

ОЦЕНКА УРОВНЯ СЛОЖНОСТИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Основополагающие принципы организации налоговых систем были сформулированы еще классиками экономической науки. Так, они предполагают соразмерность взимаемых налогов с доходами налогоплательщика, определенность и заданность размеров налога, удобство способа и времени взимания налога, что выражается в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата [1, с. 8]. Об актуальности этих принципов говорит тот факт, что они никогда не оспаривались на теоретическом уровне и, более того, – об эффективности налоговой системы судят именно по степени воплощения этих принципов.

Во всех странах налоговые системы складывались на протяжении длительного периода под воздействием различных экономических, политических и социальных факторов и условий. Поэтому налоговая система любой страны динамична и далека от оптимальной. Изучив опыт функционирования налоговых систем различных стран, экономисты и социологи разработали требования к оптимальной налоговой системе, среди которых выделяют понятность налогоплательщику и недопустимость произвольного толкования [2, с. 11]. Последнее трактуется как невозможность юридического обоснования разногласий по вопросу налогообложения между налогоплательщиком и фискальными органами.

Среди рекомендуемых требований и принципов особое место занимает удобство взимания налога и понятность системы налогообложения для налогоплательщика. Очевидно, что эти положения в конечном итоге сводятся к следующему – налоговая система должна быть достаточно проста. Наукой доказано, что налогообложение представляет собой многоаспектную категорию, совокупность отношений. Так, с формальной (юридической) точки зрения, отношения государства и налогоплательщика предельно просты. Последний обязан точно и в срок платить налоги [3, с. 26]. Экономическая же взаимосвязь «государство – налогоплательщики» крайне сложна. Высокие налоги с неизбежностью порождают уклонение от них [3, с. 26]. При этом способы уклонения направлены в том числе и на поиск слабых мест в нормативной базе. В процессе борьбы с этим, с точки зрения государства, негативным явлением, оно расширяет нормативную базу, что на практике означает ее усложнение.

Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что сложность налоговой системы – результат многогранности связей, многовариантности решений и несовпадения целей субъектов и объектов в системе управления, эволюционности её развития. Рассматривая опыт развития и усложнения налоговых систем, можно сделать вывод, что этот процесс определялся борьбой государства с уходом от налогообложения и отмыванием «грязных» денег. В качестве примера можно привести германский опыт. Так, К. Коттке указывает на большой объем нормативной базы германской налоговой системы, который имеет отношение к противодействию отмыванию «грязных» денег, а также уделяет внимание времени появления соответствующих нормативных актов [4, с. 7]. В целом, сложность системы определяется числом её элементов и количеством связей между ними. Неоднозначность определения элементов системы и связей между ними не всегда позволяет четко определить их количество, а тем более характер реакций [5, с. 29].

Исходя из вышеприведенного определения, применительно к отечественной налоговой системе можно рассматривать как элементы виды налогов и сборов в Украине. В настоящее время, в соответствии с Законом, существует 28 общегосударственных и 14 местных налогов и сборов [6]. Кроме того, необходимо отметить, что в тексте Закона в перечне налогов и сборов отсутствует упрощенная система налогообложения, которая определяется Указом Президента [7].

Само по себе количество налогов дает представление о сложности налоговой системы, но в то же время более точно о ней (сложности) можно судить исходя из всей нормативной базы системы налогообложения. Результатом чрезмерной усложненности является возможность произвольного толкования, что не соответствует требованиям к налоговой системе, и неудобство для плательщика. Необходимо отметить, что ежемесячные поступления налогов отличаются достаточной неравномерностью, что также не в последнюю очередь обусловлено сложностью налоговой системы. Анализируя эту проблему, рассмотрим виды налогов и сборов. Несмотря на то, что много говорится о сложности налоговой системы, отсутствуют исследования, в которых она была бы оценена с приведением количественных данных.

В основу данного исследования положен системный подход. Целью является оценка влияния сложности нормативной базы на поступление основных видов налогов. В рамках исследования элементами системы мы определим ежемесячные поступления налогов на базовом уровне – уровне районной налоговой инспекции и появление новых нормативных актов на общегосударственном уровне. За исследуемый период 2002-2004 гг. появилось несколько сот новых нормативных актов, касающихся системы налогообложения. Среди авторов этих документов наибольший удельный вес занимают: Верховная Рада Украины, Кабинет министров Украины, Государственная налоговая администрация. Необходимо отметить, что среди документов, которые формально можно отнести к налоговой системе, некоторые являются, по существу, документами внутреннего пользования издателей нормативных актов, не оказывающими непосредственного влияния на состояние налоговой системы. Таковыми, например, являются Постановления ВРУ «О порядке проведения сессии ВРУ», куда включены вопросы налогообложения.

