

**УДОСКОНАЛЕННЯ ПРАКТИКИ ЗАСТОСУВАННЯ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ**

*Виконано аналіз рейтингу "Ведення бізнесу" в категорії "сплата податків". Досліджено фактори, що впливають на непопулярність подання звітності в електронному вигляді. Запропоновано заходи щодо удосконалення практики застосування Податкового кодексу та визначено їх вплив на показники рейтингу*

**Постановка проблеми.** Моніторинг зауважень до норм Податкового кодексу також виявив, що найбільше претензій виникає у платників податків не до величини ставок податків, а до їх адміністрування податковими й митними органами України та недотримання ними норм і процедур законодавства. Така ситуація спричиняє соціальне напруження та є спонукальним мотивом ведення бізнесу в тіньовому сегменті економіки, а також зміцнює недовіру до дій адміністраторів податків та державних органів влади в цілому.

Необхідно зазначити, що оцінки в доповіді Світового банку є не зовсім коректними, стосовно чого була зроблена офіційна заява Міністерства фінансів України [1]. Причиною некоректної оцінки є недоліки методологічного характеру. Зокрема, кількість платежів на рік у діючих умовах складає 58 (у доповіді Світового банку – 135- 2011 р.). Таким чином, Україна в діючих умовах за "кількістю платежів" знаходиться на 150 місці (у доповіді Світового банку – 181 місце).

**Викладення основного матеріалу.** Детальніший аналіз дає також підстави зробити висновки, що за результатами незалежної експертної оцінки витрати часу на ведення, складання та подання податкової звітності є значно нижчими, ніж це подано в доповіді Світового банку. Оцінка здійснювалася по кожному елементу адміністративних операцій. Виявилось, що витрати часу на ведення основних податків складають приблизно 600 годин на рік (табл. 4) (у доповіді Світового банку-2011 р. – 657 годин, а в 2007 році – 2085 годин та 848 годин у 2008 році). Це при тому, що нормативна база в Україні не змінювалася в цей період, як і методологія. Це можна пояснити також і відставанням часового інтервалу оцінки від часу оприлюднення результатів.

Рейтинг Doing Business-2011 не враховував реформи, що були впроваджені в 2010 та 2011 роках. Для даного рейтингу до уваги брався період з червня 2009 по червень 2010 років. Це період, коли реформування податкової системи було на початковому етапі.

Рейтинг Doing Business-2012 буде формуватися на основі даних за червень 2010 – червень 2011 рр. Таким чином, лише частина запроваджених реформ будуть враховані, а частина даних для рейтингу будуть базуватися на попередньому законодавстві.

Рейтинг Doing Business-2013 буде найбільш показовим з точки зору оцінки податкової реформи, що впроваджується в Україні. Адже дані для рейтингу-2013 будуть включати ті основні зміни, що впроваджуються у 2011 році.

Некоректність доповіді Світового банку, нажаль, не знімає питання про недосконалу організаційно-правову систему в Україні та неналежний рівень конкурентоспроможності податкової системи. Її підвищенню сприятимуть зміни, що відбулися в податковій системі України в 2011 році, з набуттям чинності Податкового кодексу.

Зокрема, після його ухвалення зменшено загальну кількість податків і зборів як на загальнодержавному, так і на місцевому рівнях: загальнодержавних – на 10 (на сьогодні їх кількість становить 29), місцевих – на 10 (на сьогодні – 14).

Кодексом передбачено стимулювання ділової активності та розвиток економіки за рахунок:

- зниження ставок податку на прибуток та податку на додану вартість;
- спрощення адміністративних процедур та зменшення навантаження на бізнес-середовище;
- запровадження низки податкових пільг та прискореної амортизації;
- удосконалення порядку відшкодування податку на додану вартість.

Аналіз впливу впровадження Податкового кодексу на міжнародну оцінку податкової системи України за допомогою рейтингу "Ведення бізнесу" в категорії "сплата податків" дозволяє виявити позитивні сторони реформування податкової системи та визначити напрями, що потребують додаткового опрацювання.

