

державних коштів, що є і наслідком глобалізації, і фактором її прискорення;

✓ в Україні сфера ДіР також підпадає під вплив процесів глобалізації, зокрема постійно збільшується частка іноземного фінансування серед джерел фінансування вітчизняних ДіР;

✓ іноземний науковий бюджет корпорацій розподіляється для організацій, що територіально виносяться за межі країни-донора, та каналами аутсорсингу без створення нових організаційних структур у країні-реципієнті; для США більш характерною є друга форма глобалізації ДіР, тоді як для країн ЄС – перша, проте головні фінансові потоки у сфері ДіР зосереджені між обома центрами розвитку постіндустріального суспільства;

✓ нова тенденція у сфері ДіР в умовах глобалізації – їх віртуалізація у формі аутсорсингу, налагодження на базі ІНТЕРНЕТ неперервного ланцюгу взаємодії виконавців ДіР навколо земної кулі, що дозволяє у декілька разів зменшувати фінансові витрати та терміни виконання проектів;

✓ наповнення джерел корпоративного фінансування ДіР розвинених країн базується на перерозподілі

світової інтелектуальної квазіренти, у подальшому – перерозподілі світової технологічної квазіренти.

1. Белл Д. Грядущее постиндустриальное общество. Опыт социального прогнозирования. Пер с англ. М. Academia, 1999, 784 с. 2. Родионова И.А. Мировая экономика: Уч. пос. – СПб.: Питер, 2005. – 496 с. 3. Кастельс М. Информационная эпоха: экономика, общество и культура. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. 4. The World Bank/World Development Indicators. Washington, 2000. P.304-307. 5. www.worldbank.org 6. Наукова та інноваційна діяльність в Україні. Стат. зб. – К., 2003. – 340 с. 7. Research-Technology Management. Jan. – Feb. 2004. P.4. 8. OECD: Science, Technology and Industry Outlook. – 2002. – P. 2. 9. Іноземцев В. Моделі постіндустріального розвитку / Економіка знань: виклики глобалізації та Україна. – К., 2004. – С.105-160. 10. Гальчинський А., Гесць В., Семиноженко В. Україна: наука та інноваційний розвиток. – К., 1997, 33 с. 11. Жилінська О.І. Державна науково-технічна політика в умовах формування постіндустріального суспільства // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2005. – Вип. 7. – С. 85-94. 12. Егоров І.Ю. Розвиток науки в США в 90-х роках: тенденції, досягнення, проблеми. – К., 2001. – 94 с. 13. Мировая экономика: глобальные тенденции за 100 лет / Под ред. И.С.Королева. – М.: Экономист, 2003. – 604 с. 14. Егоров И.Ю. и др. "Азиатские тигры": новые акценты в научно-технической политике // 36. анализ. матер. – К.: Вип. 1 (14), 1998. – 31 с. 15. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций / Под ред. проф. Б.А.Аникина. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 187 с. 16. Le debat sur la delocalization d'emplois fait rage aux Etats-Unis// www.letemps.ch.31.03.04.

Надійшла до редколегії 07.09.05

Н.І. Дорош, д-р екон. наук

ОСНОВНІ НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ

Розглянуто сучасний стан та шляхи модернізації чинного механізму справляння найважливіших податків.

The article deals with present situation and ways to modernize the effective mechanism of levying important taxes.

Встановлення, розподіл, стягнення і використання податків становлять одну із основних функцій держави. Податки – це найважливіше джерело формування доходів держави, які, в свою чергу, використовуються на витрати з державного управління, на вирішення економічних, соціальних, оборонних завдань, на розвиток освіти, науки, культури. "Саме податки є формою суспільного багатства, що надходить у розпорядження органів державної влади усіх рівнів, обов'язок яких – інвестувати податкові надходження у виконання державних функцій із забезпечення благ і послуг в інтересах самих платників податків" [1, с. 30]. Податки перебувають в епіцентрі національно-державного існування людей, у сфері їхніх соціально-економічних мотивацій і суспільних інтересів.

