

## ПІДВИЩЕННЯ ФІСКАЛЬНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ НА ШЛЯХУ ДО ВСТУПУ В ЄС

© Лучишин Л. М., 2017

В умовах розбудови ринкових відносин в період економічної, політичної і соціальної кризи, особливо актуальною є проблема забезпечення грошовими ресурсами доходної частини державного бюджету України. Основною ланкою, яка покликана забезпечувати наповнення Державного бюджету, є Державна фіскальна служба, яка не тільки відіграє провідну роль у формуванні Державного бюджету, але і відчутно впливає на фінансовий стан суб'єктів господарювання і доходи фізичних осіб. У статті визначено основні проблеми української податкової політики на сьогодні, основний акцент зроблено на адаптації українського законодавства до вимог ЄС. Чимало уваги приділено проведенню зваженої та раціональної податкової політики, враховуючи тенденції розвитку економічної системи держави. Представлено досвід ЄС стосовно здійснення податкової політики.

**Ключові слова:** податки, адміністрування податків, фіскальна ефективність, напрями вдосконалення, пільги та преференції, Податковий кодекс, ЄС.

L. M. Luchyshyn

Lviv Polytechnic National University

## IMPROVING THE EFFICIENCY OF FISCAL TAX SYSTEM TOWARDS EU

© Luchyshyn L. M., 2017

In terms of building a market economy in times of economic, political and social crisis is particularly acute problem of financial resources of the state budget of Ukraine. The main component of which is designed to provide the State Budget is the State Fiscal Service, which not only plays a key role in shaping the state budget, but also significantly affect the entity's financial position and income individuals. In the article the basic problems of Ukrainian tax policy today, focuses on adaptation of Ukrainian legislation to EU requirements. The focus is carrying out a balanced and rational tax policy, given the trend of the economic system of the state. The experience of the EU on the implementation of fiscal policy.

**Key words:** taxes, tax administration, fiscal efficiency, areas of improvement, benefits and privileges, the Tax Code EU.

**Постановка проблеми.** Ідея євроінтеграції сьогодні набула широкої підтримки в українському суспільстві. Євроінтеграція залишається не лише головним зовнішньополітичним пріоритетом, але й основним напрямом внутрішньої політики нашої держави. Реформування економічної системи, реформування соціальних стандартів, адаптація всіх нормативно-правових положень соціально-економічної сфери до вимог ЄС – все це передбачає міжнародна економічна інтеграція в ЄС. Удосконалення фіскальної політики України в умовах євроінтеграції передбачає адаптацію українського податкового законодавства до європейського із застосуванням позитивного досвіду розвинутих європейських країн.

**Аналіз останніх досліджень.** Дослідженню питань, що стосуються оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України присвячені численні дослідження вітчизняних та

закордонних науковців, серед них: Сідельникова Л. [9], Крисоватий А. [10], Римар О. [5], Іванов Ю. [11], Крайник О., [12], Деркач М. [13]. В їхніх дослідженнях проаналізовано питання ефективності податкової системи, стан та розвиток податкової системи, сутності і значення фіскальної ефективності податкової системи, вплив Податкового кодексу на фіскальну ефективність податкової системи України. В роботах зазначених вчених розкрито теоретичну складову фіскальної ефективності, але подальшого розгляду потребує саме оцінювання фіскальної ефективності податкової системи України на основі реальних показників з урахуванням витрат на адміністрування податків.

Оскільки саме фіскальна функція податків є первинною, нехтування дослідженням механізмів реалізації фіскального потенціалу податків може призвести до серйозних фінансових проблем держави. Отже, дослідження фіскальної ефективності податкової системи України має велике значення для її подальшого розвитку.

**Мета статті** – оцінити фіскальну ефективність податкової системи України в умовах розбудови ринкових відносин.

**Виклад основного матеріалу.** Однією із важливих умов вступу України до ЄС є необхідність модернізації власної податкової системи. Новостворена, в період проголошення незалежності, податкова система України виявилась неефективною і невідповідною одному з основних завдань України – переходу до ринкової економіки.

Податкову модернізацію було розпочато в Україні з удосконалення нормативно-правової бази та її адаптації до норм і стандартів ЄС. В основу формування покладено міжнародний досвід, який як згодом з'ясувалося не в повній мірі відповідав вітчизняній економічній і політичній дійсності. Нормативно-правові акти з питань оподаткування виявились складними та нестабільними, окремі законодавчі норми – недостатньо узгодженими, в окремих випадках суперечливі.

