



## **УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМІВ НАРАХУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ПОДАТКІВ У КОНТЕКСТІ ЗБЕРЕЖЕННЯ СТАБІЛЬНОСТІ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ**

**Микола РОМАНЮК**

*Розкрито основні проблеми діючих механізмів нарахування та обліку податкових платежів. Окреслено концептуальні засади їх стабільності та поступального реформування.*

*The main issues of current mechanisms of tax assessment and gross-up are considered. The conceptual principles of their stability and forward reforming are outlined.*

Проблема підвищення ефективності податкової політики завжди є актуальною, оскільки остання є однією з визначальних складових економічної політики держави в цілому. Податкова система, збудована у відповідності до обраних суспільством напрямків економічного розвитку виконує, в першу чергу, фіскальну функцію, наповнюючи державний бюджет країни. Разом з тим, вона може стимулювати розвиток галузей господарства, територій чи окремих, найбільш суспільно значимих підприємств.

Важливий вклад в аналіз складових податкової системи внесли такі вчені як А. Сміт, Дж. Ст. Мілль, А. Зіденберг, Я. Корнаї, Дж. Сакс, Д. Стігліц, Л. Хоффманн, та ін. Їх розробки, наукові висновки і рекомендації не втратили значимості в сучасних умовах розвитку системи оподаткування України. Вони знайшли своє продовження і творчий розвиток у роботах провідних вітчизняних дослідників: В. Андрущенко, О. Василика, М. Кучерявенка, В. Суторміної, А. Соколовської, В. Федосова та інших.

Водночас, далеко не всі питання, значимі для соціально-економічного прогресу країни є дослідженими. Зокрема, потребує комплексного науково-теоретичного обґрунтування

реформування податкової системи та вибір стратегічних пріоритетів податкової політики, оскільки їх вплив на стабільність зростання економіки України важко переоцінити.

Відсутність наукового обґрунтування чинної податкової політики України приводить до безсистемних змін податків та їх ставок, введення недоцільних та вузько спрямованих пільг. Однак, найбільшу, на нашу думку, небезпеку для поступального зростання вітчизняної економіки становить невиважений підхід з боку органів влади різних рівнів до стабільності механізмів нарахування та справляння податків і зборів.

Механізми оподаткування закріплені в законах України, що регламентують їх, справляння, хоча на практиці вони підлягають постійній ревізії та перегляду, що вносить в господарську діяльність елемент непередбачуваності. Це, в свою чергу, не дозволяє суб'єктам підприємництва здійснювати планування своєї діяльності та довгострокове прогнозування, а інколи – призводить до ліквідації господарських суб'єктів і їх відмови від цілих напрямків діяльності, як економічно недоцільних та таких, що пов'язані із значними податковими ризиками. Адже введення нового податку чи зміна ставок чинних руйнує усталений механізм отримання доходів

суб'єктами підприємництва і вимагає швидкої реакції господарюючого суб'єкта, яка, в першу чергу, полягає в намаганні компенсувати передбачувані втрати за рахунок ціни товарів (робіт, послуг), які продукуються. У випадку, коли це неможливо, суб'єкт господарювання намагається ухилитися від оподаткування, що спричинює появу тіньового сектору економіки.

Стабільність, як принцип, закладений в основу побудови податкової політики, навпаки, дає можливість підприємцям планувати фінансові потоки, здійснювати активну інвестиційну політику, а відповідно – збільшувати кількість робочих місць та рівень одержуваних доходів. Як наслідок – при стабільних податкових ставках та незмінності бази оподаткування зростають податкові надходження, а отже – більш повно та ефективно задовольняються суспільні потреби.

На наш погляд, нестабільність податкової системи спричиняється дією багатьох об'єктивних та суб'єктивних факторів. До переліку перших відноситься мотивований необхідністю вирішення соціальних проблем вплив на податкову систему державної влади. Ця мотивація спричиняє зміни в механізмі нарахування та сплати податків і зборів, які вносяться законодавчим шляхом. Так, зокрема, з моменту вступу в дію Закону України «Про податок на додану вартість» (01.10.1997 р.) зміни до нього вносилися 114 законодавчими актами, до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (01.07.1997 року) – 105 законодавчими актами. Законодавче внесення змін до законів, що регламентують оподаткування, обумовлене, в першу чергу, його недосконалістю а також розвитком господарської практики суб'єктів підприємництва, появою нових видів та форм господарської діяльності.