Проблеми теорії та практики оподаткування досліджують у своїх працях такі вітчизняні вчені, як В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, З.С. Варналій, В.П.Вишневський, А.І.Даниленко, В.М. Каламбет, А.І. Крисоватий, О.І. Луніна, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, Л.М. Шабліста та багато інших. Проте питання розбудови податкової системи, спрямованої на стале економічне зростання країни, залишаються актуальними і потребують свого вирішення.

Чинна податкова система в Україні сформувалась в основному ще на початку перехідного етапу національної економіки, певним чином використовуючи досвід країн з розвинутою економікою. Але відсутність комплексного наукового аналізу та обґрунтованих підходів до її послідовного реформування призвели до загострення суперечностей між фіскальними функціями податкової системи і потребами стимулювання економічної активності суб'єктів господарювання.

Сучасна теорія вказує на необхідність виконання системою оподаткування не тільки фіскальних функцій, а й соціального аспекту, забезпечення необхідних темпів економічного зростання та стабілізації прогресивних

економічних процесів, стабілізації економічної кон'юнктури в країні, перебудови податкової системи з урахуванням вимог розвитку світового господарства.

Податкова система, адекватна високому рівню розвитку економіки, повинна відповідати певним вимогам. Зокрема, забезпечити рівність по горизонталі, тобто однакові доходи залежно від джерел їх одержання повинні оподатковуватися за однаковою ставкою. Крім того, більш високі доходи повинні обкладатися за прогресивними ставками, щоб забезпечити так звану вертикальну рівність. Важливо також, щоб податкова система відповідала вимогам суспільства в плані соціальної справедливості і перерозподілу доходів. Вона повинна бути простою і ефективною, до певної міри стабільною і передбачуваною. Платникам податків слід мати чітке уявлення про те, які доходи підлягають оподаткуванню, хто саме повинен їх платити, які строки сплати податків. Правильна комбінація різних податків повинна утворити систему, яка б врахувала наслідки та умови обкладання податками.

Податкова система повинна бути досить гнучкою, дозволяти уряду реагувати на зміни в економічній кон'юнктурі і впливати на неї в необхідному напрямку. Ефективно впливати податковою системою на економіку країни можна за умови дії єдиного незалежного закону протягом тривалого періоду, під час якого лише вносяться корективи.

Високі граничні ставки податків негативно впливають на процес прийняття економічних рішень, знижують стимули до праці, відчужують ресурси в тіньові сфери діяльності. Крім того, надання економічних субсидій через податкову систему менш ефективне, ніж виплата прямих субсидій: це ускладнює податкову систему, знижує її ефективність, позбавляє необхідної гнучкості, оскільки податкові пільги важко піддаються контролю.

На сьогодні в Україні актуальним є вирішення питань податкової стабілізації, створення адекватної ефе-

ктивної податкової системи. Її розробка здійснюється на ґрунтовному вивченні позитивного досвіду податкового законодавства зарубіжних країн, теорії оподаткування, класифікації податків, методів обліку та контролю податкових надходжень, аналізу впливу податків на фінансові показники підприємств.

Розглянемо основні найважливіші податки. Податок на прибуток юридичних осіб належить до найважливіших джерел податкових надходжень до консолідованого бюджету України. Податок сплачується з чистого фінансового результату від виробничо-фінансової діяльності і з концептуальних позицій його застосування є виправданим.

З 1 січня 2004 року ставка оподаткування була знижена з 30 % до 25 %, було підвищено норми амортизації основних засобів, звітування для підприємств стало дещо простішим.

Вивчення зарубіжного досвіду справляння податку на прибуток юридичних осіб показує, перш за все, податкове стимулювання розвитку виробництва. Система оподаткування будується так, щоб постійно заохочувати інвестиції, впровадження інновацій, підприємницьку ініціативу, здійснення маркетингових заходів. Крім того, застосовується прогресивна шкала ставок оподаткування, диференційованих залежно від розміру оподаткованого прибутку.