У зв'язку з тим, що чимало податкових норм мають неоднозначне тлумачення при їх застосуванні, це негативно позначається на діяльності суб'єктів господарювання, знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Витрати на адміністрування окремих податків є більшими порівняно з доходами бюджету, що формуються за рахунок їх справляння.

Механізм митно-тарифного регулювання не дає можливості оперативно реагувати на зміни кон'юнктури світового ринку та структури економіки в Україні.

Гострий дефіцит фінансових ресурсів бюджету вимагає підвищення фіскальної ефективності податкової системи. З метою збільшення доходів бюджету, у ході реформ за період 2013–2015 рр., податкова система України та механізми її функціонування зазнали відчутних змін в Податковому кодексі зокрема:

- підвищення ставки ренти за видобування газу, нафти та газового конденсату;
- підвищення ставок акцизного податку;
- розширення групи підакцизних товарів;
- підвищення плати за землю;
- запровадження податку на нерухомість;
- розширення бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб та підвищено ставки податку на доходи фізичних осіб (зокрема запроваджено податок на пасивні інвестиційні доходи, включаючи доходи від депозитів та дивідендів);

Окрім цього зменшено податкове навантаження на роботодавців в частині єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Позитивним рішенням для бізнесу також стало скорочення кількості податків і зборів з 29 загальнодержавних і 14 місцевих обов'язкових платежів запроваджено 9 і 5 платежів, відповідно.

До важливих заходів у контексті реалізації завдання стимулювання економічної і, передусім, інвестиційної діяльності, варто зарахувати комплекс податкових стимулів. Більшість з них спрямована на реалізацію конкретних завдань. Окремі з них це:

1. Структурна модернізація економіки України шляхом стимулювання розвитку високотехнологічних галузей. Зокрема, комплекс пільг спрямований на зниження податкового тиску на підприємства таких галузей, як ІТ-індустрія, авіабудування, суднобудування, аграрне машинобудування.

2. Стимулювання розвитку окремих важливих соціальних галузей, таких як видавнича справа, виробництво національної кінопродукції, освіта, виробництво дитячого харчування. Цінність подібних галузей полягає в забезпеченні держави важливими товарами соціального призначення, тому в більшості країн світу вони також працюють у пільгових умовах.

3. Підтримка малого бізнесу. З метою стимулювання розвитку бізнесу в Україні, підприємства, річний обсяг доходів яких не перевищує 3 млн грн, кількість працівників яких не перевищує 20 осіб, а заробітна плата є більшою за дві мінімальні заробітні плати, отримали право на податкові канікули на 5 років, під час яких прибуток оподатковується за ставкою 0 %.

Запроваджені новації дали змогу усунути низку вад, властивих вітчизняній податковій системі до початку реформ, підвищити її фіскальну ефективність, що збільшило доходи державного бюджету, та сформувати більш сприятливий фіскальний простір для ведення бізнесу.

Разом з тим досягнутий прогрес за багатьма напрямками виявився меншим, ніж очікувалося на початку реформ. Зокрема, у питанні стимулювання економічної, зокрема інвестиційної, діяльності перелік фіскальних стимулів виявився обмеженим і не завжди раціональним, що в підсумку частково нівелювало їхній вплив на динаміку інвестицій.

Окремі сегменти податкової системи загалом залишилися неохопленими реформою. Сучасна податкова система України і надалі зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними.

По-перше, витрати платників на виконання вимог податкового законодавства лишаються надмірно високими.

По-друге, відсутність стабільного регулювання оподаткування, а діюча нормативно-правова база непрозора та заплутана.

По-третє, багаторазове оподаткування (оподатковуються дохід, додана вартість, справляються акцизний збір, обов'язкові відрахування до спеціальних фондів), високі ставки деяких податків, переважно фіскальний характер податкової системи створюють несприятливі умови для підприємництва та стримують економічну активність.

Основними проблемами в сфері податкової політики залишаються:

1. Високе податкове навантаження;
2. Безсистемне та невиправдане надання податкових пільг та звільнень, що звужує базу оподаткування та призводить до нерівномірності податкового навантаження та викривлень структури економіки;
3. Зростання податкового боргу;
4. Невідповідність окремих норм діючого податкового законодавства вимогам законодавства ЄС;
5. Неузгодженість бухгалтерського і податкового обліку;
6. Недосконала податкова амортизаційна політика;
7. Несвоєчасне відшкодування ПДВ з бюджету поряд з наявністю численних випадків безпідставного декларування платниками до відшкодування від'ємного значення податку.