**Кількість платежів.** У рейтингу "Ведення бізнесу" кількість платежів визначається як кількість розрахунків з кожного виду платежів, що здійснюються платником податків протягом року. Отже, кількість платежів залежить як від кількості податків і зборів, так і від частоти їх сплати, при цьому при визначенні частоти платежів враховуються як авансові, так і регулярні платежі. Зменшення кількості податків і зборів, що входять до складу податкової системи, приведе до зменшення кількості платежів (на 18 платежів).

У відповідності із задекларованими розробниками методології принципами оцінки, кількість платежів протягом року з таких податків, як плата за землю, податок на додану вартість може бути встановлена на рівні 1 (один платіж протягом року). Це пов'язано з тим, що податок на додану вартість є податком на споживачів, а не на підприємства. Оскільки ж даний податок створює значне адміністративне навантаження на підприємства, його включено в рейтинг, однак кількість платежів за ним рахується як один.

У розрахунках Світового банку щодо України плата за землю не рахується як один платіж. Це пов'язано з тим, що хоча податковим періодом є рік, однак даний податок сплачується рівними частинами кожного місяця, тобто 12 разів на рік. Збільшення періоду для авансового внеску, наприклад до кварталу, не лише зменшить адміністративне навантаження на платників та податкові органи, але й дасть змогу зменшити кількість платежів, що враховуються при визначенні рейтингу, на 11.

Суттєво позначиться на індикаторі кількості платежів запровадження Єдиного соціального внеску в Україні. Doing Business аналізує податки, які впливають на стан рахунку підприємства, а не уряду, тому враховує при визначенні кількості платежів і витрат часу на їх сплату офіційні відрахування працедавця до Пенсійного фонду або до фонду страхування співробітників. Отже, запровадження єдиного соціального внеску значно вплинуло на кількість платежів – відбулося їх зменшення на 12 порівняно з 2010 роком і на 36 платежів порівняно з оцінкою Світового Банку.

Визначення кількості платежів включає можливість використання електронної звітності. Згідно методології, у країнах, де є можливість подавати податкову звітність в електронному вигляді і цим користуються більшість середніх підприємств, вважається, що податок сплачується один раз на рік, навіть якщо виплати носять частіший характер.

Станом на 4 грудня 2007 року кількість платників, з якими укладено договір на приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності, становила 233 тис. платників (29,6 % загальної кількості платників податків – юридичних осіб), фактично подають звітність в електронному вигляді – 231 тис. платників (28,7 %). Нажаль, в Україні через електронні ресурси звітність подає менше 30 % платників податків, а тому припущення про сплату податку (наприклад, податку на прибуток, ПДВ) один раз на рік до України не застосовується [2].

За 2010 рік через централізовану систему прийнято більше 7,8 млн. звітів від 166 тис. платників податків, за період з січня по квітень 2011 року прийнято 4,8 млн.

звітів від 204 тис. платників податків. Однак така кількість не забезпечує більшість, а складає близько 30 % від загальної кількості платників податку на прибуток.

Значну частку із загальної кількості платників, що звітують в електронному вигляді, становлять платники податку на додану вартість. У квітні 2011 року кількість платників ПДВ, що подали податкову звітність в електронному вигляді, становила 224 тис., у тому числі засобами E\_mail – 112 тис., що складає 89 % загальної кількості платників ПДВ, які звітувались.

До Російської Федерації дане правило застосовується через більш широке використання платниками форм електронної звітності. Саме тому кількість платежів з податку на прибуток, з ПДВ, з виплат у соціальні фонди та Пенсійний фонд рахується як один платіж на рік. Це є однією з причин того, що в Російській федерації кількість платежів складає 11, а в Україні 135.

У даний час в Україні запроваджується звітність в електронному вигляді з Єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду, що, як і податкова звітність в електронному вигляді, не користується довірою платників.

