

НІКІТІШИН Андрій, к. е. н., доцент кафедри фінансів ВТЕІ КНТЕУ

ІНДИКАТОРИ ІНСТИТУЦІЙНИХ ЗМІН У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Розглянуто системні зміни в податковій системі України протягом останніх років. Проаналізовано результати інституційних змін у вітчизняній податковій системі в контексті покращання бізнес-клімату в Україні. Визначено проблеми у реалізації інституційних змін податкової системи, зумовлені неефективністю роботи державних фіскальних органів. Проведено аналіз важливих інституційних показників, які характеризують ефективність роботи органів Державної фіскальної служби України у 2013–2015 рр. Запропоновано пріоритетні кроки у реформуванні Державної фіскальної служби України та обґрунтовано напрями інституційних змін сучасної податкової системи України.

Ключові слова: податок, податкова система, інституційні зміни, фіскальні органи, податкова політика, механізм оподаткування.

© Нікітішин А., 2017

ISSN 1727-9313. ВІСНИК КНТЕУ. 2017. № 1 ===== 93

Никитишин А. Индикаторы институциональных изменений в налоговой системе Украины. Рассмотрены системные изменения в налоговой системе Украины за последние годы. Проанализированы результаты институциональных изменений в отечественной налоговой системе в контексте улучшения бизнес-климата в Украине. Определены проблемы в реализации институциональных изменений налоговой системы, обусловленные неэффективностью работы государственных фискальных органов. Проведен анализ важных институциональных показателей, характеризующих эффективность работы органов Государственной фискальной службы Украины в 2013–2015 гг. Предложены приоритетные шаги в реформировании Государственной фискальной службы Украины и обоснованы направления институциональных изменений современной налоговой системы Украины.

Ключевые слова: налог, налоговая система, институциональные изменения, фискальные органы, налоговая политика, механизм налогообложения.

Постановка проблеми. Сучасний стан соціально-економічного розвитку України вимагає пошуку нових шляхів удосконалення чинної податкової системи. Це дозволить покращити інвестиційний клімат у країні, спростити дещо складну для бізнесу і громадян систему оподаткування, підвищити якість діючої системи адміністрування податків і зборів, зменшити корупційні ризики у роботі фіскальних органів та податковий тиск на платників податків і зборів.

Актуальність проведеного дослідження обумовлена значною роллю податкової політики в оздоровленні економіки України, сприянні підвищенню добробуту, збалансуванні бюджетів усіх рівнів, стриманні інфляції, розподілі доходів тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню розвитку податкової системи та податкової політики, в тому числі на основі інституційного підходу, присвячено праці таких науковців, як А. А. Мазаракі, І. Я. Чугунов, А. В. Павелко, Т. В. Канєва [1], С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук [2], Л. Л. Тарангул [3], В. Д. Макогон [4] та ін. Разом з тим, багато питань щодо реформування сучасного механізму оподаткування залишаються недостатньо дослідженими. Зокрема потребують подальшого розкриття сучасні напрями інституційної реформи податкової системи України.

Метою статті є розкриття сучасних інституційних змін у податковій системі України та визначення напрямів її розвитку у майбутньому.

Матеріали та методи. Інформаційною базою дослідження є матеріали Державної фіскальної служби України, Міністерства фінансів України, Державної казначейської служби України. Для визначення інституційних змін у податковій системі України використано методи аналізу і синтезу. На основі системного підходу здійснено аналіз найголовніших нововведень у податковій політиці України.

Результати дослідження. Ефективна податкова реформа дозволяє досягти стабільності та прогнозованості податкового законодавства,

зменшення податкового навантаження на платників податків – юридичних і фізичних осіб, підвищити рівень електронних сервісів та спростити процедури адміністрування податків і зборів, покращити сприйняття діяльності органів Державної фіскальної служби України з боку суспільства.

Проведена систематизація змін у податковій системі України у 2015 р. показала, що значні зусилля реформаторів спрямовано на суттєве скорочення кількості податків і зборів: з 22 до 11. Деякі податки і збори, на перший погляд, скасовані, але вони лише трансформовані (фіксований сільськогосподарський податок) або включені до складу нового "великого" податку (рентна плата) (рис. 1).

Рентна плата за:	користування надрами для видобування корисних копалин
	користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин
	користування радіочастотним ресурсом України
	спеціальне використання води
	спеціальне використання лісових ресурсів
	транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України
Податок на майно	податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
	транспортний податок
	плата за землю
Спрощена система	перша група – фізичні особи – підприємці (не використовують працю найманих осіб, граничний обсяг доходу за 1 рік – 300000 грн)
	друга група – фізичні особи – підприємці (кількість найманих працівників не більше 10 осіб, граничний обсяг доходу за 1 рік – 1500000 грн)
	третья група – фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми
	четверта група – сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %

Рис. 1. Зміст трансформацій у ході реформи системи оподаткування у 2015 р.

Джерело: складено автором за даними [1].

