

СУЧАСНИЙ СТАН СПЛАТИ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

Проаналізовано сучасний стан сплати податків в Україні. Визначено чинники, які його обумовлюють. З позиції платника стан сплати податків охарактеризовано на основі показників добровільності сплати та рівня податкового боргу. Розглянуто методичні підходи до розрахунку добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань, які використовувались у діяльності податкових органів. Представлено авторський підхід до визначення рівня добровільності сплати податків. Здійснено порівняльний аналіз показників добровільності сплати податків, розрахованих за методичними підходами податкових органів та автора.

Із загальнодержавної позиції стан сплати податків в Україні охарактеризовано на основі показників виконання планових завдань податкових надходжень до зведеного бюджету. Проаналізовано показники обліку платників податків та сплачуваних ними податкових зобов'язань, що обумовлюють виконання бюджетних завдань податкових надходжень.

Розглянуто міжнародний досвід оцінювання стану сплати податків у державі та визначено його основні критерії. Окреслено основні напрями покращання стану сплати податків в Україні.

Ключові слова: податки, стан сплати податків, рівень добровільності сплати податків, рівень податкового боргу, податковий розрив.

Постановка проблеми. Державі для виконання своїх функцій потрібні фінансові ресурси і, за законом А.Вагнера, чим далі – тим більше. Зважаючи на те, що основну частину грошових надходжень до державної скарбниці сучасних держав забезпечують податкові платежі, проблема своєчасності та повноти сплати податків не втрачає своєї значущості. Ще більшої актуальності вона набуває в умовах кризових явищ, зумовлених внутрішніми та світовими фінансово-економічними кризами, коли недостатнє надходження податкових платежів до бюджету може стати причиною дефолту держави.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Хоча в Україні постійно існує проблема наповнення доходної частини бюджету, питання стану сплати податків залишається малодослідженим. Увага вітчизняних представників податкової науки зосереджена насамперед на проблематиці становлення, функціонування та реформування податкової системи, оптимізації податкової політики, визначенню податкового навантаження та його впливу на діяльність платників податків. В даному напрямі досягнуто вагомих результатів, якими можна завдячувати таким українським ученим, як В.Андрущенко, О.Василик, З.Варналій, В.Вишневський, Т.Єфименко, Ю.Іванов, А.Крисоватий, І.Луніна, А.Соколовська, В.Суторміна, В.Федосов, Л.Шабліста, С.Юрій та багатьом іншим. Віддаючи належне високому науковому рівню та практичній значимості результатів їхніх досліджень, необхідно зауважити, що питання стану сплати податків у вітчизняній податковій науці залишилося майже не розробленим. Проте саме стан сплати податків є фактичною детермінантою мобілізації податкових надходжень до бюджету та важливим індикатором виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань, і це зумовлює актуальність, теоретичну і практичну значущість даної роботи.

Метою статті є аналіз сучасного стану сплати податків в Україні та визначення чинників, що його обумовлюють.

Викладення основного матеріалу. Оцінювати стан сплати податків можна з різних позицій. З позиції платника податків, сплата податків являє собою сукупність його дій щодо фактичного внесення (перерахування) сум податкових платежів до відповідного бюджету. Хоча ст. 67 Конституції України говорить про те, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом, відношення платників податків до виконання цього конституційного обов'язку має неоднозначний характер. Хоча податки і є платою за цивілізацію, а словами українських науковців «податки – це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості ВВП на загальносуспільні потреби, без задоволення яких суспільство існувати не може» [7, С. 12], упродовж майже всього періоду їх існування вони сприймалися суспільством як насильство, як примусовий перепопозоліл національного багатства на користь окремих можновладців. Таке ставлення суспільства до податків є чинниками. По-перше, це імперативний характер їх встановлення, який забезпечується силою державного примусу. Відповідно для платника податки є примусовими, обов'язковими та безумовними платежами, на встановлення яких він не впливає і справляння яких не потребує його згоди, а це об'єктивно викликає внутрішній протест. По-друге, податки, на відміну від зборів і плат, є нецільовими платежами і не розуміють під собою отримання їх

платниками прямої (спеціальної) вигоди. Коли платник не має інформації про використання сплачених ним податків через витратну частину бюджету, а тим більше, бачить неефективне їх витрачання, то згаданий вище протест матеріалізується у вигляді ухилення від оподаткування, що тягне за собою або податкову заборгованість, або приховування об'єктів оподаткування.