Відбувається так через те, що подання звітності в електронній формі не впливає на кількість візитів до податкових органів. Підприємства, що подавали звітність на паперових носіях, в середньому на рік відвідували податкові органи 21 раз, тоді як підприємства, що подавали звітність в електронному вигляді (на дискетах) та через мережу Інтернет, відвідували податкові органи в середньому 24 рази на рік [2].

Основними факторами непопулярності подання звітності в електронному вигляді є недовіра до повноти та правильності передання даних в електронному вигляді та

Таблиця 1. Визначення прогнозних показників рейтингу за категорією "Сплата податків"

Показник	Світовий банк – 2011, на основі даних за 2009 рік.	В умовах податкового законодавства 2010 р. (прогноз звіту 2012)	Прогноз: після впровадження ПКУ (прогноз звіту 2013)	Світовий банк – 2011, Російська Федерація
<b>в одиницях виміру</b>				
Кількість платежів, разів на рік	135	58	30	11
Витрати часу, год.	657	600	550	320
Податкова ставка, % доходу	55,5	55,3*	52,65**	46,5
<b>місце в рейтингу</b>				
Кількість платежів	183	169	97	35
Витрати часу	174	170	168	132
Податкова ставка	149	147	141	123
Загальне місце в рейтингу за показником "Сплата податків"	<b>181</b>	<b>150</b>	<b>123</b>	105

\*Дана робота носить прогнозний характер.

Впровадження Податкового кодексу майже не вплинуло на витрати часу платників на дотримання податкового законодавства. Його кодифікація зменшила лише витрати часу платників на пошук та аналіз податкового законодавства. Однак, форми звітності та процедури суттєво не спрощені.

Для порівняння, в Російській Федерації час на дотримання податкового законодавства визначено на рівні 320 годин саме тому, що більшість платників для сплати усіх податків і зборів використовують електронну форму та звітують дистанційно. Також було скорочено форму податкової декларації.

В умовах дії Податкового кодексу найвагоміше зниження витрат часу очікується при адмініструванні податку на прибуток, що пояснюється наближенням податкової і фінансової звітності та відповідною економією часу платників податків.

Зниження витрат часу на адміністрування ПДВ очікується внаслідок спрощення податкової декларації у зв'язку із введенням електронної звітності та запровадженням обов'язкового ведення електронного реєстру виданих та отриманих податкових накладних.

Запровадження Єдиного соціального внеску, що відбулося у 2011 році, зменшить витрати часу на сплату внесків та звітування, адже з 2011 року звітування до фондів відбувається за єдиною формою та до одного фонду – Пенсійного, що є головним адміністратором. Таким чином це суттєво зменшить

неналежна роз'яснювальна робота податкових органів зі сприяння використання електронної звітності серед платників, неготовність податкових органів дистанційно спілкуватися з платниками.

У середньому підприємства України на рік відвідували органи державної податкової служби близько 22 разів, органи Пенсійного фонду – близько 13 разів, кожний з фондів соціального страхування – близько 4 разів[3].

У цілому кількість платежів в умовах 2010 р. складає 58 на рік, а вже в умовах 2011 року їх кількість зменшиться до 30. Таким чином, рейтинг України за "кількістю платежів" буде за 2010 рік (Світовий банк - 2012) на 169 місці, а за 2011 рік – на 97 місці. (прогнозна показники) (табл. 1).

**Витрати часу.** В дослідженні Doing Business витрати часу оцінюються суб'єктивно, на основі опитувань респондентів.

Велика кількість запитів до платників податків щодо підготовки податкової інформації/документації створюють додатковий адміністративний тиск на платників та збільшують витрати часу – кожне четверте підприємство готувало та подавало на запит податкових органів додаткову інформацію чи документацію.