В Україні ще жодного разу не використовувалася прогресія при справлянні податку на прибуток підприємств. Але існують публікації, автори яких підтримують доцільність подібної диференціації податкових ставок з застосуванням слабопрогресивного оподаткування прибутку юридичних осіб з елементом помітного регресу для показників, які перевищують певний досить високий рівень [3, с. 59]. Звичайно визначення оптимальних інтервалів обсягів оподаткованого прибутку та податкових ставок для них потребує ретельного прорахування можливих наслідків запровадження різних варіантів шкали оподаткування.

Важливою проблемою, яка потребує вирішення в Україні, є складність технології розрахунку оподаткованого прибутку. У зв'язку з розмежуванням фінансового та податкового обліку, витрати платників податків на виконання податкового законодавства значно зросли, платникам податків доводиться непродуктивно витрачати безліч часу на обрахування податку на прибуток, його облік та звітування. Доцільно визначати оподаткований прибуток за даними бухгалтерського фінансового обліку, що призведе до зменшення адміністративних витрат на ведення податкового обліку та скорочення форм податкової звітності.

Законом України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.03 р. № 889-IV (п.6.1) встановлено, що з урахуванням норм пункту 6.5 статті 6 платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги... у розмірі, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановленій законом на 1 січня звітного податкового року, – для будь-якого платника податку. "Але у пункті 6.5 зазначається, що: "Податкова соціальна пільга застосовується до доходу, отриманого платником податку як заробітна плата протягом звітного податкового місяця, якщо його розмір не перевищує суми місячного мінімального прожиткового рівня для працездатної особи, встановленого на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. До того ж, згідно з прикінцевими положеннями закону, у повному обсязі

відповідна сума застосовуватиметься лише з 2007 року (у 2004 році – 30 % від суми цієї пільги, у 2005 році – 50 %, у 2006 році – 80 %).

Отже, будь-яка соціальна пільга застосовується, якщо дохід як заробітна плата платника податку не перевищує суми місячного прожиткового мінімуму, помноженої на 1,4. На 2005 рік величина прожиткового мінімуму встановлена у розмірі 409,00 грн. для цілей оподаткування податком з доходів фізичних осіб та 453,00 грн. – для оподаткування у фонд соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності, тобто виявляється, що величина прожиткового мінімуму різна. Крім того, виходячи з положень закону, наприклад, якщо ви маєте на утриманні трьох дітей віком до 18 років і одержали 570 грн. заробітної плати, то втрачаєте право на соціальні пільги. Як можна пояснити це з позицій забезпечення виконання системою оподаткування соціальних функцій? "Тобто запропоновані законом норми щодо соціальних пільг можна зрозуміти й пояснити лише з точки зору фіскальних інтересів уряду та його бажання продемонструвати (а не реалізувати) соціальну спрямованість реформування системи оподаткування фізичних осіб. Але їх не можна зрозуміти й прийняти з погляду науково обґрунтованих і підтверджених світовим досвідом принципів оподаткування" [5, с. 66].

Для прикладу можна навести систему оподаткування у Франції, де податок з доходів фізичних осіб є прогресивним, ставки встановлені від 0 % до 56,8 % залежно від доходів платника. З метою обчислення податку доходи поділяються на сім категорій: оплата праці (заробітна плата) при роботі за наймом; доходи від оборотного капіталу (доходи і відсотки); доходи від перепродажу, що поділяються на доходи від перепродажу споруд і цінних паперів (акцій та облігацій); доходи від промислової і торгівельної діяльності підприємств, які не є акціонерними товариствами; некомерційні доходи (доходи осіб вільних професій); сільськогосподарські доходи.