Як видно з *рис. 1*, наприклад, рентна плата включає податкові платежі за користування корисними копалинами, радіочастотним ресурсом, водними та лісовими ресурсами тощо; плата за землю як окремий податок на сьогодні входить до складу податку на майно, а фіксований сільськогосподарський податок трансформований у четверту групу єдиного податку.

У процесі реформи значних змін зазнав податок на прибуток підприємств: принципові зміни торкнулися визначення фінансового результату до оподаткування, який відтепер розраховується за стандартами бухгалтерського обліку. Для середніх і великих юридичних осіб (з річними доходами більше 20 млн грн) фінансовий результат визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, буде коригуватися на різниці, які збільшують або зменшують об'єкт оподаткування.

Адміністрування податку на додану вартість реформовано з урахуванням сучасних світових тенденцій: широкого переходу на електронні сервіси роботи з ПДВ із застосуванням системи електронного адміністрування ПДВ (СЕА).

Аналізуючи зміни в оподаткуванні доходів фізичних осіб, можна відмітити збереження прогресивної шкали оподаткування та підвищення рівня верхньої граничної ставки оподаткування доходів з 17 до 20 % (ставка застосовувалась до місячного доходу, який перевищує 10 розмірів мінімальної заробітної плати, яка була встановлена на 1 січня 2015 р. – понад 12180 грн).

Позитивним кроком стало запровадження дворічного мораторію на перевірки органами Державної фіскальної служби України суб'єктів малого та середнього бізнесу (обсяг доходів за попередній календарний рік – до 20 млн грн). Звичайно, що залишилися певні виключення у такій забороні: перевірки можуть бути проведені за наявності: дозволу Кабінету Міністрів України, рішення суду та в межах Кримінально-процесуального законодавства, заяви самого суб'єкта господарювання. Також дозволені перевірки таких суб'єктів господарювання, якщо вони здійснюють операції з підакцизними товарами та перевірки з питань ліцензування, єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб, бюджетного відшкодування податку на додану вартість.

У 2015 р. розпочалося активне впровадження нової політики децентралізації фінансових ресурсів, стимулювання регіонального розвитку, що в комплексі із податковою реформою показало значний її інституційний потенціал з точки зору розширення податкової бази місцевих бюджетів (*табл. 1*).

Таблиця 1

Найбільші темпи зростання податкових надходження до місцевих бюджетів за регіонами України, 2014–2015 рр.

Область (місто)	Надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу, грн		Темпи зростання, % до попереднього періоду
	2014 р.	2015 р.	
Волинська	1257.2	2118.2	168.5
Закарпатська	1085.2	1644.4	151.5
Тернопільська	1122.0	1742.4	155.3
Херсонська	1392.4	2133.4	153.2
Чернівецька	1116.8	1819.8	163.0
м. Київ	4080.8	7654.6	187.6
Україна	1842.3	2603.0	141.3

Джерело: складено автором за даними [6; 7].

Найбільше збільшення надходження до місцевих бюджетів (без трансфертів) на одну особу – по м. Києву, дещо менше у Волинській, Чернівецькій, Тернопільській областях. Такі позитивні зрушення у дохідній частині місцевих бюджетів досягнуто за рахунок передання до останніх нових податків, встановлення або збільшення частки відрахувань по вже існуючих:

- 100 % надходжень від акцизного податку з реалізації через роздрібну торговельну мережу пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів (ставка податку становить 5 %), нафтопродуктів, біодизелю та скрапленого газу (станом на 01.11.2016 ставка податку становить 0.042 євро за кожний літр реалізованого (відпущеного) товару);

- 10 % надходжень з податку на прибуток підприємств;

- 80 % надходжень від екологічного податку (за винятком податку, що стягується за утворення радіоактивних відходів);

- податку на майно (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і плата за землю).

Серед найбільш знакових реформаторських кроків у податковій системі України, які запрацювали з 2016 р., слід відзначити:

- значно знижені ставки єдиного соціального внеску для роботодавців: у середньому з 37 % до 22 %. Для працівників скасовано ставку у розмірі 3.6 %;

- встановлено єдину ставку податку на доходи фізичних осіб – 18 %;

- запроваджено новий механізм спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства в частині сплати ПДВ;

- скасовано додаткове імпортне мито.

У 2016 р. реалізовано комплекс заходів, які дозволять нашій державі набути з 2017 р. офіційного членства в *BEPS*. План *BEPS* (Base erosion and Profit Shifting) – це рекомендації щодо боротьби з уникненням оподаткування, які розробила Організація економічного спів-

робітництва та розвитку (ОЕСР). Україна значно посилить роботу у напрямі:

- боротьби з податковими зловживаннями, які пов'язані з використанням спеціальних режимів оподаткування;
- уникнення зловживань при застосуванні податкових конвенцій;
- розкриття інформації про використання схем агресивного податкового планування;
- збільшення ефективності механізмів вирішення спорів щодо застосування договорів про уникнення подвійного оподаткування між країнами.