Серед змін механізмів нарахування та сплати податків, що вносяться законодавчим шляхом, окреме місце займають зміни, що вносяться до податкового законодавства законами, які регулюють бюджетний процес. Згідно статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» зміни стосовно ставки податку на прибуток, пільг щодо податку, об'єкту оподаткування, порядку обчислення оподаткованого

прибутку, строків і порядку сплати та зарахування податку до бюджетів можуть встановлюватися та змінюватися лише шляхом внесення змін до базового закону. Відповідно, законами, які регламентують Державний бюджет країни, до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» вносяться зміни, що обумовлені проблемами бюджетної сфери, що в свою чергу призводить до сповільнення господарської діяльності суб'єктів підприємництва до прийняття чергового бюджету, оскільки вони, в очікуванні податкових змін намагаються заощаджувати, а не інвестувати. Так, наприклад, відповідно до статті 86 Закону України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» сума від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, що значилася станом на 1 січня 2005 року і не була погашена упродовж 2005 року, не враховується протягом 2006 року у складі валових витрат платника податку. Водночас, пунктом 6.1 ст. 6 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлено, що якщо об'єкт оподаткування платника податку з числа резидентів за результатами податкового року має від'ємне значення об'єкта оподаткування (з урахуванням суми амортизаційних відрахувань), сума такого від'ємного значення підлягає включенню до складу валових витрат першого календарного кварталу наступного податкового року. Розрахунок об'єкта оподаткування за наслідками півріччя, трьох кварталів та року здійснюється з урахуванням від'ємного значення об'єкта оподаткування попереднього року у складі валових витрат таких податкових періодів наростаючим підсумком до повного погашення такого від'ємного значення.

Відтак, введення бюджетним законодавством нових обмежень стосовно покриття господарюючими суб'єктами збитків минулих років не тільки спричиняє правову колізію, але й суттєво впливає на поведінку цих суб'єктів, які не в стані планувати використання своїх фінансових ресурсів.

Інша проблема законодавчих змін податкового поля полягає у відсутності узгодженості з податковим законодавством нових законодавчих актів. Наприклад, прийняття нових Цивіль-

ного та Господарського кодексів України спричинило низку суперечностей відносно визначення поняття «факторинг» та оподаткування факторингових операцій, серйозно вплинуло на механізм оподаткування операцій, пов'язаних з лізингом та оперативною орендою, тощо.

Таким чином, законодавчі зміни механізмів нарахування та обліку податків, що продиктовані, в першу чергу недосконалістю цих механізмів створюють в податковій системі середовище невизначеності, оскільки носять хаотичний і неузгоджений, безсистемний характер. Відсутність визначеної та законодавчо затвердженої концепції податкової реформи призводить до появи в господарському секторі механізмів, які компенсують цю невизначеність: від упередження можливих фінансових втрат шляхом необґрунтованих компенсацій за рахунок ціни (один з гіпертрофованих проявів перекладання податкового тягаря), до повного відходу суб'єкта господарської діяльності в тінь.

Цю тенденцію підсилюють суб'єктивні фактори впливу на визначені механізми нарахування та сплати податків і зборів. До них, в першу чергу, слід віднести відсутність гармонічних відносин між платниками податків та податковими органами.

Вирішення складних соціальних проблем, що накопичилися в кризовий період, призводить до того, що податкова служба, як представник інтересів держави в податкових відносинах виходить з пріоритету інтересів наповнення бюджету. Платник податків, вступаючи у відносини з податковим органом, керується примусовою мотивацією, і жодним чином не відчуває себе партнером держави у вирішенні складних соціально-економічних проблем, оскільки може впливати на розподіл податкових надходжень лише опосередковано, через інститут представництва у органах влади, або і зовсім позбавлений такого впливу.

Оскільки напрямки використання податкових надходжень не узгоджуються з широким колом платників, а в процесі їх розподілу спостерігаються певні викривлення, продиктовані відсутністю науково-обґрунтованого підходу чи корумпованістю самого механізму, соціаль-

ні та економічні інтереси платника податків ігноруються, він залишається поза впливом на механізми нарахування та обліку податків.