У кожній із семи категорій діє своя методика визначення чистого доходу. Крім того, для розрахунку податку чистий дохід сім'ї поділяється на частини таким чином: неодружені – 1 частина, подружжя – 2 частини, одна дитина – 0,5 частини додатково, дві дитини – 1 частина додатково, три дитини – 2 частини додатково. Сума податку визначається за відповідними ставками на 1 частину. Така схема дозволяє пом'якшити прогресію податку та створити певні пільги багатодітним сім'ям.

Чинний закон про податок з доходів фізичних осіб встановив єдину ставку податку, пропорційну систему оподаткування. Але такий крок відмови від прогресивного оподаткування в сучасних умовах в Україні можна вважати передчасним. Як відомо, прогресивне оподаткування є вагомим інструментом регулювання диференціації доходів та захисту найвразливіших верств населення, а тенденція до "розшарування" населення в Україні зростає. У цьому зв'язку доцільно було б залишити прогресивний підхід до оподаткування, але зменшити ставки податків та змінити інтервали оплати праці, які підлягають оподаткуванню за податковою ставкою. Підставою для цього є офіційне визнання того, що рівень бідності в країні становить майже 30 %, а заробітна плата 70 % працівників не перевищує прожиткового мінімуму при значному зростанні доходів найзабезпеченіших верств населення. [4, с. 49].

Доцільно охарактеризувати певні спільні характеристики справляння ПДВ у розвинених країнах. У більшості з них застосовується не одна, а кілька податкових ставок, використовуються знижені ставки для товарів і послуг, що мають соціальне й культурно-споживче призначення (це стосується продуктів харчування, громад-

ського транспорту, газет, журналів), а в деяких країнах – і підвищені ставки на предмети розкоші або на так звані некорисні товари (алкоголь, тютюн).

Так, у Німеччині основна ставка становить 14 %, діє також пільгова – 7 %, зокрема для продуктів харчування, громадського транспорту, засобів інформації (книги, газети, журнали) та творів мистецтва.

В Італії п'ять ставок ПДВ: пільгова – 4 % і 0 %, основна – 9 % та дві підвищені – 19 % і 38 %. Нульова ставка застосовується до експорту товарів і послуг. За пільговою 4 % ставкою оподатковується предмети першої життєвої необхідності (хліб, молоко та інші продукти харчування, а також газети і журнали). Основна ставка – 9 % використовується для широкого кола промислових товарів (виробів). Продукти та спиртні напої, які реалізуються через ресторани, а також бензин і нафтопродукти оподатковуються за ставкою 19 %. Найвища ставка застосовується до предметів розкоші (хутро, ювелірні вироби, спортивні автомашини).

За допомогою системи диференційованих ставок ПДВ регулюються доходи заможнішої частини населення. Водночас в умовах посилення соціальної орієнтованості західноєвропейські країни проводять політику, спрямовану на запобігання зниженню добробуту широких верств населення шляхом обкладання товарів та послуг соціального й культурного призначення за нижчими ставками.

В Україні застосовується досить висока основна 20 % ставка ПДВ майже з усіх операцій. Крім того, в сучасних умовах існує багато проблем зі справлянням цього податку. "Ні для кого сьогодні не буде таємницею, що податкові служби нерідко порушують норми Закону України "Про податок на додану вартість" в частині бюджетного відшкодування податку" [2, с. 26]. У підпункті 7.7.3 статті 7 Закону зазначено: "У разі коли за результатами звітного періоду сума, визначена згідно з підпунктом 7.7.1 цієї статті, має від'ємне значення, така сума підлягає відшкодуванню платнику податку з Державного бюджету України протягом місяця, наступного після подачі декларації. Підставою для отримання відшкодування є дані тільки податкової декларації за звітний місяць...". Указом Президента та Порядком відшкодування ПДВ термін "протягом місяця" змінено на "три наступні звітні періоди". Це не стосується бюджетного відшкодування, що виникло у зв'язку із здійсненням операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою.