Само изменение нормативной базы с трудом поддается количественному описанию. Можно показать количество документов в нормативной базе, число страниц или печатных знаков в них. В то же время, количественно оценить внутреннее содержание документа – непростая задача. Поэтому на данном этапе оценим лишь появление новых документов в нормативной базе и внесение изменений в уже существующие. Для того, чтобы иметь возможность сопоставить динамику нормативной базы с динамикой поступления налогов, рассмотрим процессы в разрезе основных налогов:

- 1) НДС;
- 2) налог на прибыль;
- 3) акцизный сбор;
- 4) подоходный налог;
- 5) плата за землю;
- 6) единый налог.

В табл. 1 собраны данные по динамике нормативной базы.

Таблица 1. Количество нормативных актов по основным видам налогов

| Вид налога | 2002г. | 2003г. | 2004г. | Всего за 3 года |
|------------------|--------|--------|--------|-----------------|
| НДС | 123 | 75 | 101 | 299 |
| Налог на прибыль | 52 | 44 | 40 | 136 |
| Акцизный сбор | 93 | 73 | 83 | 294 |
| Подоходный налог | 54 | 60 | 42 | 156 |
| Плата за землю | 14 | 24 | 13 | 81 |
| Единый налог | 33 | 19 | 30 | 82 |

Далее рассмотрим поступление вышеприведенных налогов на примере одной из районных Государственных Налоговых Инспекций (табл. 2).

Таблица 2. Годовое поступление основных видов налогов, тыс. грн.

| Вид налога | 2002г. | 2003г. | 2004г. | Всего за 3 года |
|------------------|--------|--------|--------|-----------------|
| НДС | 33141 | 33991 | 49154 | 116288 |
| Налог на прибыль | 19284 | 26078 | 21865 | 67227 |
| Акцизный сбор | 1091 | 2125 | 511 | 3729 |
| Подоходный налог | 51455 | 58450 | 48418 | 158324 |
| Плата за землю | 2995 | 2831 | 3281 | 9109 |
| Единый налог | 11253 | 8514 | 9134 | 28903 |

Сравним удельный вес изменения нормативной базы данных налогов с удельным весом сбора данного налога (табл. 3).

По трем налогам из выборки (НДС, налог на прибыль и подоходный налог) наблюдается превышение удельного веса сбора налога над удельным весом появившихся за период документов, а по другим трем (акцизный сбор, плата за землю, единый налог), наоборот, удельный вес появившихся документов нормативной базы выше. Необходимо отметить, что значительное расхождение только в разрезе двух налогов: акцизного сбора и платы за землю.

В ходе исследования была рассчитана корреляция между удельным весом налога и нормативной базы, которая составила 0,19, что говорит о независимости данных показателей. Таким образом, в целом по выборке не находит подтверждение казалось бы актуальное положение о том, что нормативная база шире у тех налогов, которые дают больший удельный вес поступлений в бюджет.

Таблица 3. Удельный вес сбора налогов и нормативной базы

| Вид налога | Сбор налога | | Нормативная база | | Отклонение по удельному весу (%) |
|------------------|-------------|-------|------------------|------------------|----------------------------------|
| | тыс.грн. | % | число документов | удельный вес (%) | |
| НДС | 116288 | 30,31 | 299 | 28,53 | 1,78 |
| Налог на прибыль | 67227 | 17,52 | 136 | 12,97 | 4,54 |
| Акцизный сбор | 3729 | 0,97 | 294 | 28,05 | -27,08 |
| Подоходный налог | 158324 | 41,27 | 156 | 14,88 | 26,38 |
| Плата за землю | 9109 | 2,37 | 81 | 7,72 | -5,35 |
| Единый налог | 28903 | 7,53 | 82 | 7,82 | -0,28 |
| Итого по выборке | 383582 | - | 1048 | - | - |

Теперь определим, какая сумма по каждому налогу данной выборки приходится на один нормативный акт. Результаты расчетов приведены в табл. 4.

Таблица 4. Соотношение между объемом поступления основных налогов и их нормативной базой

| Вид налога | Поступление налога, тыс. грн. | Норм. база, число док. | Отношение сбор/норм. база |
|------------------|-------------------------------|------------------------|---------------------------|
| НДС | 116288 | 299 | 388 |
| Налог на прибыль | 67227 | 136 | 494 |
| Акцизный сбор | 3729 | 294 | 12 |
| Подоходный налог | 158324 | 156 | 1014 |
| Плата за землю | 9109 | 81 | 112 |
| Единый налог | 28903 | 82 | 352 |
| Итого по выборке | 383582 | 1048 | - |

Далее проранжируем рассматриваемую выборку налогов по превышению удельного сбора налога над удельной динамикой нормативной базы и по отношению сбора налога к появлению новых нормативных документов (табл. 5).