Тому чинник волі платника при сплаті ним відповідних податків має важливе значення. За вольовою ознакою, сплату податків можна визначити як добровільну (якщо особа, яка зобов'язана сплатити податок, здійснює це самостійно) і примусову (коли сплата відбувається під примусом податкових органів). Як правило, примусовий порядок застосовується тільки щодо погашення податкового боргу. Тому, на нашу думку, з позиції платника податків стан їх сплати характеризується показником добровільності та показником податкової заборгованості.

Вітчизняні податкові органи у своїй діяльності використовували два методичних підходи до розрахунку зазначеного показника – так звану методичку 2005 р. та методичку 2007 р., які мали своєю першоосновою Стратегічний план розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р. [8]. Показник добровільності виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань за методикою 2005 р. визначався як співвідношення загальної суми надходжень податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів до суми податків і зборів (обов'язкових платежів), належних до сплати за рік, надходжень по платежах, за якими не подається звітність до податкових органів, і суми податкового боргу на початок року з урахуванням несплачених реструктуризованих сум, пені, фінансових санкцій та відстрочених платежів.

За методикою 2007 р. добровільність виконання податкових зобов'язань визначалася суб'єктивним сприйняттям платниками податків оптимальності податкового навантаження. Згідно з вказаною методикою, показник добровільності виконання податкових зобов'язань розраховувався як відсоток відповідей «оптимальний» на питання «Згадайте всі податки і збори, які сплачує Ваше підприємство. На Вашу думку, яким є чинний рівень податкового навантаження Вашого підприємства порівняно з оптимальним (прийнятним для Вашого підприємства)?».

Зрозуміло, що показники, розраховані за вказаними підходами, значно різняться. Нам взагалі важко погодитися і з першим, і з другим методичним підходом, зважаючи на некоректність сутнісного визначення саме добровільності виконання податкових зобов'язань їх платниками. На нашу думку, відносний показник добровільності виконання платниками податків своїх податкових зобов'язань повинен визначатися відношенням суми добровільно сплачених податків до загальної суми податкових платежів, яка б мала бути сплачена у звітному періоді згідно з чинним законодавством. Вважаємо за доцільне розраховувати рівень добровільності сплати податків за такою формулою:

$$РДСП = \frac{Pd}{ЗПНб + ДПП + В(Р)ПП - ППа}, \quad (1)$$

де Pd – сума податків, добровільно сплачених їх платниками (розраховується відніманням надходжень до бюджету сум, донарахованих за актами перевірок, і сум коштів, що надійшли в результаті застосування заходів примусового стягнення, від загальної суми податкових надходжень до бюджету); $ЗПНб$ – загальна сума податкових надходжень до бюджету; $ДПП$ – сума податкових платежів, донарахованих за актами перевірок (за мінусом скасованих, зменшених та списаних донарахованих сум); $В(Р)ПП$ – сума відстрочених (розстрочених) податкових платежів за звітний період; $ППа$ – суми сплачених авансом податкових платежів, які будуть нараховані в подальшому періоді.

Розглянемо показники рівня добровільної сплати податків, розраховані за методичними підходами податкових органів та автора. У рамках співпраці з податковим відомством для визначення результатів його модернізації та досягнення прогресу реалізації Стратегічного плану розвитку ДПС України компанія «ГФК ЮКРЕЙН» проводила загальноукраїнські опитування платників податків з метою визначення індикаторів, вказаних у даному плані. Ми доповнили заплановані показники у таблиці їх розрахунковими значеннями та значеннями, отриманими в результаті відповідних соціальних опитувань (табл. 1).

