

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ

У статті розглянуто сутність податкових реформ. Особливу увагу приділено стадіям податкової реформи та їх характеристичі. Визначено теоретичні основи взаємозв'язку податкової реформи з податковою політикою держави. Запропоновано принципи податкового реформування.

Essence of tax reforms is considered in the article. The special attention is spared to the stages of tax reform and their description. Theoretical bases of intercommunication of tax reform are determined with tax politics of the state. Principles of tax reformation are offered.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Проблемам податкових реформ України приділяється велика увага вітчизняних вчених. Однак питанню з'ясування сутності податкової реформи не приділяється належної уваги. Тому важливим є проведення наукового дослідження саме по цьому питанню.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** В економічній літературі проблемам та напрямкам податкових реформ приділена значна увага вчених-економістів. І. В. Алексеев займається питаннями удосконалення податкового стимулювання інноваційної діяльності. Ю. Б. Іванов висвітлює загальні тенденції податкової політики в контексті антикризового регулювання. А. І. Крисоватий приділяє увагу стратегії податкових реформ та гармонізації оподаткування в рамках інтеграційних процесів. Д. А. Тарангул займається питанням податкової реформи в частині пошуку стратегічних напрямів розвитку податкової системи та модернізації органів податкової служби.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Теоретичне обґрунтування сутності поняття «податкова реформа» дасть змогу визначити, які саме складові вона в себе включає, що дозволить розробити на підставі цього напрями, по яких необхідно проводити оцінку ефективності та якості їх проведення.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження теоретичної сутності податкової реформи, її взаємозв'язку з податковою політикою держави та розроблення принципів податкового реформування для формування обґрунтованих та доцільних заходів податкової реформи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На перший погляд може здатися, що для теоретичного визначення податкової реформи необхідно виходити з того, що розуміється під категорією «податки» та поняттям «реформа». Однак, податкова реформа містить в собі заходи не лише пов'язані із зміною одних податків, а є значно ширшим поняттям.

На думку автора, виходити в цьому питанні потрібно з визначення сутності податкової політики, бо саме податкова політика держави лежить в основі здійснення податкової реформи.

Що стосується поняття «реформи», то доцільно розглянути його тлумачення у різних словниках. Так, під поняття «реформа» розуміється «певне коло заходів, направлених на виведення об'єкта із критичного стану» [1].

«Реформа» це перетворення, зміна перевлаштування якої-небудь сторони суспільного життя, що не знищує основ існуючої соціальної структури. З формальної точки зору, під реформою мається на увазі нововведення будь-якого вмісту. Проте в політичній практиці та політичній теорії реформою зазвичай називають більш-менш прогресивне перетворення, відомий крок до кращого [2].

Крім того, корисним є з'ясування сутності економічної реформи, бо податкові реформи є складовою частиною проведення загальної економічної реформи країни.

Економічні реформи – система заходів по перетворенню форм та методів господарювання, що склалися [3].

Економічні реформи – перетворення в системі управління економікою, ведення господарства, шляхах та способах здійснення економічної політики. Економічна реформа проводиться в умовах, коли виявляється низька ефективність економічної системи, виникають економічні кризи, економіка недостатньо задовольняє потреби людей, країна відстає у своєму розвитку від інших країн [2].

У вітчизняній науці питаннями податкової політики займаються багато видатних вчених. Г. Ю. Ісаншина дає таке визначення: «Податкова система – це система дій, які проводяться державою в галузі податків та оподаткування. Податкова система знаходить своє відображення у видах податків, розмірах податкових ставок, визначені платників і об'єктів оподаткування, у податкових пільгах. Податкова політика є складовою загальної фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективи» [4, с.6]. Тобто тут дається декілька визначень податкової політики і наголошується на тому, що податкова політика є складовою частиною фінансової політики.

І. О. Лютий розглядає податкову політику як «діяльність держави по встановленню, правовому регламентуванню та організації стягнення податків і зборів, метою якої є формування центральних фінансових ресурсів держави в процесі розподілу та перерозподілу ВВП» [5, с.277].

На думку автора, це визначення є не точним, адже податкові відносини виникають лише на стадії перерозподілу ВВП. Крім того, у самому визначенні відсутня соціально-економічна роль податкової політики. Однак автор уточнює, що «головне завдання податкової політики – встановлення балансу між двома чинниками, якими визначається потреба в податках: необхідність фінансування забезпечення виконання державою притаманних їй функцій та вирішення соціально-економічних завдань» [5, с.278].

