський податок, врегулювавши порядок визначення видів діяльності і кола платників, диференціювавши ставки залежно від видів діяльності, запровадивши щорічну індексацію грошової оцінки земель [1].

Дискусії точаться щодо кола знайомих проблем: рівень податкового навантаження, перелік та ставки податків, податкові пільги тощо. Проблеми вкрай важливі, але відповідь на них є похідною від визначення стратегічних загальнодержавних цілей та місця держави у їх

розв'язанні, що повинно бути втіленим у чітко визначеній податковій політиці. Необхідно нарешті звільнитися від стереотипів перехідної економіки. Податкова система України упродовж усіх років знаходилася під значним впливом неоднозначних та нестабільних економічних і політичних чинників. Сьогодні настав час, коли всім – державі, підприємцям, громадянам – необхідно визначитися з основоположними принципами функціонування податкової системи на довготривалій термін. Важливо відійти від практики принесення в жертву сутнісних принципів оподаткування поточним вимогам. Необхідне розширення межі використання тих принципів оподаткування, які найбільше пов'язані з фундаментальними вимогами, а не лише з реальними обставинами. Показовими у цьому контексті можуть бути наступні висловлювання, зокрема, щодо пільгових режимів для експортерів.

Реалізація податкового регулювання пов'язана з системою взаємодії інтересів держави, регіонів та платників податків. Ці інтереси є різноспрямованими, тому виважене використання засобів податкового регулювання не повинно суттєво порушувати баланс цих інтересів, тобто обмеженням у процесі податкового регулювання має бути забезпечення стійкості цієї системи. Так, надмірне застосування податкових пільг з податків і зборів, що сплачуються до місцевих бюджетів (наприклад, плати за землю), може призводити до скорочення надходжень до цих бюджетів та підризу фінансової основи місцевого самоврядування. Це, у свою чергу, порушує баланс інтересів держави та регіонів у контексті оподаткування. Для виправлення цієї ситуації можуть бути застосовані як податкові (збільшення податкових надходжень від інших податків та зборів) так і неподаткові методи державного регулювання (наприклад, у вигляді збільшення розміру міжбюджетних трансфертів), що може породжувати нові проблеми не тільки економічного, а й соціально-психологічного характеру. Цей аспект принципу системності є настільки важливим, що деякі фахівці виділяють погодження інтересів як окремий принцип державного регулювання економіки.

На нашу думку, основною проблемою існуючої податкової системи є нормативно-правова база оподаткування. Податкове законодавство є нестабільним, складним і неоднорідним, а окремі законодавчі норми – неузгоджені між собою. Чимало норм мають неоднозначне тлумачення, що негативно позначається на діяльності підприємницьких структур, знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів.

Принциповим недоліком податкового законодавства є наявність економічно необґрунтованих розбіжностей щодо визнання та оцінки доходів і витрат для визначення податку на прибуток і податку на додану вартість нормативно-правовою базою бухгалтерського обліку щодо розрахунку фінансового результату, що унеможливує складення декларації про прибуток підприємств за даними бухгалтерського обліку.

Питання оподаткування регулюються не тільки законами, а і декретами Кабінету Міністрів України, указами Президента України. Через наявність у законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері оподаткування регулюється підзаконними актами. Такий стан правової бази може бути виправданий на початковому етапі формування податкової системи, однак неприйнятний на сучасному етапі розвитку економіки.

Існуючі серйозні недоліки податкової системи призвели до таких проблем системного характеру, як [4]:

1) податкова заборгованість платників перед бюджетом і державними цільовими фондами, що зумовлено:

- відсутністю ефективних механізмів, які забезпечують відповідальність суб'єктів господарювання за невиконання своїх фінансових зобов'язань;
- недосконалістю системи списання та реструктуризації податкової заборгованості підприємств перед бюджетом;
- проведенням взаємозаліків, які роблять не вигідною своєчасну повну сплату податків;
- проблемами окремих галузей (наприклад, паливно-енергетичного комплексу), які є найбільшими боржниками бюджету;