Відшкодування податку на додану вартість для підприємств-експортерів також залишається однією зі значних проблем. При цьому такі суми в експортерів, як правило, останнім часом зростають.

Отже, недосконалість законодавства про ПДВ, недосконалість механізму стягнення ПДВ, несвочасність бюджетного відшкодування, необґрунтовані податкові пільги зменшують стимулюючу роль податку. При цьому динаміка відносних податкових надходжень за рахунок ПДВ також негативна.

Очевидно, що при існуючих складнощах з податковими відшкодуваннями по ПДВ, доцільно знизити ставку і стягувати податок з обороту (податок з продажу).

Якщо звернутись до досвіду зарубіжних країн, то у невеликих європейських країнах з високорозвиненими технологіями у сфері податкового, правоохоронного та адміністративного контролю, ПДВ є обґрунтованою формою. У США ПДВ не вводився, а в найпростішій формі

успішно стягується податок з продажу, його питома вага в обсязі надходжень становить більш ніж 40 %, а середня ставка – 5 % (коливається від 3 до 7 %).

Заміна ПДВ податком з обороту (податком з продажу) зменшить високі витрати на адміністрування, вивільнить кадрові ресурси та спростить звітність. Для податку з продажу об'єктом контролю з боку податкових органів стане тільки дохід від реалізації продукції (робіт, послуг). Для ПДВ об'єкт контролю – це не тільки дохід, а й всі витрати, платежі та велика кількість документації (рахунки, платіжні доручення, рахунки-фактури, договори, акти, експертні документи тощо).

Нестабільна та неузгоджена законодавча база – значний недолік системи оподаткування України. Чинні закони про оподаткування приймалися у різний час, за різними принципами, в умовах динамічного її створення та поточних змін. Багато законодавчих актів було схвалено внаслідок лобіювання певних інтересів.

Існує велика кількість малоефективних податків, які потребують істотних адміністративних витрат. Часті зміни законодавства також збільшують витрати щодо справляння податків. Крім того, методи обчислення податків встановлено у законодавчих актах, а також в інструкціях Державної податкової адміністрації України. Громіздке та контраверсійне законодавство, складні алгоритми обчислення податків перетворюються на широке поле для помилок і зловживань як з боку платників, так і з боку податківців.

Податковий тягар розподілений між різними суб'єктами нерівномірно. В Україні склалась така практика, що податкове навантаження перекладається на ті підприємства, які працюють легально і прибутково. Окремим підприємствам надаються значні (часто необґрунтовані) податкові пільги. Унаслідок відсутності ефективного правового регулювання надання пільг серед платників податків має місце справедливе невдоволення податковою системою, яка значною мірою залишається непрозорою, заплутаною і не передбачуваною. Податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, надаються здебільшого тим суб'єктам господарювання, які спромоглися їх отримати незаконними методами. Таким чином пільги стимулюють розвиток тіньової економіки, розміри якої сягають 40 %. Не можна не брати до уваги й того, що багато підприємств уже звикли до списання податкової заборгованості й чекають на "податкові амністії".

Податкове адміністрування повинно бути побудовано таким чином, щоб платник податку був зацікавлений сплатити в повному обсязі встановлені законом податки та обов'язкові платежі. Зменшення податкового навантаження, удосконалення правил оподаткування дозволять державі ставити питання про суворий податковий контроль дотримання податків.

1. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України – 2003. – № 6 – С. 27–35. 2. Єлісєєв А.В., Підлужний М.П. Податкове планування. Мінімізація податків законними способами. – Львів, Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – С. 320. 3. Кириленко О.П., Квасовський О.Р. Модернізація механізму справляння податку на прибуток малих підприємств // Фінанси України. – 2004. – № 4 – С. 52–62. 4. Послання Президента України до Верховної Ради України. Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2002 році. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – С. 49. 5. Тропіна В.Б. Податок із доходів фізичних осіб: новий закон – нові питання // Фінанси України. – 2004. – № 4. – С. 63–68.