Таблиця 1

Показники добровільності сплати податків

№ з/п	Показник	Значення показника										
		база 2001	факт 2005	факт 2006	план 2007	факт 2007	факт 2008	факт 2009	факт 2010	факт 2011	план 2012	факт 2012
1	Показник добровільності виконання платниками своїх податкових											

	зобов'язань, % - за методикою 2005 р.*	54,5	74,7	86,8	65,0	88,9	81,6	90,6	91,8	91,7	80,0	94
	- за методикою 2007р.*	-	-	-	-	64,1	64,7	57,1	39,2	47,1	-	-
2	Рівень добровільності сплати податків**	57	81	81	-	95	88	81	81	85	-	88

Джерело: * – складено та розраховано за [2, 4]; ** – розраховано на основі авторської формули за [2, 4]

На основі показника, розрахованого за методикою 2005 р., можна стверджувати, що показник добровільності виконання платниками своїх податкових зобов'язань значно перевищив запланований показник і сягнув у 2012 р. 94 % (хоча реальна податкова практика свідчить зовсім про інше). Про інше свідчить і показник, розрахований за методикою 2007 р., динаміка якого неоднозначна. Найвищим значенням цього показника є 64,7 %, а найнижчим – 39,2 %.

За нашими розрахунками, за останнє десятиріччя рівень добровільності сплати податків в Україні коливається на рівні 80 %, іноді роблячи суттєві сплески: у 2001 р. цей показник сягнув 57 %, у 2005 р. – 81 %, у 2008 р. – 88 %, у 2009–2010 рр. – 81 %, а у 2012 р. знову склав 88 %. Вважаємо за доцільне у вітчизняних умовах коригувати зазначені розрахунки на індекс тіньової економіки, що істотно погіршить значення показників.

Характеризує стан сплати податків їх платниками, але з негативним підтекстом, також показник податкової заборгованості як в абсолютному, так і відносному значеннях. На нашу думку, більш показовим є саме відносне його значення у вигляді рівня податкового боргу, який показує співвідношення податкового боргу та своєчасно погашених податкових зобов'язань (табл. 2).

Таблиця 2

Рівень податкового боргу в Україні*

№ з/п	Показник / рік	2001	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	Рівень податкового боргу, %	17	12	8	5	5	7	8	5	4
2	Темп зростання, %	100	71	47	29	29	41	47	29	24

* Джерело: розраховано автором за [2, 4]

За позитивне можемо відмітити зменшення рівня податкового боргу за вказаний період більше ніж у 4 рази. Враховуючи підвищення рівня добровільності сплати податків та значний вплив податкових органів на мобілізацію податкових платежів до бюджету, можна зробити висновок, що це явище є закономірним і зумовлено не тільки покращенням сервісного обслуговування платників податків з боку податкових органів, а й їх фіскальним впливом.

З точки зору загальнодержавної позиції, яка в Україні визначається істотним рівнем фіскального імперативу, стан сплати податків характеризується показниками виконання планових завдань податкових надходжень до зведеного бюджету України (табл. 3). Але, на нашу думку, ці показники більшою мірою свідчать про точність планових бюджетних розрахунків, ніж про реальний стан сплати податків. Виходячи з даних таблиці 3, можна зробити висновок, що найточнішими були планові розрахунки надходження податку на доходи з фізичних осіб, що, в свою чергу, пояснюється можливістю більш точного прогнозування бази оподаткування. Проте показники виконання планових показників надходження інших податків вказують на значні розбіжності між запланованими і фактично виконаними показниками.