2) бюджетна заборгованість із відшкодування податку на додану вартість. Основними причинами, які ускладнюють виконання державою зобов'язань перед платниками податку на додану вартість є:

- пред'явлення необґрунтованих вимог на відшкодування податку на додану вартість і зниження сум податкових зобов'язань;

- виконання прогнозних показників надходжень із податку на додану вартість до державного бюджету за рахунок неповернення платникам переплачених сум податку;

- недоліки законодавчих норм, якими регулюється процедура відшкодування;

3) ухилення від оподаткування та сплати податків. Ця проблема є однією з найгостріших в Україні. Як вже зазначалося, на масштаби ухилення від сплати податків впливає високий рівень податкових ставок, нерівномірний розподіл податкового навантаження; порушення принципу рівності платників перед законом; складність і недосконалість законодавства, яким регулюється підприємницька діяльність; неефективність державної бюджетної політики;

4) нерівномірне податкове навантаження, внаслідок чого найбільше навантаження покладене на законослухняних платників, позбавлених податкових пільг.

Отже, недоліки існуючої податкової системи вимагають негайного її реформування. Проте варто мати на увазі, що реалізація податкової реформи повинна бути цілеспрямованою, системною, відкритою, виваженою (обґрунтованою макроекономічним аналізом та актуарними розрахунками) і, найголовніше, поступовою у часі, що сприятиме створенню стабільних умов для підприємницької діяльності.

Метою реформування податкової системи України є створення більш ефективної та раціональної податкової системи, яка забезпечить сприятливі умови для ведення бізнесу, реалізації інвестиційно-інноваційної політики, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку за одночасного динамічного збільшення обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів та оптимальний рівень перерозподілу ВВП через податкову систему.

З цією метою урядом була розроблена Концепція реформування податкової системи України, в якій визначено стратегічні цілі податкової реформи [4]:

- підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу;
- легалізація тіньового сектора;
- активізація інвестиційних процесів в економіці;
- простота і зрозумілість податкових норм для суб'єктів господарювання;
- скорочення витрат платників на нарахування та сплату податків і держави – на їх адміністрування;

- адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС;

- забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків;

- запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі;

- автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій.

Отже, реалізація пріоритетних напрямів реформування податкової системи передбачає:

- удосконалення структури системи оподаткування шляхом скасування неефективних (затратних) податків і зборів та ослаблення фіскального тиску шляхом зниження нарахувань на фонд оплати праці, а також ставок податків на прибуток підприємств і додану вартість;

- забезпечення подальшого поступового зменшення частки перерозподілу ВВП через зведений бюджет на рівні близько 30%;

- вдосконалити спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва та узгодити її з вимогами сучасності. Поступова відмова від паралельного функціонування стандартної та спрощених систем оподаткування за єдиним податком, фіксованим сільськогосподарським податком, особливої системи оподаткування страхової діяльності дасть змогу не допустити їх використання з метою спотворення нормального конкурентного середовища та схем оптимізації податкових зобов'язань підприємств, які працюють на загальній системі оподаткування;

- удосконалення системи адміністрування шляхом удосконалення процедури реєстрації платників ПДВ, у т.ч. правил добровільної реєстрації; розробки нової системи моніторингу сплати ПДВ як передумови для удосконалення контролю за сплатою податку та податкового законодавства щодо ПДВ. Слід зазначити, що стабільність нормативної бази щодо утримання даного виду податків дозволить підвищити ефективність його застосування. Загальноприйнята в міжнародній і, зокрема в європейській практиці, диференціація ставок ПДВ за критерієм корисності товару призводить до економічного ефекту, який є абсолютно тотожним ефекту від

надання галузевих податкових пільг.

На нашу думку, сьогодні ключовими проблемами в оподаткуванні є:

- спотворення (умисне чи неумисне) фундаментальних основ оподаткування;
- нестабільність, суперечливість законодавчої бази;
- незахищеність податкової політики від некомпетентності та лобіювання;
- порушення балансу прав і відповідальності між платниками податків і податковими органами;
- прогресуюче ускладнення податкових процедур і правил;
- ослабленість регулюючих функцій, пов'язаних зі стимулюванням підприємницької активності.