О. Д. Василик теж дає не повне визначення: «Податкова політика – це сукупність заходів держави у сфері побудови податкової системи і мобілізації податків до бюджету» [6, с.36].

Таким чином, податкова політика – це діяльність держави з приводу перерозподілу частини ВВП та НД через податки та податкові платежі для формування централізованих фондів грошових ресурсів та досягнення економічного та соціального розвитку держави.

Що стосується визначення податкової реформи, то деякі російські та вітчизняні науковці дають різне трактування цього поняття.

Так, М. В. Гридчина, Н. І. Вдовиченко та А. В. Калина визначають податкову реформу як «сукупність змін податкового законодавства щодо структури податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок і пільг із метою оптимізації оподаткування, досягнення балансу інтересів розвитку економіки і соціальної справедливості» [7, с.7].

На думку автора, не можна зводити поняття податкової реформи до змін у податковому законодавстві, бо процес проведення податкової реформи включає і інші складові, такі як розроблення стратегії податкових реформ та проведення податкової політики держави.

О. Палій дає таке визначення: «Податкова реформа – це коли в результаті змін податкового регулювання стимулюється економіка, прискорюється розвиток пріоритетних галузей, створюється нова база для оподаткування через довгострокові джерела зростання економіки, або хоча б виводиться з тіні існуюча база оподаткування» [8].

На думку автора, це визначення правильне в тій мірі, що податкова реформа обов'язково має давати позитивний вплив на соціально-економічний розвиток як держави в цілому, так і її суб'єктів, бо інакше виникає необхідність проведення такої податкової реформи взагалі.

М. Т. Остапов розглядає податкову реформу як «повну або часткову зміну податкових відносин, це особа таксономічна система, яка потребує найбільш повного обліку притаманних їй закономірностей» [9, с.12].

Таким чином, можна дати таке визначення податкової реформи: «Податкова реформа» – це свідомо проведене державою перетворення, що направлене на змістовні зміни податкових відносин з метою покращення соціально-економічного розвитку як країни в цілому, так і її суб'єктів та збалансування їх інтересів.

Під податковими відносинами доцільно розуміти відносини, що виникають між державою та платниками податків з приводу перерозподілу частини ВВП через податки, збори та інші обов'язкові платежі.

Податкова реформа – це складний процес, який складається з певних стадій (рис. 1).