Таблиця 3

Виконання планових показників податкових надходжень до зведеного бюджету України*

№ з/п	Стаття зведеного бюджету	Виконання планових показників зведеного бюджету, %								
		2001 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
1	Податкові надходження, всього	95	100	103	101	98	85	96	92	93
2	Податок на доходи	103	101	102	103	95	97	97	89	102

	фізичних осіб (прибутковий податок з громадян)									
3	Податок на прибуток підприємств	93	105	99	119	112	77	101	94	95
4	ПДВ	89	102	111	91	93	87	95	88	85
5	Акцизний податок (збір) з вироблених в Україні товарів	90	95	83	101	91	92	91	87	87

*Джерело: складено і розраховано автором за [5]

Таблиця 4

Показники обліку платників податків і податкових платежів*

№ з/п	Показник	Рік								
		2001	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	Кількість зареєстрованих платників – юридичних осіб, тис. осіб	764,2	792,2	752,5	796,6	835,1	838,9	868,9	896,8	919,5
	темп зростання, %	100	103,7	98,5	104,2	109,3	109,8	113,7	117,4	120,3
2	Кількість зареєстрованих підприємців – громадян, тис. осіб	1045,9	1940,6	2017,3	2209,9	2390,3	2426,0	2471,7	2403,9	2378,1
	темп зростання, %	100	185,5	192,9	211,3	228,5	232,0	236,3	229,8	227,4
3	Фактичне надходження платежів, які контролювалися ДПСУ, на одного зареєстрованого платника податків, тис. грн	20,0	28,1	34,7	40,8	57,5	53,4	62,5	67,8	87,6
	темп зростання, %	100	140,6	173,5	203,8	287,1	266,6	312,4	338,8	438,0

*Джерело: складено і розраховано автором за [2, 4]

В аспекті виконання бюджетних завдань податкових надходжень стан сплати податків істотно залежить від обліку їх платників.

Облік платників є інформаційною базою для обліку сплачуваних ними податків. Дані обліку платників та їхніх податкових платежів дозволяють не тільки визначати стан податкових розрахунків на будь-яку дату, з будь-якого платежу та за будь-яким видом бюджету, але й планувати і прогнозувати податкові надходження до державної скарбниці в майбутньому.

У таблиці 4 зведено основні показники обліку платників податків та податкових платежів.

Протягом майже всього аналізованого періоду зростала кількість зареєстрованих платників податків – юридичних осіб і постійно до 2011 р. – зареєстрованих підприємців – громадян. За 2001–2012 рр. кількість платників – юридичних осіб, які перебували на обліку в органах ДПС, зросла на 20,3 % і на початок 2013 р. склала майже 920 тис. осіб.

За цей період кількість платників – фізичних осіб, які перебували на обліку в органах ДПС, зросла на 127,4 % і на початок 2013 р. склала 2378,1 тис. осіб.

Фактичне надходження до бюджету податків і платежів, що контролюються ДПС України, у 2012 р. зросло порівняно з 2001 р. більше, ніж у 6 разів, а фактичне надходження до бюджету відповідних платежів на одного зареєстрованого платника податків – у 4,4 раза.

З 2001 р. кількість зареєстрованих платників податків – юридичних осіб, які сплачують податки, постійно зростала і у 2009 р. досягла 90,5 %. Звичайно, порівняно з показником 71 % у 2001 р. відбулось істотне поліпшення, але той факт, що з платників податків, взятих на податковий облік, кожний десятий податків не сплачує, викликає занепокоєння.

Ситуація значно погіршилася у 2010 р., коли частка платників податків – юридичних осіб, які сплачують податки, у загальній кількості зареєстрованих платників податків – юридичних осіб, скоротилася до 83,3 %. Така негативна тенденція продовжилася і в 2011 р., і в 2012 р. – відповідно до 82,1 % і 80,5 %. Давно назріло питання надання законної можливості автоматичного скасування реєстрації, якщо платник податків протягом року не веде фінансово-господарської діяльності, а також не сплачує податків.

Про стан сплати податкових платежів у розрізі окремих категорій платників податків свідчать дані, наведені у таблиці 5.