Таблица 5. Ранжирование налогов по объему нормативной базы и объему поступлений

| Вид налога | Ранг | |
|------------------|------------|----------------|
| | Превышение | Сбор/норм.база |
| НДС | 3 | 3 |
| Налог на прибыль | 2 | 2 |
| Акцизный сбор | 6 | 6 |
| Подоходный | 1 | 1 |
| Плата за землю | 5 | 5 |
| Единый налог | 4 | 4 |

Как видно из данных табл. 5, совпадают ранги налогов по двум параметрам. Таким образом, относительно более сложные налоги (в нашем случае, наиболее показательным представителем этой группы является акцизный сбор) дают меньшее поступление в пересчете на один нормативный акт.

В рамках проведенного исследования, посвященного сложности налоговой системы, мы пока количественно не описали тот очевидный факт, что сложность непосредственно связана с эффективностью налоговой системы через издержки государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата. Не вызывает сомнений, что сложность налоговой системы повышает трудоемкость процесса сбора (со стороны налоговой инспекции) и уплаты (со стороны налогоплательщика) налогов, что, в свою очередь, отражается в расходах на содержание инспекторов и бухгалтеров. Кроме того, сложная налоговая система требует соответствующего информационного обеспечения, что тоже ведет к росту расходов.

Рассмотрев принципы организации системы налогообложения, можно сделать вывод, что они напрямую связаны с такой характеристикой налоговой системы, как сложность. Однозначно количественно эту характеристику, применительно к налоговой системе, оценить сложно. Поэтому,

выбрав по существу косвенный метод оценки влияния сложности на эффективность, даже с учетом некоторой неопределенности, мы выявили влияние сложности налоговой системы на поступление налогов. Выяснилось, на примере сборов налога одной из районных ГНИ, что относительная сложность дает отрицательный результат. Таким образом, принципы построения налоговой системы не в полной мере соблюдаются в отечественной практике. Поэтому, при реформировании налоговой системы, принятии налогового кодекса особое внимание следует уделить сложности системы налогообложения.

Литература

1. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
2. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ под ред. И.Г.Русакова. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
3. Файерабанд И. Тайники для миллионов: Пер. с нем. /общ. ред.и вступит. ст. А.Ю.Юданова. –М.: Прогресс, 1989.-264 с.
4. Коттке К. «Грязные» деньги – что это такое?: Справочник по налоговому законодательству в области «грязных» денег/ Пер. с нем. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 704 с.
5. Флейшман Б.С. Основы системологии.– М.: "Радио и связь" 1982. –386 с.
6. Закон України «Про систему оподаткування» // Відомості Верховної Ради.- 1991.-№ 39.- Ст. 510.
7. Указ Президента України Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва (В редакції Указу Президента № 746/99 від 28.06.99) // Бухгалтерія. – 2001. - №38. – С. 11-13.

УДК 336.226.322

Р.М. Циган, асистент, Т.Г. Гнойова, студент,
Кременчуцький державний політехнічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПДВ З УРАХУВАННЯМ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІДУ

Споживчі податки, як особлива група непрямих податків, вже давно використовуються в практиці оподаткування. До 50-х рр. до цієї групи входили лише податок з обороту та податок на продаж. Податок з обороту утримувався на кожній стадії руху товару від виробника до кінцевого споживача, тобто нарахування податку відбувалося неодноразово. В той час як податок на продаж утримувався одноразово, зазвичай, на стадії торгівлі – оптової або роздрібної, як доля (визначена у відсотках) від вартості товару на кінцевій стадії його реалізації.

З 50-х рр. обидва податки, з обороту та продажу, почали замінятись ПДВ. Вперше його обгрунтував у Франції в 1954 р. економіст М. Лоре. Потім ПДВ набув широкого застосування: спочатку в країнах Європи (кінець 60-х – початок 70-х рр.) і дещо пізніше в країнах Азії, Африки і Латинської Америки. Нині податок на додану вартість стягують майже у 80-ти країнах, серед яких практично всі промислово розвинуті. Однак, слід зазначити, що цей податок і досі не запроваджений у таких країнах, як Австрія, Швейцарія, США. У кінці 80-х – на початку 90-х рр. ПДВ був введений у країнах Східної Європи (Болгарія, Угорщина, Польща, Румунія, Словаччина, Чехія), а також в деяких країнах СНД (Білорусь, Казахстан). В Україні і Росії ПДВ ввели лише в 1992 р. [1, с. 47].

Вітчизняними та іноземними економістами розглядалися наступні проблеми процесу оподаткування, а саме: проблеми формування системи державного регулювання зовнішньо – економічної діяльності економічними методами, проблеми функціонування податків в умовах ринкової економіки. Але науковці не приділяють достатньо уваги питанню оптимізації системи оподаткування в країні, враховуючи при цьому міжнародний досвід.

Метою статті є визначення сучасного стану відносин, що склалися в сфері оподаткування податком на додану вартість в Україні та в світі, а також винайдення шляхів оптимізації сплати податку в країні.

Податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості, утвореної на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до ціни продажу на товари (роботи, послуги), котру сплачує кінцевий споживач.