Крім того, внаслідок зниження податків з 2014 р. актуалізується проблема зниження динаміки зростання доходів бюджету. Втрати бюджету мають компенсуватися відносно високими темпами зростання економіки. Окрім того, в умовах охолодження економіки крихка тенденція зниження дефіциту бюджету може ослабнути через зниження податкових надходжень. Це потребує розробки заходів щодо додаткового збільшення доходів бюджету.

Варто зазначити, що в процесі реформ стимулюючий потенціал податкової системи був реалізований лише частково.

Більше того, в умовах розростання дисбалансів у секторі публічних фінансів України все частіше лунають пропозиції щодо необхідності скасування окремих податкових стимулів (пільг). З посиленням проблем з виконанням дохідної частини державного бюджету ймовірність трансформації подібних ініціатив у практичні кроки буде зростати.

Разом з тим більшість країн, які демонструють успіх у боротьбі з наслідками глобальної фінансової кризи, навпаки, для стимулювання економічної активності розширюють перелік та обсяг фіскальних інструментів.

Світова практика свідчить, що уряди надають податкові пільги насамперед базовим галузям економіки, які відіграють дуже важливу роль у господарстві країни з огляду на частку у ВВП, кількість створених робочих місць та галузям, які вони прагнуть розвивати прискореними темпами.

У розширенні фіскальних заходів стимулювання економічної активності перевагу треба надати:

- модернізації виробничих фондів та впровадження новітніх технологій;
- інвестиціям в інновації, що підвищують конкурентоспроможність товарів;
- впровадженню енергоефективних заходів, що дають змогу зменшити та раціоналізувати споживання енергії;
- підвищенню екологічності виробництва й продукції;
- створенню нових робочих місць.

Від надання податкових пільг для інноваційної діяльності треба очікувати:

1) покращення конкурентоспроможності економіки, що в свою чергу вплине на соціально-економічний розвиток держави (оновлення виробничих фондів, впровадження енергозберіжних та інноваційних технологій у виробничі процеси, підвищення рівня зайнятості, зростання заробітної плати);

2) розширення податкової бази та збільшення в майбутньому доходів від сплати податків до бюджету за рахунок:

- підвищення економічної ефективності підприємств та, відповідно, їх фінансових результатів, що збільшує базу оподаткування та надходження податку на прибуток підприємств;
- зростання обсягів виробництва та реалізації продукції, відповідно, зростання сплати ПДВ до бюджету;
- збільшення доданої вартості продукції, що розширить базу оподаткування ПДВ та, відповідно, надходження цього податку до бюджету;
- підвищення оплати праці працівників через зростання потреби у кваліфікованих працівниках, що збільшить надходження ПДФО та ЄСВ.

Окрім того, надання податкових пільг дає змогу уникнути звинувачень у незбалансованому розподілі бюджетних коштів.

Грунтуючись на досвіді розвинутих країн, з метою підвищення ефективності функціонування податкових пільг, є необхідність щодо забезпечення таких умов:

– запровадити чіткі критерії надання податкових пільг. Вони мають обмежити коло претендентів виключно тими суб'єктами підприємницької діяльності, які провадять прозору господарську й фінансову діяльність і дійсно мають наміри розвивати виробництво. Мета надання податкових пільг повинна полягати в кардинальному оновленні технічної та технологічної бази виробництва, розширенні випуску інноваційної продукції, збільшенні кількості висококваліфікованих робочих місць, що в підсумку забезпечить інноваційно-інвестиційний розвиток країни;

– сформувавши систему оцінювання ефективності використання податкових пільг. Вона має охоплювати показники економічної ефективності (обсяги зростання виробництва інноваційної продукції, зменшення енергоємності виробництва тощо), соціальної ефективності (збільшення робочих місць, підвищення рівня оплати праці), фіскальної ефективності (результат між втратами бюджету через надання податкових пільг і приросту податкових надходжень завдяки інноваційній діяльності).