Таблиця 5

Співвідношення кількості зареєстрованих платників податків
та платників податків, які їх сплачують*

№ з/п	Показник	Рік								
		2001	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1	Кількість зареєстрованих платників – юридичних осіб, тис. осіб	764,2	792,2	752,5	796,6	835,1	838,9	868,9	896,8	919,5
2	Питома вага платників – юридичних осіб, які сплачують податки, у загальній кількості зареєстрованих, %	70,9	80,1	85,9	85,9	89,6	90,5	83,3	82,1	80,5
3	Кількість зареєстрованих підприємців – громадян, які сплачують податки, тис. осіб	848,3	1767,1	1858,8	2079,6	2367,5	2401,9	2226,2	2120,4	2084,3
4	Питома вага підприємців – громадян, які сплачують податки у загальній кількості зареєстрованих, %	81,1	91,1	92,1	94,1	99,0	99,0	90,1	88,2	87,6

*Джерело: складено і розраховано автором за [2, 4]

Ситуація з платниками – фізичними особами, зареєстрованими як СПД, є кращою – у 2008–2009 рр. з усіх взятих на податковий облік податки сплачували 99 % фізичних осіб. Проте у 2010 р. частка платників податків – фізичних осіб – СПД, які сплачують податки, у загальній кількості зареєстрованих, зазнала істотного скорочення і склала 90,1 %. Така негативна тенденція продовжилася і в 2011 р., і в 2012 р. із відповідними показниками у 88,2 % та 87,6 %. Тому висловлена пропозиція щодо автоматичного скасування реєстрації платника податків, який протягом року не веде фінансово-господарської діяльності та не сплачує податків і зборів, поширюється і на фізичних осіб – підприємців.

Стан сплати податків певною мірою характеризується показниками обліку податкових платежів на особових рахунках їх платників. За 2001–2012 рр. темп зростання мобілізованих податковими органами податків, зборів та обов'язкових платежів більше ніж наполовину випередив темп зростання нарахованих платежів. Водночас за цей період різниця між нарахованими і мобілізованими сумами доходів бюджету, які контролюються податковими органами, зменшилась на третину. Таке становище ще раз підтверджує існування проблеми щодо повноти нарахування платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Міжнародна податкова практика також має у своєму арсеналі особливі підходи до оцінювання стану сплати податків. Зокрема, спеціалісти МВФ одним із основних показників стану сплати податків вважають рівень виконання їх платниками податкового законодавства [3]. Для його визначення використовується поняття «податковий розрив», що відображає співвідношення запланованих обсягів податків, які передбачаються до сплати, і проведених податкових виплат. Податковий розрив розраховується як різниця між сумою податків, які мають бути сплачені згідно з вимогами податкового законодавства та фактичними обсягами їх сплати [1, С. 48]. За показником податкового розриву спеціалісти МВФ поділяють країни на чотири групи, для кожної з яких встановлено його граничні розміри (табл. 6). України в переліку цих країн ми не знайшли, а за різними даними вона може перебувати як у третій, так і четвертій групах.

Таблиця 6

Групи країн за показником податкового розриву*

Група	Величина податкового розриву	Країна
Перша	До 10 %	Данія, Норвегія, Швеція, Нідерланди, Нова Зеландія, Сінгапур
Друга	Від 10 до 20 %	Канада, США, окремі західноєвропейські країни, Чилі

Третя	Від 20 до 40 %	Греція, Португалія, окремі країни Східної Європи
Четверта	Понад 40 %	Дані не надано

*Джерело [1, С. 49]

Останнім часом при характеристиці стану сплати податків досить широко використовуються рейтинги Світового банку, які тією чи іншою мірою враховують податковий фактор. Зокрема, Світовий банк і Міжнародна фінансова корпорація у щорічному рейтингу «Doing Business» формують субрейтинг «Paying Taxes», де стан сплати податків в країні визначається з урахуванням кількості податкових платежів, часу для їх сплати та сукупної податкової ставки. Дані зазначених досліджень свідчать про те, що за період з 2007 до 2012 рр. податкова система України перемістилася з другого на третє, найгірше, місце у світі. Кількість податкових платежів зросла до найбільшого у світі рівня. За величиною сукупної податкової ставки позиція України погіршилася з 142-го до 152-го місця. Час на здійснення податкових платежів хоча і зменшився майже втричі, однак десятку найгірших країн світу за цим критерієм України покинути не вдалося [6].

