

УДК 336.226.11

В.А. Ільшенкодоктор наук з державного управління, професор
Класичний приватний університет**РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ**

У статті проаналізовано розвиток податкової системи України в умовах євроінтеграції. Запропоновано організаційну консолідацію податкових органів та перехід від податкових адміністрацій за адміністративно-територіальним принципом до податкових округів і міжрайонних інспекцій.

Ключові слова: податкова політика, спрощена система оподаткування, Податковий кодекс.

I. Вступ

Висвітлюючи проблему наближення податкової системи України до європейських стандартів (з урахуванням наших інтеграційних прагнень), слід одразу ж зауважити, що уніфікувати повною мірою оподаткування на міжнародному рівні в принципі неможливо. Це пов'язано з тим, що податкова політика є однією зі складових внутрішньої політики держави. Однак у межах Європейського співтовариства діють Директиви ЄС, через які робляться спроби синхронізувати в тому числі питання оподаткування на наднаціональному рівні. Говорити про їх беззастережне дотримання Україною зарано, оскільки наша держава не набула членства в ЄС. Проте час уже вести мову про апроксимацію до прийнятих у Європі умов та заповнення її досвіду в тій частині, що може породжувати найближчим часом позитивні соціально-економічні ефекти. Особливо це важливо щодо тих податків, основні умови застосування яких не зафіксовано Директивами, оскільки інші під час вступу буде введено у відповідність до вимог.

II. Постановка завдання

Мета статті – проаналізувати розвиток податкової системи України в умовах євроінтеграції.

III. Результати

Проблема гармонізації податкової системи України з аналогічними системами розвинутих країн, що нас оточують, актуалізується ще й у зв'язку із взаємозумовленістю розвитку сучасної держави та податків. Вона полягає в дуже простому, на перший погляд, зв'язку: з одного боку, податки – метод акумуляції фінансових ресурсів, необхідних для розвитку держави та розширення спектра її функцій; з іншого – функції податків та способи їх адміністрування залежать від рівня розвитку самої держави. Однак в умовах ХХІ ст., коли людство об'єктивно обрало глобалізацію головною моделлю

економічного розвитку сучасної цивілізації, постають нові проблеми, пов'язані із забезпеченням збереження культури окремих народів, національної ідентичності їх представників, колективної безпеки країн тощо. Таким чином, поряд з традиційними функціями держави досить швидко виявляють себе нові: національно-культурного самозбереження та колективно-наднаціональні. На перший погляд, вони суперечать одна одній. Разом з тим, логіка сучасного суспільно-економічного розвитку вимагатиме їх збалансованого поєднання. Це означатиме зростання потреб сучасної держави у фінансових ресурсах у зв'язку з розширенням спектра її функцій. Водночас, приєднуючись до колективно-наднаціональних структур, сучасна держава у майбутньому може отримати й нові організаційно-управлінські можливості розширення фіску (зокрема, за рахунок використання баз даних міжнародного рівня, налагодження взаємодії контролюючих органів, колективного вироблення нових засад оподаткування суб'єктів світогосподарських зв'язків тощо). Україна в цьому контексті не виняток, що й зумовлює потребу дослідження зазначеної проблеми [1, с. 45].

Однак слід зауважити: на сьогодні саме маєтні громадяни найбільше тінюють свої доходи та уникають оподаткування. Тому існує думка, що перенесення тягаря податків на високодохідні верстви не матиме успіху, а відповідні рішення спровокують лише втрати бюджету. На наше переконання, протидіяти зазначеному можна шляхом запровадження нових методів адміністрування податку, про які йтиметься нижче. Основними ж методами зміщення податкового тягаря є зміна складу податкового кредиту, запровадження нових податкових скидок, перегляд пільг та зміна шкали ставок. У результаті має забезпечуватися виконання принципів рівності, соціальної орієнтованості та економічної доцільності. Зокрема, цей податок повинен слугувати створенню умов