В Україні один з найвищих показників витрат часу на дотримання податкового законодавства. У доповіді Світового банку Doing Business – 2011, визначено, що в умовах з червня 2009 по червень 2010 років витрати часу на ведення основних податків складають 657 годин на рік, що є на рівні 174 місця в рейтингу зі 183 країн. Таким чином, основні зміни, що відбулися в податковому законодавстві України, не враховані при обрахунку показників.

витрати часу як на складання звітності, так і на її подачу та сплату внеску. Для звітування передбачено одну форму, за якою одночасно подається звітність по зобов'язаннях до усіх соціальних фондів та до Пенсійного фонду. Причому така звітність подається лише до одного адміністратора, яким є Пенсійний фонд України.

Враховуючи, що звітування до соціальних фондів у 2010 році відбувалося щоквартально, час, що відведено на підготовку та подання звітності, має скоротитися.

У цілому прогноз витрат часу на ведення основних податків в умовах Податкового кодексу становить, якщо не спростити форми звітності та процедури, не менше 550 годин на рік, що залишає нас майже на місці (141), Україна у звіті – 2011 знаходиться за даним показником на 149 місці, (табл. 1).

**Ставка оподаткування.** Світовим банком запропоновано оцінювати ставку оподаткування на основі моделі Questionnaire Paying Taxes. За допомогою даної моделі було зроблено незалежну оцінку показників податкового навантаження на рівні підприємства.

Встановлено, що в умовах чинного законодавства, яке діяло до 2011 року, ставка в розрахунках Світового банку становить 55,5 %. За умови прийняття Податкового кодексу та незмінності основних ставок податків показник загальної ставки оподаткування зменшиться б до 53,9 %, що в основному пояснюється скасуванням чотирьох податків, які раніше

враховувалися у розрахунках. Крім того, на місце України в рейтингу у 2012-2013 роках має позначитися зниження ставки податку на прибуток.

За нашими розрахунками, загальна ставка оподаткування в Рейтингу-2012 може знизитися до 55,3 % (дана ставка не враховує зміну доходу на душу населення, яка може відбутися), що забезпечить рейтинг за даним показником на рівні 147 (зараз 149), а в Рейтингу-2013 – до 52,7 % (дана ставка не враховує зміну доходу на душу населення, яка може відбутися), що забезпечить рейтинг за даним показником на рівні 141 місця (Табл.4.4.2).

Загальну ставку оподаткування в Україні не можна вважати високою, але як для країни, що має велику кількість податків та складні процедури дотримання податкового законодавства, така ставка не додає правабливості для реалізації інвестиційних проектів. Для прикладу, загальна ставка оподаткування в Італії – 68,6 % від прибутку до оподаткування; в Японії – 48,6 %; в Індонезії – 37,3 %; в Румунії – 44,9 %; в Австрії – 55,5 %; в Швеції – 54,6 %.

Левову частку податкового навантаження на підприємства складає як раз не податок на прибуток (10,4 %), а внески до Пенсійного фонду та інших соціальних фондів – 43,3 %.

Позиції України у глобальному рейтингу за категорією “Сплата податків” з упрощенням в дію Податкового кодексу можуть значно покращитися. Це є позитивним фактором в оцінці податкової системи України в цілому. Однак, зміни нормативної бази не вирішують усіх проблем, що існують сьогодні в Україні у сфері оподаткування.

Основним чинником, який значно впливає на показники рейтингу та не змінився із прийняттям Кодексу, є адміністративне навантаження на підприємства. Час, необхідний на забезпечення виконання податкового законодавства та подачі звітності, залишається майже незмінним через ускладнені процедури, що впроваджені податковою службою. Подальша робота з удосконалення практики застосування Податкового кодексу дасть змогу вийти на новий рівень податкових відносин в Україні та отримати стійкі конкурентні переваги порівняно з іншими економіками світу. Для цього необхідно реалізувати такі кроки:

**1. Для зменшення кількості платежів:**

– створити умови для добровільного застосування електронної форми підготовки звітності та дистанційного звітування платниками. Підприємства мають бути зацікавлені подавати звітність у електронній формі дистанційно через Інтернет або поштою. Кодексом на сьогодні вже передбачено забезпечення правових гарантій для таких підприємств. Це не лише скоротить процедуру подачі звітності для платників, але й підвищить продуктивність роботи адміністратора. Подані в електронній формі звіти легше перевіряти та узагальнювати інформацію, а також не потрібно вручну вводити інформацію до баз даних податкових органів;

– встановити більш тривалий період для сплати авансових внесків з окремих податків. Наприклад, внесення авансових внесків із плати за землю щоквартально (а не щомісячно, як зараз) дасть можливість скоротити кількість платежів у 2012 році до 22 (на 8 платежів) та зменшити кількість часу, що необхідно витратити на підготовку та подання такої звітності.

**2. Для зменшення витрат часу платників на виконання вимог податкового законодавства:**

– впровадити електронну систему підготовки та обміну податковими накладними з ПДВ, що дасть змогу суттєво скоротити витрати часу на їх підготовку;

– спростити форми та вимоги до оформлення первинної документації, що забезпечить економію часу на її заповнення. Вимоги до форм та елементів накладних (як податкових так і неподаткових) у європейських країнах значно простіші. Увага адміністратора зосереджена не на формальних деталях, а на фактичному змісті документу.

В Україні вже склалася своя національна система бухгалтерського обліку, яка здебільшого базується на традиціях радянської системи обліку та є досить відмінною від практики ведення обліку і вимог до нього в Європейських країнах. Наприклад, в Україні досі діє “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року N 88. Дане Положення визначає вимоги до документів бухгалтерського обліку та звітності. Проте такі вимоги у країнах ЄС є простішими, документи звітності містять значно меншу кількість обов'язкових елементів, активно використовуються уніфіковані накладні (у нас окремо виписуються товарна накладна і окремо податкова). Вимоги до бухгалтерського обліку та форм звітності теж є простими, особливо для підприємств, що не є корпораціями;

– суттєво спростити форми податкової звітності та зменшити кількість додатків, наприклад, до декларації з податку на прибуток, що дозволить скоротити витрати часу на підготовку звітності (на сьогодні кількість додатків до форми податкової декларації з податку на прибуток складає 17);

– забезпечити підвищення ефективності роботи податкових органів через запровадження обміну інформацією в електронному виді між податковими органами та іншими органами державної влади (наприклад, Державним комітетом статистики, банками, Митною службою тощо) та забезпечення можливості електронного звіряння даних різних суб'єктів та в межах промисловості. Це усуне потребу в отриманні великих обсягів інформації від самих платників податків. З одного боку, це знизить витрати часу платників та адміністративне навантаження на них, з іншого – дозволить побудувати систему планування перевірок на основі ризико-орієнтованих моделей та скоротити їхню кількість.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Дані пропозиції направлені як на забезпечення підвищення місця України в рейтингу (враховуючи особливості методології), так і на значне покращення податкової системи в цілому. Проведення успішної імплементації Податкового кодексу та реформування податкової системи в цілому, зміцнять інвестиційний потенціал країни та нададуть істотних конкурентних переваг вітчизняним підприємствам на світових ринках.

**Список використаної літератури:**

1. Аналітичні матеріали щодо державного боргу [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – 2009. – Режим доступу: сайт: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua). 2. Державний комітет статистики [Електронний ресурс] // Офіційний веб-сайт. – Режим доступу: сайт <http://www.ukrstat.gov.ua>. 3. Вартість дотримання податкового законодавства в Україні / Міжнародна фінансова корпорація. -2009. – с. 15.

ОЛЕЙНИКОВА Людмила Григорівна – кандидат економічних наук, докторант ДНУ “Академія фінансового управління” Міністерства фінансів України.

**Наукові інтереси:**

- фіскальна політика;
- податки;
- митні платежі;
- податкове законодавство;
- податкове адміністрування.