Підвищення фіскальної ефективності податкової системи можна також досягнути, вживаючи таких заходів:

– підвищення ставок рентної плати за експлуатацію природних ресурсів. Бюджет наразі отримує надто низьку плату за активну експлуатацію надр держави приватним сектором (близько 1,2 % ВВП). Це свідчить про нереалізований фіскальний потенціал податків цього виду. У країнах

ЄС, де експлуатація природних ресурсів є менш інтенсивною, ніж в Україні, надходження від цієї групи податків становлять 3,6 % ВВП, а в структурі доходів бюджетів окремих країн їхня частка сягає 15 %. Підвищення фіскального тиску на господарську діяльність, пов'язану з експлуатацією природних ресурсів, – це один з небагатьох доступних Україні інструментів, за рахунок якого можна збільшити доходи бюджету, не створюючи перешкод для розвитку перспективних високотехнологічних галузей економіки. Крім того, це дасть змогу раціоналізувати використання природних ресурсів України;

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

– поглиблення прогресії податку на доходи фізичних осіб. Останніми змінами в Податковому кодексі запроваджено базову ставку оподаткування в розмірі 18 %. Видається доцільним запровадження вищої ставки на:

а) заробітну плату, яка в декілька десятків разів перевищує розмір мінімальної заробітної плати;

б) інші джерела доходів, які значно перевищують показник мінімальної заробітної плати (доходи від отриманих дивідендів, збільшення ринкової вартості нерухомості, тощо);

в) запровадження підвищеної ставки ПДВ у розмірі 23 % на товари розкоші, на низку товарів, які сьогодні доступні невеликому прошарку населення чи соціально шкідливі. До переліку об'єктів оподаткування ПДВ за підвищеною ставкою доцільно зарахувати, зокрема, операції з придбання автомобілів з великим об'ємом двигуна, квадроциклів, яхт, ювелірних виробів, тощо. Однак у будь-якому разі не викликає сумніву потреба удосконалення бази оподаткування;

– розширення групи підакцизних товарів. Зокрема, до об'єктів оподаткування акцизним товаром можна віднести операції з придбання харчових продуктів, що:

а) є товарами преміум-класу;

б) є шкідливими для здоров'я.

Це б дало змогу не лише збільшити доходи бюджетів, а і здійснити певний позитивний стимуляційний вплив, зокрема обмеження вживання шкідливих продуктів харчування;

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

Найбільш слабким аспектом податкових змін стало завдання посилення фіскальної забезпеченості місцевих бюджетів в умовах децентралізації.

Основою розвитку місцевого самоврядування в Україні виступають місцеві бюджети. В умовах децентралізації їх роль підсилюється через передачу на локальний рівень додаткових повноважень та розширення податкової бази місцевих бюджетів. Отже, вагомим кроком є дослідження тенденцій зміни податкових доходів, як основи місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад, як адміністративних утворень, що сформовані внаслідок реформи адміністративно-територіального устрою та децентралізації.

Відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року, до доходів місцевих бюджетів об'єднаних територіальних громад віднесено:

– 60 % податку на доходи фізичних осіб – цей податок визначено як основний бюджетотворюючий платіж об'єднаних громад. Через його передачу на локальний рівень лише

територіальним громадам, які були сформовані в ході реформування, він є певним стимулюючим фактором до об'єднання громад;

– 100 % акцизного податку з реалізації підакцизних товарів у роздрібній торгівлі (за ставкою 5 %) – єдиний непрямий податок у складі податкових доходів місцевих бюджетів. Враховуючи тенденцію зростання питомої ваги непрямих податків у складі надходжень Зведеного бюджету України та переваги їх справляння (стабільність надходжень, рівномірність розподілу податкового тягаря), формування такого податку на рівні місцевих бюджетів є виправданим та ефективним кроком. Проте, справляння даного податку характеризується наявністю певних недоліків. Передусім, йдеться про нерівномірність розподілу об'єктів оподаткування цим акцизом, а також низьким рівнем контролю за правильністю його сплати;

– 100 % податку на прибуток підприємств комунальної власності – податковий платіж та 10 % податку на прибуток підприємств приватного сектору економіки;

– 100 % плати за надання адміністративних послуг;

– 100 % рентної плати за користування природними ресурсами місцевого значення;

– 80 % екологічного податку;

– 100 % місцевих податків та зборів, зокрема:

– єдиний податок, який виступає спрощеним платежем для представників малого бізнесу;

– туристичний збір;

– збір за паркування транспортних засобів;

– податок на майно, який включає податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок та плату за землю.

Проте є низка суттєвих проблем місцевих бюджетів щодо формування дохідної частини за рахунок податкових надходжень, усунення яких за рахунок децентралізації сприятиме зміцненню місцевих бюджетів та збалансуванню міжбюджетних відносин.

Перш за все необхідно вказати на проблему слабкої дохідної бази місцевих бюджетів. Слід також врахувати, що ПКУ було скасовано 12 місцевих податків та зборів. При цьому скасування комунального податку, ринкового збору та податку з реклами, на які припадало 90 % доходів від місцевих податків, відчутно знайшло своє відображення на доходах бюджетів місцевого самоврядування.