та передбачати механізми перерозподілу фінансових ресурсів на користь сімей з дітьми й малозабезпечених громадян. Для досягнення зазначених цілей реформування необхідними є такі заходи:

- реальне звільнення від оподаткування доходів, необхідних для підтримання життєдіяльності громадян і їхніх сімей на рівні мінімальних соціальних стандартів, а також для забезпечення діяльності найманого працівника;
- врахування необхідності фінансування загальних сімейних потреб (при визначенні пільг, знижок та складу податкового кредиту);
- більш повне врахування складу сімей та різниці в можливостях отримання доходів обома членами подружжя;
- застосування додаткових фіскально-адміністративних важелів для включення у процес перерозподілу надвисоких доходів.

Порядок упровадження зазначеного в Україні ми докладно характеризували. Тут же доцільно звернути додаткову увагу на те, що легалізація тінізованих доходів, виходячи з досвіду європейських держав, не відбувається автоматично, а потребує застосування адекватних адміністративних важелів. Адже, крім іншого, за умови впровадження наведених пропозицій щодо лібералізації податкового законодавства виявляться чинники психологічного та організаційно-управлінського характеру, які дестимулюють легалізацію доходів населення. Це реакція платників, що виявляє себе в двох напрямках:

- побоювання покарання за приховування доходів у попередні періоди;
- прояв психології власника, що не бажає віддавати державі збільшену частку своїх доходів у майбутньому.

Досвід податкових реформ зарубіжних країн свідчить, що подолати дію цих чинників можна за умови впровадження таких заходів:

- амністії щодо порушень податкового законодавства, вчинених платниками в дореформений період;
- посилення податкового контролю та відповідальності платників за порушення законодавства в пореформений період.

Таким чином, значна частина доходів платників податків – фізичних осіб виводиться з-під оподаткування. Причому практика показує, що довести відповідні факти шляхом застосування наявної методики контролю-перевірочної та оперативно-розшукової роботи в більшості випадків неможливо. Єдиним способом протидії ухиленню від оподаткування фізичних осіб є застосування непрямих методів контролю за визначенням податкових зобов'язань (за витратами платника).

Виходячи з реалій України, що занадто часто демонструють зухвалі ухилення від оподаткування, непрямі методи визначення податкових зобов'язань слід застосовувати в практиці адміністрування податків як у випадку повної відсутності інформації для справляння, так і за наявності підстав сумніватися в її достовірності. При цьому, звичайно, необхідно на законодавчому рівні чітко регламентувати умови та процес прийняття відповідних рішень.

Однак можна передбачити, що запровадження непрямих методів визначення об'єктів оподаткування, у свою чергу, спричинить низку проблем. Серед них основними, очевидно, стануть:

- організаційно-методична складність масового застосування;
- витратність застосування.

З метою забезпечення застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань доцільно передбачити запровадження таких обов'язків:

- для торговельних організацій – вести аналітичний облік придбань громадянами коштовних товарів та надавати відомості підрозділам податкової служби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків);
- для митних органів та підрозділів реєстрації транспорту МВС – надавати відомості до податкової служби про ввезені громадянами з-за кордону транспортні засоби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків);
- для митної служби – надавати відомості підрозділам податкової служби про ввезені громадянами з-за кордону вироби з хутра та ювелірні вироби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків);
- для нотаріусів – надавати відомості підрозділам податкової служби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків) про угоди купівлі-продажу громадянами транспортних засобів та об'єктів нерухомості;
- для Бюро технічної інвентаризації – надавати відомості підрозділам податкової служби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків) про права власності на об'єкти нерухомості та про суб'єктів цих прав;
- для будівельних компаній, інвестиційних організацій (щодо інвестування в житлове будівництво) – надавати відомості підрозділам податкової служби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного

- реєстру фізичних осіб – платників податків) про інвестовані кошти громадянами;
- для організацій, у власності яких перебувають житлові комплекси, – надавати відомості підрозділам податкової служби (у розрізі ідентифікаційних номерів з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків) про оренду житла громадянами та її вартість.