За позитивне необхідно відмітити, що останнім часом на тлі складних зовнішніх та внутрішніх економічних умов відбулося покращання позицій України в рейтингу «Doing Business 13». Україна у загальному рейтингу піднялася на 15 пунктів і увійшла до 23 країн світу – найбільших реформаторів умов ведення бізнесу. Вона тепер займає 137-е місце за простотою умов ведення підприємницької діяльності та 165-те місце за легкістю сплати податків з 185-ти держав світу [6].

Це пояснюється, насамперед, удосконаленням податкового адміністрування та зниженням рівня податкового навантаження. Зокрема, з січня 2012 р. знижено ставку податку на прибуток підприємств з 23 до 21 %, а з січня 2013 р. – до 19 %. Крім того, введення в дію норми Податкового кодексу України, згідно з якою платники податків, які належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючих органів лише в електронній формі, зумовило скорочення тривалості процесу сплати податків в Україні на 166 годин – до 491 години на рік. Таким чином, за субрейтингом «Paying Taxes» Україна піднялася на 16 позицій і потрапила до десятки країн – найбільших реформаторів у сфері оподаткування.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Узагальнюючи внутрішні показники та дані міжнародних рейтингів, що характеризують стан сплати податків в Україні, можна зробити такі висновки. В аспекті погашення платниками податків своїх податкових зобов'язань стан сплати податків покращився, про що свідчать відповідні зміни показників добровільності сплати податків та податкової заборгованості. Показники рівня добровільної сплати податків, розраховані за методичними підходами податкових органів та автора істотно різняться, проте загальним для обох груп показників є високий темп зростання. Рівень податкового боргу за період 2001–2012 рр. зменшився більше ніж у 4 рази.

З 2001 до 2009 рр. постійно зростала частка платників податків, які реально їх сплачують, у загальній кількості зареєстрованих платників. І хоча з 2010 р. зазначена частка зменшувалася, за аналізований період вона зростає майже на 11 %. З іншого боку, за аналізований період різниця між нарахованими і мобілізованими сумами доходів бюджету, які контролювалися податковими органами, зменшилась на третину. Таке становище підтверджує існування проблеми щодо повноти нарахування платниками податків своїх податкових зобов'язань, яка певною мірою вирішується за рахунок фіскального впливу контролюючих органів.

Зважаючи на результати проведеного дослідження, основним завданням нашої держави щодо покращання стану сплати податків, на нашу думку, є оптимізація податкової системи відповідно до загальносвітових критеріїв та посилення відповідальності платників податків за невиконання (неналежне виконання) своїх податкових зобов'язань. Сама проблема покращання стану сплати податків в Україні є комплексною і потребує подальшого окремого дослідження.

Список використаної літератури:

1. Олейнікова Л.Г. Підвищення фіскальної й економічної результативності податкового адміністрування в Україні / Л.Г. Олейнікова // Фінанси України. – 2011. – № 10. – С. 47–59.
2. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sts.gov.ua>.
3. Офіційний сайт Міжнародного валютного фонду [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.imf.org>.
4. Офіційний сайт Міністерства доходів і зборів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minrd.gov.ua>.
5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
6. Офіційний сайт Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.worldbank.org>.

7. Податкова система України : підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін. ; за ред. В.М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
8. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року : Наказ Державної податкової адміністрації України від 20.09.2005 р. № 420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.liga.kiev.ua>.

ВОРОНКОВА Олена Миколаївна – доктор економічних наук, доцент, начальник відділу дослідження проблем протидії податковим правопорушенням Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України.

Наукові інтереси:

– теорія, методологія і практика оподаткування, податковий менеджмент, фінансовий менеджмент.

Тел.: (моб.) (067)785–17–88.

E-mail: VoronkovaElena@bk.ru.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2013