Для їх розв'язання ідеологія податкової політики передбачає: підтримку не конкретних підприємств, а підприємництва; створення однакових умов роботи для всіх; низькі податки, які сплачуються усіма. В основі пошуку шляхів податкового реформування лежить перенесення центру тяжіння в оподаткуванні на чинники, пов'язані з ефективністю капіталу, використанням землі, природних ресурсів, а також доходами фізичних осіб у тісному зв'язку з переорієнтацією в розподілі доходів в економіці.

Прийняття Податкового кодексу України як простої суми діючих чи удосконалених законів не здатне забезпечити очікувані цілі. Принципове значення має формування інституту податкової політики як фундаментальної компоненти доктрини довгострокового економічного розвитку України. При цьому важлива системна побудова такого інституту, яке передбачає потребу об'єднати узгодженою спрямованістю усі його складові, підвищити рівень керованості ними, а звідси й ефективності.

При формуванні податкової політики ключовим повинно стати визначення співвідношень в оподаткуванні між прямими і непрямими податками; сферами виробництва і споживання; окремими чинниками виробництва; доходами фізичних і юридичних осіб; доходом індивідуальним і сімейним, необхідністю і доцільністю диференціації податкових ставок, використання податкових пільг тощо, які формують основу конструкції оподаткування.

Податкові пільги є одним з найбільш широко розповсюджених механізмів сучасного податкового регулювання. Характерними рисами податкових пільг як інструментів податкового регулювання є:

- обмежена сфера застосування. Податкова пільга – це один з елементів податку як економічної категорії. Кожна з податкових пільг жорстко “прив'язана” до відповідного податку і сфера її застосування обмежується винятково тим податком або збором, у механізм якого вона вбудована. Крім того, сфера застосування пільги обмежується спеціальними умовами, які визначають її потенційних користувачів;

- стимулююча спрямованість. На відміну від інших локальних механізмів податкового регулювання, податкові пільги спрямовані винятково на стимулювання платників шляхом зменшення їх податкових зобов'язань або створення інших, більш привілейованих порівняно з іншими платниками, умов оподаткування;

- екстериторіальність. Застосування пільг, на відміну від вільних економічних зон, не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою. Вони використовуються на тій території, на якій справляється відповідний податок (на території всієї держави – для загальнодержавних податків і зборів або в межах адміністративно-територіальної одиниці – для місцевих податків і зборів);

- мобільність. Податкові пільги дають можливість достатньо оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулювальний податковий механізм тактичного характеру.

Термін “податкова пільга” можна визначити як встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, що надає платнику можливість зменшити суму податку (збору), яка підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків та правил, пов'язаних з оподаткуванням.

Результатом застосування пільг може бути повне або часткове зменшення суми податкових зобов'язань платника, а також поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету.

Класифікація податкових пільг наведена в табл. 1.

Класифікація податкових пільг	
Класифікаційна ознака	Вид податкових пільг
За характером цілей державної податкової	Соціальні
	Економічні
За призначенням	Стимулювальні
	Підтримуючі (протекціоністські)
За цільовим використанням коштів, що вивільняються	Цільові
	Нецільові
За суб'єктами впливу	Спрямовані на кінцевого споживача (стимулювання споживання)
	Спрямовані на суб'єктів господарювання, які не є кінцевим споживачем (стимулювання виробництва й
За часом дії	Пільги, період застосування яких не визначений
	Тимчасові пільги
За компетенцією встановлення	Загальнодержавні
	Пільги, встановлені органами місцевого самоврядування
За елементам податку (за формою надання)	Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків
	Зменшення об'єкта оподаткування
	Зменшення (обмеження) бази оподаткування
	Зменшення податкових ставок
	Застосування спеціальних методів податкового обліку
	Збільшення податкового (звітного) періоду
	Зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету
	Відстрочення й розстрочення сплати податкових

Різноманіття цілей державної податкової політики і шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, що мають різний характер і різні форми прояву.