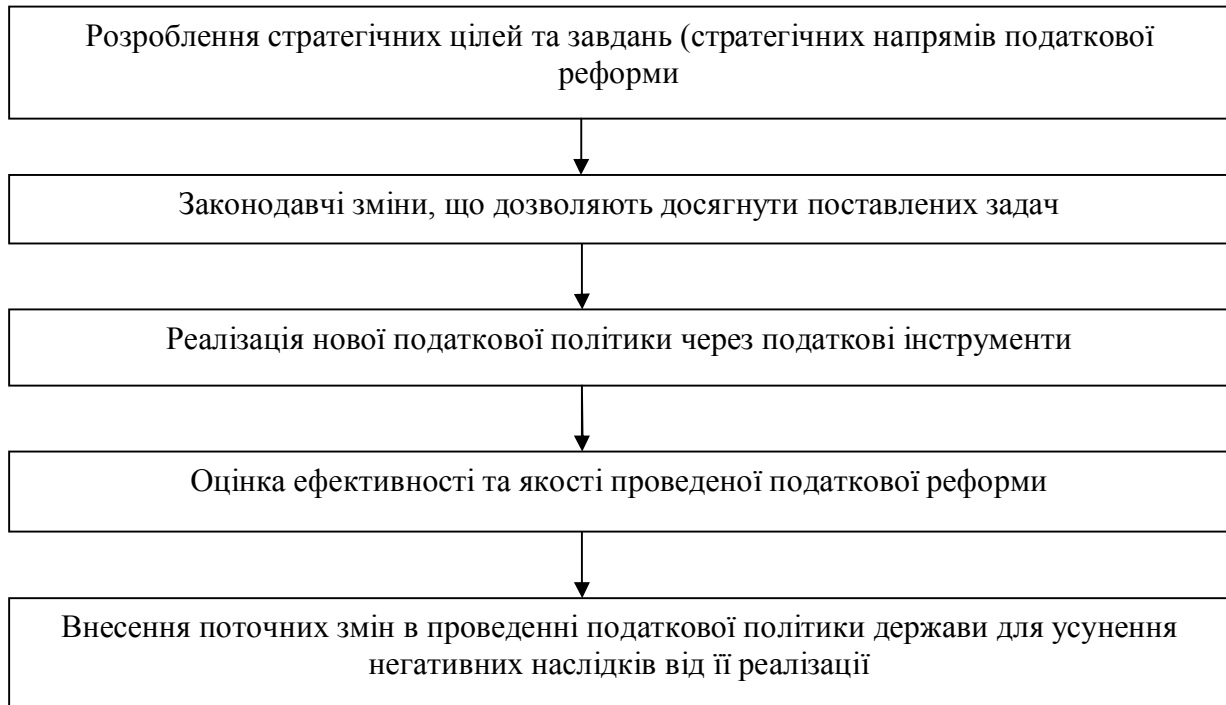


Рис. 1. Стадії податкової реформи

На першій стадії податкової реформи розробляються:

1. Стратегія податкової реформи, враховуючи такі складові:
  - зміни державної стратегії соціально-економічної стратегії країни;
  - існуючі проблеми діючої податкової системи, що характеризуються: низькою ефективністю фіскальною, економічною чи соціальною, низькою якістю проведення податкової політики;
  - рекомендації Європейської спільноти в напрямку збільшення конкурентоспроможності податкового законодавства та наближення його до європейських стандартів та ін.
2. Визначаються цілі податкової реформи, їх класифікація за критерієм пріоритетності їх реалізації.
3. Розробляється перелік завдань для досягнення цілей податкової реформи.

Класифікація цілей податкової реформи по критерію пріоритетності їх реалізації дає можливість вибрати один з варіантів при їх виконанні:

- поетапно, починаючи з реалізації більш пріоритетної задачі, а після її вирішення приступати до реалізації іншої цілі;
- одночасна реалізація поставлених цілей, однак їх пріоритетність визначатиме обмеження у застосуванні податкових інструментів для менш пріоритетних завдань з одночасним

збільшенням механізму впливу податкових інструментів для реалізації більш пріоритетних цілей і відповідно їх завдань.

Особливо необхідно відмітити, що при розробці стратегії податкової реформи всі заходи повинні мати наукове та економічне обґрунтування та ґрунтовне прогнозування наслідків від реалізації запланованих заходів.

На другому етапі відбувається законодавче закріплення змін податкового законодавства, для надання можливості для реалізації розроблених стратегічних завдань податкової реформи. Тобто відбувається визначення податкового простору для впровадження нових змін у податковій стратегії для реалізації загальної стратегії податкової реформ.

Потрібно наголосити, що зміна податкового законодавства – це ще не є податкова реформа.

Характерними ознаками податкової реформи автор вважає такі:

1. При проведенні податкової реформи мають бути пройдені всі її етапи.
2. Проведені зміни мають бути суттєвими та при їх впровадженні відбувається значні зміни у податкових відносинах.
3. Податкова реформа має спиратися на принципи податкового реформування.
4. Податкова політика має обов'язково налагоджувати дисбаланс між інтересами держави та її суб'єктів – платників податків.

На третьому етапі податкової реформи відбувається реалізація нової податкової політики через податкові інструменти.

До податкових інструментів можна віднести: податкові пільги, податкові ставки, податкові санкції, самі податки та їх елементи.

Окремі науковці пропонують класифікувати ці інструменти за призначенням (стимулюючі, де стимулюючі, підтримуючі), за характером цілей соціально-економічного розвитку (стратегічні та оперативні), за сферою впливу (економічні та соціальні) та за характером впливу (системні, комплексні та елементні) [10, с.45].

На думку автора, до цієї класифікації інструментів можна додати групування за їх значимістю.

Таке групування дозволить зрозуміти, що при реалізації податкової політики найбільшу роль у досягненні задач податкових реформ мають такі інструменти як податкові пільги та податкові ставки. Саме при їх застосуванні досягається найбільша регулююча дія податкової політики на соціально-економічний розвиток держави та її суб'єктів.



Рис 2. Групування інструментів податкової політики

Доцільно зупинитися на базисних інструментах податкової політики. Податкова ставка – це базисний інструмент регулюючої дії податкової політики, який визначається як величина податку на одиницю оподаткування.

Від того, які цілі стоять перед податковою реформою, при реалізації податкової політики можуть бути збільшено або зменшено ставку податку, або бути застосовані різні їх види (пропорційні, прогресивні та регресивні). Однак ці питання вирішуються на стадії формування стратегії податкових реформ та при розробленні задач податкових реформ відповідно до цілей стратегії.

А на другій стадії відбувається формальне закріплення змін податкового законодавства відповідно до вимог податкової реформи.