При донарахуваннях податку з використанням непрямих методів актуалізують питання доведення правомірності таких дій зацікавленою стороною. У зарубіжних країнах це може бути як податкова служба, так і платник (у разі незгоди з висновками службовців). Зокрема, обов'язок доведення законності стягнення суми та застосування міри відповідальності покладається на податкові органи в Австрії, Бельгії, Німеччині, Італії, Нідерландах, Норвегії, Іспанії, Швеції та Швейцарії. Аналогічною практикою мала б скористатися й Україна. Адже протилежний варіант рішення у вітчизняних умовах був би недоцільним та невиправданим з таких причин:

- під час перевірок платник податку, як правило, надає всі обґрунтування своєї позиції, тому в разі незгоди податкової служби саме вона повинна доводити підстави власних висновків;
- не виключена, на жаль, можливість зловживань з боку державних службовців під час перевірок.

З метою врегулювання окреслених питань та створення цивілізованих умов оподаткування, характерних для європейських країн, доцільною є розробка окремого проекту Закону України "Про непрямі методи визначення об'єкта оподаткування податком з доходів фізичних осіб".

Практика більшості розвинутих країн Європи свідчить, що податкові служби є структурними підрозділами Міністерства фінансів. Україна ж має окремий орган центральної виконавчої влади, що відповідає за справляння податків і зборів. Спробуємо відповісти на запитання: чому так склалося і чи доцільно продовжувати таку практику в майбутньому?

У перші роки становлення незалежної України було виявлено значну особливість вітчизняного державного управління – відсутність відповідного досвіду та власної методологічної й методичної бази, адекватних новим економічним умовам, що зумовлювала значні вади економічної політики в цілому та податкової зокрема. Разом з тим перехід до нових умов господарювання потребував кардинальної перебудови перерозподільних механізмів. Іншими словами, треба було напрацьовувати нову методику справляння податків. Проблеми надвисокого дефіциту бюджету на фоні загальноекономічних стагфляційних процесів спричиняли не-

обхідність якнайскорішого вирішення цього завдання. Природно, що саме окрема управлінська структура могла в найбільш стислі терміни максимально консолідуватися для виконання таких завдань загальнонаціонального масштабу.

Державна податкова адміністрація (далі – ДПА) справді змогла забезпечити сталість та стабілізацію надходження податків до бюджету. Це було досягнуто як на основі вдосконалення структури служби в напрямі забезпечення її інтегрованості, так і завдяки напрацюванню методологічної та методичної бази адміністрування податків.

Однак у перспективі, у ході еволюційного реформування податкової системи, на наш погляд, необхідність подальшого існування окремого податкового відомства зникне. Державна податкова адміністрація вичерпала можливості автономного забезпечення поступального розвитку підсистеми адміністрування податків як в організаційному, так і в методичному та методологічному плані. На тлі цього особливо яскраво виявляють себе суперечності, які виникли внаслідок рішення про створення відповідного органу державної виконавчої влади:

- значне розширення апарату державного управління, що породжує додаткове навантаження на бюджет країни;
- деяка неузгодженість політики відомств щодо дохідної та видаткової частин бюджету. Дві неподільні частини бюджету виявилися в компетенції різних органів виконавчої влади (Міністерства фінансів та ДПА) [2, с. 321].

Виходячи з викладеного, на наше переконання, в Україні виникла необхідність використання позитивного досвіду розвинутих країн та реорганізації податкової служби на умовах включення її органів до структури Міністерства фінансів (з відповідним скороченням надлишкових управлінських підрозділів і штатних одиниць).

Якщо зосередитися на внутрішніх резервах системи податкової служби в досягненні якісно нового рівня адміністрування податків, незалежно від підпорядкування, то в процесі модернізації служби передусім передбачається зміна структури її організації. Природно, що в цьому контексті на перший план виходять питання структуризації за територіальною ознакою. Географічний принцип структурного поділу завжди відіграє вирішальну роль саме в разі фізичного розосередження підрозділів.

Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р., затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 07.04.2003 р. № 160, серед іншого передбачав організаційну консолідацію податкових органів та перехід від податкових адміністрацій за адміністративно-територіальним принципом до податко-

вих округів і міжрайонних інспекцій. Орієнтовно планувалася така кількість податкових органів:

- на центральному рівні – ДПА України;
- на регіональному рівні – 6–10 міжобласних ДПА;
- на районному рівні – 120–150 міжрайонних податкових інспекцій, які мали б у своєму складі близько 600 місцевих відділень.

Зазначене в комплексі з низкою інших заходів, без сумніву, може сприяти поліпшенню фіскально-адміністративної системи держави. Насамперед, це означало б подолання проблеми громіздкості її управлінських структур та здешевлення за рахунок цього процесів адміністрування податків і платежів.

Однак упровадження запланованого може породити нову проблему, пов'язану з рівнозначністю (наближеністю) потенціалу областей у складі податкових округів (з метою рівномірного забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів та вирівнювання розвитку регіонів). Пропонуючи один з варіантів її вирішення, Л. Тарангул зазначає, що для того, щоб створення міжобласних податкових округів не спричинило ускладнення у вирішенні фінансових проблем адміністративно-територіальних одиниць, не позбавило можливості оперативного управління фінансовими ресурсами на місцях, необхідно ретельно підійти до відбору критеріїв стосовно об'єднання обласних державних податкових адміністрацій. На її думку, при виділенні податкових округів варто врахувати:

- їх територіальну цілісність;
- рівень соціально-економічного розвитку;
- обсяг податкового потенціалу;
- кількість платників податків.

Також запропоновано взяти за основу формування податкових округів один з варіантів поділу території України на соціально-економічні райони, розроблений М. Пістунюм. З урахуванням зазначених вище критеріїв поділу подано таку схему податкових округів:

- Південно-західний (державні податкові адміністрації Львівської, Закарпатської, Чернівецької, Івано-Франківської областей);
- Північно-західний (державні податкові адміністрації Волинської, Рівненської областей);
- Центральний (державні податкові адміністрації Київської, Чернігівської, Черкаської, Житомирської областей, м. Києва);
- Північно-східний (державні податкові адміністрації Сумської, Полтавської, Харківської областей);
- Східний (державні податкові адміністрації Донецької, Луганської областей);

- Південно-східний (державні податкові адміністрації Кіровоградської, Запорізької, Дніпропетровської областей);
- Подільський (державні податкові адміністрації Тернопільської, Вінницької, Хмельницької областей);
- Автономна Республіка Крим (державні податкові адміністрації АРК та м. Севастополя);
- Південний (державні податкові адміністрації Одеської, Миколаївської, Херсонської областей) [3, с. 423].

Принагідно слід зазначити, що формально Державна податкова адміністрація ще не визначила переліку та меж податкових округів. Існує лише концептуальне бачення в складі програми модернізації податкової служби та відповідних розробок Департаменту розвитку й модернізації державної податкової служби України. Виходячи із згаданих документів, можна зробити висновок про те, що центральний податковий орган схильється до створення 10 податкових округів на території країни:

- Кримський (Автономна Республіка Крим та м. Севастополь);
- Київський (м. Київ, Київська та Чернігівська області);
- Львівський (Львівська, Волинська та Рівненська області);
- Івано-Франківський (Івано-Франківська, Закарпатська, Чернівецька, Тернопільська області);
- Вінницький (Вінницька, Хмельницька, Житомирська області);
- Одеський (Одеська, Миколаївська, Херсонська області);
- Дніпропетровський (Дніпропетровська, Запорізька області);
- Донецький (Донецька, Луганська області);
- Черкаський (Черкаська, Полтавська, Кіровоградська області);
- Харківський (Харківська, Сумська області) [4, с. 65].