Відповідно до Закону України від 20 грудня 2016 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році», починаючи з 2017 року підвищено мінімальну заробітну плату майже вдвічі. Зростання мінімальної заробітної плати з 1 січня 2017 року до 3200 гривень може призвести до чергової хвилі тінізації, з огляду на те що рівень ЄСВ з заявленої заробітної плати буде лягати суттєвим податковим тягарем на фонд оплати суб'єктів господарювання. Сьогодні близько половини місцевих бюджетів складається з податку на доходи фізичних осіб. Він є складовою частиною фінансового механізму держави та відіграє не останню роль при наповненні дохідної частини бюджету. Надходження до зведеного бюджету від нього є досить вагомими та поступаються лише податку на додану вартість.

Різке підвищення МЗП призведе до того, що малий і середній бізнес шукатиме нові способи мінімізації оподаткування.

Все це може призвести до скорочення кадрів, закриття малих підприємств, працевлаштування нелегально і як наслідок зменшення рівня надходження податку на доходи фізичних осіб, або уповільнення його зростання.

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

– посилення фіскальної потужності регіонів за рахунок реформування й перерозподілу системи оподаткування;

– збільшення податкових надходжень шляхом створення стимулів для місцевих органів влади щодо посилення фіскальної ефективності місцевих та загальнодержавних податків;

– стимулювання інвестиційної активності в регіонах через запровадження комплексу дієвих фіскальних інструментів.

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

**Висновки.** Податкова реформа – справа нелегка. Податки можуть бути й інструментами творення, і силою руйнування, якщо не об'єднати в динамічній рівновазі економічні, фіскальні, соціальні та етичні фактори оподаткування.

Національне податкове законодавство потребує більш тісного узгодження з законодавством Європейського Союзу. Очевидно, слід активніше вдаватися до практики зниження податкового тиску, посилення захисту платників податків, максимального спрощення процедури оподаткування, підвищення фіскальної ефективності за рахунок розширення податкової бази, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, впровадження податкових стимулів інноваційної діяльності та накопичення капіталу. Водночас, має бути запроваджений жорсткий та ефективний контроль за використанням державних фінансів, який відповідав би принципам та нормам фінансового контролю в країнах ЄС.

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. 2. Проблеми місцевих бюджетів (інфографіка) / Аналітичний портал Ціна держави [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://costua.com/news/96-decentralization-i>. 3. Нараєвська І., Полякова Т. Децентралізація влади та податкова реформа [Електронний ресурс]. Режим доступу: [http://www.brightactions.com.ua/single\\_post/2016/02/04/ Децентралізація влади та податкова реформа](http://www.brightactions.com.ua/single_post/2016/02/04/Децентралізація_влади_та_податкова_реформа). 4. Власюк О .С. Пріоритети реформування та напрями перспективного розвитку міжбюджетних відносин в умовах бюджетної децентралізації в Україні / О. Власюк // Аналітична доповідь. – К.: НІСД, 2015. – 80 с. 5. Римар О. Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання / О. Г. Римар // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – Вип. 4(118). – С. 224–227. 6. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua>. 7. Офіційний веб-сайт Державна Фіскальна служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/ru/>; 8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, ВР України із змінами та доповненнями внесеними Законами України в 2015–2016 роках. 9. Сідельникова Л. П. Податкова система. [навчальний посібник] / Л. П. Сідельникова. – 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [ttp://pidruchniki.ws/1383100255164/ekonomika/podatкова\\_sistema\\_–\\_sidelnikova\\_lp](http://pidruchniki.ws/1383100255164/ekonomika/podatкова_sistema_–_sidelnikova_lp). 10. Крисоватий А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори [монографія] / А. Крисоватий, В. Валігула. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с. 11. Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні. – 2011. – Вип. 19. – С.36-43. 12. Крайник О. Сучасний стан та перспективи удосконалення системи оподаткування в Україні / О. Крайник, Н. Процак // Збірник наукових праць / Ефективність державного управління. – 2013. – Вип. 36 – С. 129–135. 13. Деркач М. І. Фіскальна децентралізація як фактор забезпечення сталого розвитку України / М. І. Деркач // Фінанси України. – Вип. 2. – 2011. – С. 56–63. 14. Ефективність податкової системи. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econ-house.ru/ekonomichna-teorija/8/285-efektivnist-podatkovoi-istemi>.