Висновки. Застосування заходів податкового регулювання обмежено тим, що вони, в умовах широкого їх використання, можуть спотворювати дію ринкових механізмів, викривляти умови конкуренції, створювати штучні переваги для окремих платників. Саме тому вони мають бути нейтральними по відношенню до мотивів суб'єктів господарювання. Таким чином, податкове регулювання суперечить таким принципам оподаткування, як рівність та нейтральність оподаткування (хоча "...на практиці забезпечити повну податкову нейтральність в принципі неможливо").

Дослідження сучасного стану податкової системи свідчить, що на сьогодні залишаються не вирішеними питання переорієнтації чинної податкової системи на стимулювання процесів соціально-економічного розвитку країни, а недоліки податкової системи призвели до проблем системного характеру. Отже, податкову систему України слід реформувати таким чином, щоб вона стала дієвим інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та сприяла розвитку економіки України. Основним завданням реформування податкової системи України є зниження податкового навантаження на економіку. При цьому різке зниження податкових ставок і загального рівня оподаткування (податкового коефіцієнту) може не призвести до очікуваного зростання інвестицій і темпів економічного зростання. Звичайно, зниження податкових ставок сприятиме зростанню інвестиційних можливостей українських підприємств. Крім того, якщо зниження податкових ставок супроводжуватиметься зростанням бюджетного дефіциту та інфляції, це негативно позначиться на інвестиційній активності суб'єктів господарювання.

Більш перспективною є стратегія поетапного зниження податкового навантаження за рахунок скасування неефективних (затратних) податків і зборів, підвищення фіскальної ефективності податків на основі розширення бази оподаткування, надання пільг суб'єктам підприємництва, які розробляють і впроваджують інновації та випускають інноваційну продукцію, покращення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, формування доходів бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу та спрямування податкових надходжень у сфери, від яких залежить довгострокове економічне зростання.

Таким чином, система “стратегія довгострокового соціально-економічного розвитку – податкова політика – податкова система – Податковий кодекс України” є особливим поєднанням, у складі якої кожна підсистема відіграє активну роль у взаємозв'язку з іншою. Місія податкового регулювання – у забезпеченні цілісності й збалансованості системи як у часі, так і прагматично-функціональному просторі. Тому першочергові зусилля слід докласти до розбудови інституту податкової політики як фундаменту для модернізації формату окремих податків і режимів оподаткування, а також взаємостосунків і взаємин з іншими державними та приватними інституціями.

Використана література

1. Проект Податкового кодексу України / Міністерство фінансів України // www.minfin.gov.ua.
2. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування: [навч. посіб.] / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: Парламентське вид-во, 2004. – 216 с.
3. Податковий менеджмент: [підруч.] / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима, В.В. Карпова. – К.: Знання, 2008. – 525 с.
4. Литвиненко Я.В. Податкова політика: [навч. посіб.] / Я.В. Литвиненко. – К.: МАУП, 2003. – 224 с.
5. Мельник В.М. Оподаткування підприємницької діяльності: [навч. посіб.] / Мельник В.М., Грицаєнко І.А., Іванишина О.С. – Київ: Кондор, – 2003. – 160 с.
6. Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України [Текст] / В.М. Мельник, О.В. Солдатенков // Фінанси України. – 2006. - №9. – С 82-86.
7. Олійник О.В. Податкова система: [навч. посіб.] / О.В. Олійник, І.В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
8. Рева Т.М. Податковий менеджмент: [навч. посіб.] / Т.М. Рева. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.
9. Романюк М.В. Податкова система та інвестиційна привабливість економіки України [Текст] / М.В. Романюк // Фінанси України, – 2006. – №1. – С 38-42.
10. Система оподаткування та податкова політика: навчальний посібник / В.Б. Захожай, Я.В. Литвиненко, К.В. Захожай, Р.Я. Литвиненко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 468 с.