Податкова пільга – це базисний інструмент регулюючої дії податкової політики, який означає повне або часткове звільнення від нарахування та сплати платником податку та збору.

Від того, які цілі стоять перед податковою реформою, при реалізації податкової політики можуть бути збільшено або зменшено ставку податку, або бути застосовані різні їх види (пропорційні, прогресивні та регресивні). Однак ці питання вирішуються на стадії формування стратегії податкових реформ та при розробленні задач податкових реформ відповідно до цілей стратегії. А на другій стадії відбувається формальне закріплення змін податкового законодавства відповідно до вимог податкової реформи.

Податкова пільга – це базисний інструмент регулюючої дії податкової політики, який означає повне або часткове звільнення від нарахування та сплати платником податку та збору.

З позицій економічної теорії ефективна податкова система – це система, що характеризується широкою податковою базою, низькими ставками і відсутністю податкових пільг, однак за певних умов податкові пільги можуть бути економічно обґрунтованими та доцільними [11, с.125].

На думку автора, застосування податкових пільг інноваційного характеру чи тих, які мають сприяти відновленню виробництва є обґрунтованим, бо вони сприятимуть економічному росту платників податків, що в свою чергу призведе до збільшення податкової бази та податкових надходжень у бюджеті відповідно.

При застосуванні інструментів податкової політики доцільно пам'ятати:

1. Взаємоузгодженість дії податкових інструментів. Податкові інструменти не повинні вступати у конфлікт між собою при їх використанні, тобто дія одного інструмента не повинна нівелювати позитивний вплив від застосування іншого.
2. Для досягнення максимального ефекту має бути використано та задіяно як можна більше інструментів податкової політики.

На четвертому етапі податкової реформи має проводитися оцінка ефективності та якості проведеної податкової реформи.

Важливим є розроблення показників та критеріїв, за якими має проводитися оцінка ефективності та якості проведеної податкової реформи.

На п'ятому етапі вносяться поточні зміни в проведенні податкової політики держави для усунення негативних наслідків від її реалізації.

Таким чином можна визначити, що взаємозв'язок між податковою реформою та податковою політикою є як прямий, так і зворотній (рис. 3).

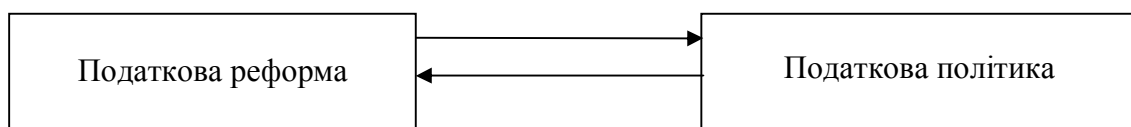


Рис. 3. Взаємозв'язок податкової реформи з податковою політикою

Якщо розглядати прямий зв'язок, то від тих задач, що стоять перед податковою реформою залежить який саме вид податкової політики буде проведено. Тобто податкова політика як одна із стадій податкової реформи повністю залежить від тої стратегії, яка формулюється на першій стадії податкової реформи, та яка закріплюється законодавчо на другій стадії через виділення тих чи інших інструментів для її реалізації.

Так, виділяють податкову політику трьох типів:

1. Податкова політика великих податків (високе податкове навантаження на підприємства та громадян, що в свою чергу призводить до зменшення темпів їх розвитку та до скорочення надходжень податків до бюджету з них).
2. Податкова політика економічного розвитку (податкова політика є стимулюючою для розвитку економіки, однак соціальні видатки з бюджету мінімальні).
3. Політика помірних податків (рівень оподаткування такий, що дозволяє наповнювати бюджет за рахунок податкових надходжень, але він не настільки великий, щоб стримувати економічний розвиток підприємств).

А тип запровадженої податкової політики залежить від того, які цілі та задачі стоять перед податковою реформою. Тобто реалізація податкової політики є одною із стадій податкової реформи і вона залежить від вибраної стратегії.

Однак і податкова політика може впливати на податкову реформу, а саме неефективна податкова політика може послужити причиною для проведення податкової реформи, якщо негативні наслідки від її впровадження неможливо вже виправити у поточному режимі шляхом внесення окремих змін у податкове законодавство та у якості впровадження тої чи іншої податкової політики.

Тобто зворотній зв'язок проявляється у тому випадку, якщо при реалізації податкова політика неефективно використовувала виділені їй інструменти впливу, або використовувала не в повному обсязі.