Із зазначеного випливає, що підходів щодо вирішення цього питання багато, але існує думка, що говорити про мережу податкових округів однакової потужності досить складно, оскільки через природні, соціально-економічні, демографічні фактори рівень розвитку регіонів різний. Різні також їх податкова база та податковий потенціал.

На нашу думку, у випадку із середньою ланкою податкової служби (обласний рівень) можуть бути використані окремі теоретичні положення корпоративного управління. Так, розглядаючи питання злиття корпорацій, теоретики виокремлюють дві площини цієї проблеми:

- перша – стосується стратегії групи в цілому;
- друга – окремої господарської одиниці в її складі.

Екстраполювати наявні теоретичні висновки з корпоративного управління на умови діяльності державних служб було б доволі складно. Тому запропонуємо наше бачення зазначених площин розгляду проблеми в застосуванні до державної податкової служби.

Так, з характеристик економічного потенціалу регіонів України бачимо, що для Закарпатської, Львівської, Тернопільської, Івано-Франківської та Чернівецької областей характерна провідна роль машинобудування. Друге місце тут належить харчовій промисловості (цукровобурякова, борошномельна, плодоовочево-консервна, м'ясна, маслосиробна, виноробна, коньячна, кондитерська, тютюнова тощо). Важливу роль відіграє хімічна галузь (гірнична й основна хімія, хімія органічного синтезу, лісохімія, побутова хімія). Волинська, Рівненська, Житомирська, Хмельницька, Вінницька області відрізняються переважанням харчової та легкої промисловості поряд з машинобудуванням. Місто Київ, Київська, Чернігівська, Сумська, Полтавська, Черкаська області характеризуються майже рівнозначним поєднанням чотирьох основних галузей: машинобудування, хімічної, легкої й харчової промисловості (з випереджальним зростанням машинобудування, легкої та харчової галузей). Для Харківської, Луганської, Донецької, Дніпропетровської, Запорізької області характерним є значне переважання в структурі виробництва машинобудування, енергетики, металургії, хімії. У цьому регіоні також відчуються відмінності організації бізнесу, оскільки тут переважають великі виробничо-бізнесові об'єкти з вертикальною, жорстко централізованою системою управління. Це потребує від фіскальних органів переважного застосування методів роботи з консолідованими платежами та протидії відповідним специфічним схемам мінімізації податкових зобов'язань. Кіровоградська, Одеська, Миколаївська, Херсонська області, Автономна Республіка Крим та м. Севастополь вирізняються розгалуженим за структурою машинобудуванням, значною питомою вагою в обсягах виробництва харчової та легкої промисловості. Основу виробництва тут становлять такі міжгалузеві комплекси, як АПК, рекреаційний, рибопереробний. Особливе значення цього регіону полягає в наявності потужної моретранспортної системи [5, с. 24].

Таким чином, наша спроба поєднання та одночасного врахування соціально-економічних, історичних і традиційно-ментальних факторів дала змогу визначити податкові округи на території України в такому варіанті:

- Галицько-Буковинський округ із центром у м. Івано-Франківську (Закарпатська,

Львівська, Тернопільська, Івано-Франківська, Чернівецька області);

- Полісько-Подільський округ із центром у м. Хмельницькому (Волинська, Рівненська, Житомирська, Хмельницька, Вінницька області);
- Центральний округ із центром у м. Черкаси (м. Київ, Київська, Чернігівська, Сумська, Полтавська, Черкаська області);
- Східний округ із центром у м. Дніпропетровськ (Харківська, Луганська, Донецька, Дніпропетровська, Запорізька області);
- Південний округ з центром у м. Миколаїв (Кіровоградська, Одеська, Миколаївська, Херсонська області, Автономна Республіка Крим та м. Севастополь).

Центри податкових округів ми визначили лише за ознакою зручності географічного розташування (крім Центрального округу). Передбачаємо, що найбільші суперечки може викликати два питання:

- включення Криму до складу одного з округів;
- визначення “столицею” Центрального округу м. Черкаси (а не м. Києва).