Нерідко виникає ситуація, коли протягом короткого періоду часу, на запит платника податку стосовно відображення в податковому обліку тих чи інших операцій, податковими органами різних рівнів надаються абсолютно протилежні роз'яснення. Окрім того, надані податковими органами роз'яснення суттєво звужують або розширюють межі застосування податкових норм, що само по собі є неприпустимим, оскільки впливає на конкретні права платників податків і, опосередковано – на конкурентне середовище.

Часткового врегулювання цієї ситуації вдалося домогтися, шляхом введення в систему податкових правовідносин поняття «конфлікт інтересів», яке регулюється Законом України № 2181–111 від 21.12.2000 р. «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Законом визначено, що у разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Проте, практично скористатися цією законодавчою нормою майже неможливо, оскільки це пов'язано з суттєвими ризиками та затратами господарюючого суб'єкта на вивчення нормативної бази, пов'язаної з конфліктним питанням, оплату послуг юристів та аудиторів, судовими витратами.

Таким чином, у відносинах між податковим органом та платником податків формується підхід «презумпції винуватості» останнього, що проявляється як у повсякденних відносинах, так і на стадії апеляційного та судового розгляду справ, пов'язаних з правопорушеннями в податковій сфері.

Нестабільність в механізмах обчислення та сплати податкових платежів поглиблює

проблему податкової культури та податкової свідомості. Самостійне обчислення та добровільна сплата встановлених законодавством податків і зборів стають практично неможливими внаслідок суттєвого ускладнення вищезгаданих механізмів, їх нечіткості та надмірної динамічності.

Механізм обчислення та сплати податкових платежів, зокрема податку на додану вартість та податку на прибуток базується на податковому обліку, правила якого суттєво відрізняються від правил здійснення бухгалтерського обліку, що визначені Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Наявність таких відмінностей вносить елемент нестабільності в процес обліку податкових платежів, яка підсилюється ефектом кумулятивності, що полягає в багаторазовому оподаткуванні одних і тих самих надходжень та включенням до бази оподаткування частини витрат підприємства, які регламентуються чинним законодавством як такі, що не відносяться до валових витрат.

Слід зазначити, і той факт, що поняття та категорії податкового обліку, визначені Законами України «Про податок на додану вартість» та «Про оподаткування прибутку підприємств» відрізняються від загально-визнаних. Так, наприклад, податковим законодавством спотворено поняття «аванс», оскільки авансові платежі включаються до бази оподаткування податком на додану вартість і є частиною валового доходу платника податку. Відповідно, оподатковуваний прибуток значно відрізняється від нерозподіленого прибутку. Можлива ситуація, коли підприємство має значний оподатковуваний прибуток, а разом з тим за даними фінансової звітності декларує абсолютно обґрунтований непокритий збиток і навпаки.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), як і вітчизняні, врегульовують питання стосовно тимчасових відмінностей між бухгалтерським та податковим обліком, шляхом використання понять «відстрочені податкові активи» та «відстрочені податкові зобов'язання». Однак, поряд з тимчасовими

(такими, наприклад, що виникають в зв'язку з оподаткуванням авансів) існують відмінності постійні, які неможливо врахувати шляхом вбудування в облікову систему додаткових регуляторів. Зокрема, до них належить відмінність в облікових оцінках раніше переоцінених активів, у підходах до визначення валових витрат та собівартості, тощо.

Наявність постійних відмінностей призводить, з одного боку, до постійних відхилень оподаткованого прибутку від облікового прибутку, з іншого – є причиною помилок при складанні податкової звітності, які, в свою чергу, призводять до суттєвих фінансових втрат суб'єкту господарювання від застосовуваних податковим органом штрафів та пені за недоїмку до бюджету. Необхідність ведення, одночасно з бухгалтерським, окремого податкового обліку приводить до зростання адміністративних витрат підприємств, і як наслідок – зменшує як оподатковуваний прибуток, так і нерозподілений прибуток підприємств. На нашу думку, з метою спрощення механізмів обліку та нарахування податків, в податковій системі України було б доцільно повернутися до практики використання з цієї метою даних виключно бухгалтерського обліку, це пов'язано із такими основними моментами зміни податкового законодавства:

– по-перше, в податковому законодавстві слід відмовитися від правила «першої події», згідно з яким і валові доходи і валові витрати виникають в момент, коли відбулася перша з подій – оплати або отримання товарів(робіт, послуг) для витрат, одержання авансу чи відвантаження товарів (надання робіт, послуг) – для доходів. Перехід до правила нарахування, за яким формується дохід за даними бухгалтерського обліку, він відповідає економічній природі доходу і дає можливість реально оцінювати результативність діяльності господарського суб'єкту;

– по-друге, враховуючи необхідність забезпечення інноваційного розвитку вітчизняного виробництва, слід відмовитися від податкового методу нарахування амортизації основних засобів на користь бухгалтерських методів,

які, з одного боку залишають за суб'єктом підприємницької діяльності право вільного вибору методу, виходячи з ринкової кон'юнктури та власних потреб, з іншого – зорієнтовані на швидке оновлення технологічного парку і дають можливість врахувати як фізичний, так і моральний знос основних засобів;

– по-третє, жорстке регламентування податковим законодавством відображення витрат, пов'язаних з ремонтом основних засобів призводить до появи двох їх оцінок. З метою податкового обліку витрати на ремонт відносяться до складу валових в межах 10 відсотків від балансової (залишкової) вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, решта витрат збільшує балансову вартість відповідної групи чи окремого об'єкта першої групи основних засобів (будівлі, споруди). Водночас, всі витрати на ремонт за правилами бухгалтерського обліку відносяться до витрат діяльності підприємства (за винятком тих, що призводять до збільшення економічних вигод від використання об'єкта). Отже, спостерігається ситуація, коли один і той самий об'єкт основних засобів має різну оцінку. Більше того, можливий такий стан речей, коли об'єкт повністю амортизував, та не використовується в господарській діяльності, а його вартість, згідно правил, визначених податковим законодавством, продовжує брати участь у формуванні амортизаційних відрахувань, які зменшують оподатковуваний прибуток;

– по-четверте, підхід до формування валових витрат, визначений податковим законодавством, ґрунтується на їх жорсткому адмініструванні. В умовах ринкового середовища сам суб'єкт підприємництва повинен визначати доцільність тих чи інших витрат, і необхідність їх відображення в складі собівартості товарів (робіт, послуг). Водночас, вирішення цього питання пов'язане з зацікавленістю суб'єкта підприємства у відображенні у звітності прибутку. На даний час, механізм оподаткування дивідендів не сприяє такій зацікавленості, а навпаки стимулює бізнес до пошуку тіньових схем персоніфікації отриманих прибутків. Перелік невідповідностей Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, на

яких базується державна статистична звітність та податкове законодавство, на яких базується звітність податкова, може бути подовжений до нескінченості, однак наведені приклади дають можливість сформулювати враження про їх значимість та необхідність врегулювання. При цьому, таке врегулювання повинно відбуватися на базі чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, за основу яких взято міжнародні стандарти фінансової звітності.

*Підсумовуючи вищезазначене, зауважимо,* принцип стабільності податкової системи не означає, що податкова система повинна знаходитися в статичному положенні, не зазнаючи жодних змін. Надзвичайно високе податкове навантаження (і на суб'єктів господарювання і на домогосподарства), до того ж нерівномірно та несправедливо розподілене між економічними суб'єктами, вимагає комплексного вирішення проблем податкової системи через її поступове реформування, яке жодним чином не повинно впливати на розмір ресурсів, що підлягають державному перерозподілу. Вдосконалення податкової системи має носити поступовий характер і сприяти усуненню основних вад чинної податкової системи. До основних заходів слід віднести:

– побудову податкових відносин держави та платника податків, що базуються на прозорих, визначених та уніфікованих нормах;

– перехід від механізму нарахування та обліку податків на основі окремого податкового обліку до визначення податкових зобов'язань на підставі чинної системи бухгалтерського обліку, з врахуванням особливостей, передбачених податковим законодавством;

– заборону самочинного прийняття податковими органами підзаконних відомчих актів, усунення дискримінації платників податків за формою власності, організаційно-правовою формою, рівнем прибутковості, тощо;

– спрощення процедури податкового адміністрування, встановлення конструктивних відносин між державою та платниками податків, позбавлення впливу на сумлінних платників податків, публічність звітності держави про збір та використання податкових платежів.