Для того, щоб податкова реформа була обґрунтованою та ефективною, необхідно, щоб при її формуванні виконувалися певні принципи, які служитимуть орієнтиром при її впровадженні.

На думку автора, до принципів формування податкової реформи можна віднести:

1. Наукова обґрунтованість – стратегія податкової реформи має бути концептуально визначеною, що дасть змогу для її ефективного реалізації, навіть якщо виникнуть непередбачувані явища чи фактори. Концепція податкової реформи має здійснюватися на основі науково обґрунтованої теорії податкової політики.
2. Прозорість – повне висвітлення та доведення до громадян, суб'єктів господарювання та органів податкової служби мету, напрями та завдання податкової реформи та яким чином вони будуть реалізовуватися, важливо, щоб пояснення було зрозумілим для всіх верств населення. Особливої уваги слід приділити дотриманню вказаних напрямів реформування при їх реалізації.
3. Контрольованість – наявність визначених критеріїв ефективності проведення податкової реформи як на стадії формування стратегії, так і на стадії її реалізації, тобто при оцінці ефективності проведення податкової політики держави. Крім того важливо визначити своєчасність досягнення поставлених задач та чи в повній мірі виконані. Це дозволить при виявленні фактів неефективного реалізації податкових реформ вносити оперативні коригування для виправлення існуючої ситуації.
4. Економічна обґрунтованість – при розробці стратегії податкових реформ слід виходити з реальних економічних показників соціально-економічного розвитку держави та її суб'єктів.
5. Завершеність перетворень – при проведенні податкової реформи слід пам'ятати про необхідність ефективного виконання кожної стадії податкової реформи. Це дасть можливість реалізувати заплановані заходи податкової реформи в повному обсязі. Обов'язково слід здійснювати послідовний перевід від одної

стадії податкових реформ до іншої та кожний наступний етап має бути логічним продовженням попереднього.

6. Доцільність – доцільність внесення відповідних змін у податковій стратегії та податковій політиці держави. Податкова реформа має проводитися лише, якщо вона необхідна для суттєвого покращення податкових відносин, що дасть змогу поліпшити соціально-економічне становище як держави так і її громадян.

Дотримання таких принципів при формуванні та реалізації податкової реформи має можливість проводити першочергову оцінку ефективності її впровадження. Доцільність податкових реформ має визначатися економічними факторами, а не політичними.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Таким чином, можна зробити такі висновки:

1. Податкова реформа – це складний процес, що складається з певних стадій.
2. Зв'язок податкової реформи з податковою політикою є як прямий, так і зворотній.
3. Податкова політика як окрема стадія податкової реформи застосовує для досягнення стратегічних цілей та завдань податкові інструменти, особливу роль серед яких посідають базисні інструменти – податкові ставки та податкові пільги.
4. Дотримання принципів податкового реформування дасть можливість формування та реалізації обґрунтованої стратегії податкової реформи.

Подальше дослідження буде проводитися у напрямку визначення стратегічних напрямів податкової реформи України.

#### Список використаної літератури

1. Финансовый словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovarik.kiev.ua/finance/r/147134.html>.
2. Энциклопедический словарь экономики и права [Электронный ресурс] / под ред. Р. А. Мандрик. – Режим доступа: <http://www.slovo.yaxy.ru/96.html>.
3. Экономический словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.abc.unformbureau.com/html>.
4. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: [навч. посіб.] / Г. Ю. Ісаншина. – К.: Центр учбової літератури, 2003. – 260 с.
5. Податкова система: [навч. посіб.] / І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, М. В. Романюк та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
6. Василик О. Д. Податкова система України: [навч. посіб.] / О. Д. Василик. – К.: «Поліграф книга», 2004. – 478 с.
7. Гридчина М. В. Налоговая система Украины: [учеб. пособ.] / М. В. Гридчина, Н. И. Вдовиченко, А. В. Калина. – К.: МАУП, 2000. – 128 с.
8. Палій О. Профанація замість реформ «Українська правда» від 18 червня 2010 року [Електронний ресурс] / О. Палій. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/articles/2010/06/18/5151806>.
9. Остапов М. Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра. екон. наук: спец. 08.00.10 / М. Т. Остапов. – Санкт-Петербург, 1998. – 20 с.
10. Регулятивний потенціал податкової системи України: [монографія] / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба. – Х.: ХНЕУ, 2009. – 336 с.
11. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку / за ред. А. І. Даниленка; [в 3-х т.]. – К.: Фенікс, 2008. – 468 с.

Прийнято до друку 22.03.2012