IV. Висновки

Отже, забезпечення ефективного управління процесом справляння податків потребує подальших змін структури задіяних органів. Викладене нами бачення шляхів вирішення проблеми є лише одним з варіантів, що може розглядати влада під час чергових спроб реформування відповідних служб та наближення до європейських реалій.

Таким чином, удосконалення майнового та прибуткового оподаткування населення, а також системи адміністрування податків, на нашу думку, є пріоритетними (на цьому етапі) напрямками модернізації податкової системи, орієнтованими на наближення до європейських стандартів. Порядок та умови справляння інших податків і зборів (у тому числі тих, що регулюються Директивами ЄС) можуть бути приведені відповідно до вимог організації безпосередньо перед вступом до переліку необхідних заходів з набуття членства.

Список використаної літератури

1. Максимов Ю.Ю. Аудиторская практика в государственном секторе и государственный контроль [Электронный ресурс] / Ю.Ю. Максимов, Ю.Н. Максимов // Финансы. – 2007. – № 11. – Режим доступа: <http://unpan1.un.org/>.
2. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України: у 6 т. / ред. кол.: М.Я. Азаров (голова) та ін. – К.: НДФІ, 2004. – Т. 4: Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, О.І. Амоша та ін. – 368 с.
3. Колпаков В.К. Адміністративне право України: підруч. / В.К. Колпаков, О.В. Ку-

- зьменко. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 544 с.
4. Кузнецова Ю.А. Повышение качества и эффективности бюджетных услуг: обобщение опыта зарубежных стран [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.anrb.ru/isei/cf2006/d897.htm>.
5. Соціально-економічне становище України за січень – липень 2011 року: повідомлення Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2013.

Ильашенко В.А. Развитие налоговой системы Украины в условиях евроинтеграции

В статье проанализировано развитие налоговой системы Украины в условиях евроинтеграции. Предложено организационную консолидацию налоговых органов и переход от налоговых администраций по административно-территориальному принципу до налоговых округов и межрайонных инспекций.

Ключевые слова: налоговая политика, упрощенная система налогообложения, Налоговый кодекс.

Ilyashenko V. Development tax system of Ukraine in european integration

The problem of harmonization of tax system of Ukraine with similar systems of the developed countries which surround us, is staticized also in connection with interconditionality of development of the modern state and taxes. It consists in very simple, at first sight, communications: on the one hand, taxes - a method of accumulation of the financial resources necessary for development of the state and expansion of a range of its functions, with another - functions of taxes and ways of their administration depend on a level of development of the state. However in the conditions of the XXI century When the mankind objectively chose globalizations by dominating model of economic development of a modern civilization, there are the new problems connected with ensuring safety of culture of the separate people, national identity of their representatives, collective security of the countries and etc. Thus, along with traditional functions of the state the new quickly enough will prove: national and cultural self-preservation and collectively supranational. At first sight, they contradict each other. At the same time the logic of modern socioeconomic development will demand their balanced combination. It means growth of needs of the modern state in financial resources in connection with expansion of a range of its functions. Time, joining to collectively supranational structures, the modern state in the future can have and new organizational and administrative opportunities of expansion фуска (in particular, at the expense of use of databases of the international level, adjustment of interaction of supervisory authorities, collective development of the new principles of the taxation of subjects world economic communications, etc.). Ukraine in this context not an exception, also demands research of this problem.

Therefore, ensuring effective management with process of collection of taxes demands further changes of structure of the involved bodies. The vision of solutions of a problem stated by us is only one of options which can be considered by the authorities during the next attempts of reforming of the relevant services and approach to the European realities. Thus, improvement of the property and income taxation of the population, and also system of administration of taxes, in our opinion, are priority (at this stage) the directions of modernization of the tax system, focused on approach to the European standards. The order and conditions of collection of other taxes and fees (including EU regulated by Directives) can be brought into accord with organization requirements just before the introduction in the list of necessary actions for membership.

Key words: tax policy, simplified tax system, Tax code.