Податкова реформа в Україні не завжди має позитивний результат, а деякі реформаторські кроки не мають логічного завершення. В цьому контексті варто відмітити:

- тимчасове запровадження додаткового імпортного збору (країни-члени Світової організації торгівлі закликали Україну скасувати збір);
- запровадження акцизного податку з роздрібного продажу під-акцизних товарів. Якщо в ціні бензину і дизельного пального такий податок становить близько 5 %, то для пропан-бутану – вже понад 15 %. Зазначене призводить до переходу в тінь ринку товарів, які є об'єктом оподаткування таким податком. За даними розрахунків "Консалтингової групи А-95", за підсумками 9 місяців 2016 р. місцеві бюджети недоотримали майже 1.5 млрд грн акцизного податку [8];
- скасування спеціального режиму оподаткування ПДВ у сільському господарстві, який існував з 1999 р. Зазначена податкова підтримка галузі сільськогосподарського виробництва дозволяла сільськогосподарському товаровиробнику залишати у своєму розпорядженні суму ПДВ (не сплачувати її до Державного бюджету України), яка нараховувалась на вартість товарів і послуг. На сьогодні держава дозволяє лише частково залишати у своєму розпорядженні таку суму ПДВ (табл. 2);

Таблиця 2

Реформований механізм спеціального режиму оподаткування у сфері сільського господарства у 2016 р.

Перерахування ПДВ за операціями	До державного бюджету	На спеціальні рахунки
	у розмірі (%)	
Із сільськогосподарськими товарами/послугами (крім операцій із зерновими і технічними культурами та операцій з продукцією тваринництва)	50	50
Із зерновими і технічними культурами	85	15
З продукцією тваринництва	20	80

Джерело: складено автором за даними [5].

- затримка зі створенням європейської моделі фінансового контролю – служби фінансових розслідувань. Ефективність роботи такої служби підтверджено досвідом таких країн, як США, Італія, Польща, Швеція, Австрія, Грузія. У разі створення служби фінансових розслідувань для платників податків це означатиме скорочення загальної кількості перевірок і фактичне їх припинення для малого і середнього бізнесу;
- значне збільшення ставок рентної плати для деяких корисних копалин (табл. 3).

Таблиця 3

Динаміка найбільших ставок рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин на газ природний (будь-якого походження)

Група корисних копалин	Ставка, % від вартості товарної продукції гірничого підприємства, станом на:		
	01.11.2014	01.11.2015	01.11.2016
Природний газ, що видобутий з покладів до 5000 м	20	70	29
Природний газ, видобутий під час виконання договорів про спільну діяльність	–	70	70
З покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5000 м	28	55	29

Джерело: складено автором за даними [5].

Такі високі ставки оподаткування вартості видобутого газу не сприятимуть розширенню інвестиційної спроможності газодобувних підприємств, відлякують потенційних інвесторів у газодобувну галузь. За даними Центру досліджень енергетики, тільки у 2015 р. плановий обсяг інвестицій у розвідку та видобуток газу приватними компаніями зменшився на 411 млн дол. США. Занадто високі ставки рентної плати вплинули на буріння нових свердловин: із запланованих 56 свердловин пробурено тільки 7 [9].

Таким чином, до найважливіших інституційних змін податкової системи України останнім часом можливо віднести:

- скорочення кількості податків з 22 до 11;
- скорочення єдиного соціального внеску для роботодавців до 22 %;
- гармонізація податкового та бухгалтерського обліку;
- розширення бази оподаткування нерухомого майна;
- запровадження змін в оподаткуванні доходів фізичних осіб;
- запровадження акцизного податку з роздрібного продажу під-акцизних товарів та одночасне скасування збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Незважаючи на значні зміни у податковій системі України, у деяких сегментах реформа проходить досить повільно, що не дає можливості повною мірою стимулювати податковим інструментарієм соціально-економічний розвиток країни.

Аналізуючи результати інституційних змін у податковій системі України, доречно порівняти відповідні показники. За основу аналізу взято авторитетні щорічні звіти Світового банку "Doing Business" (табл. 4). Три країни пострадянського простору: Україна, Молдова та Грузія 27.06.2014 одночасно підписали Угоди про асоціацію з Європейським Союзом. Ці країни чітко окреслили свій проєвропейський вектор розвитку, а тому між ними помітна певна конкуренція, і саме успіхи реформ, у т.ч. податкових, матимуть важливе значення на шляху до євроінтеграції.

Таблиця 4

Проведені реформи в країнах світу за даними звітів Світового банку "Doing Business 2006" – "Doing Business 2017"

Країна	Кількість реформ за "DB 2006 – DB 2017"		Місце у рейтингу		
	в оподаткуванні	усього	за кількістю реформ в оподаткуванні	загальне у "Doing Business 2017"	за показником сплати податків "Doing Business 2017"
Албанія	8	25	1	58	97
Молдова	8	30	1	44	31
Білорусь	7	37	2	37	99
Чеська Республіка	7	31	2	27	53
Бруней Даруссалам	6	19	3	72	89
Іспанія	6	27	3	32	37
Марокко	6	30	3	68	41
Румунія	6	31	3	36	50
Україна	6	32	3	80	84
Грузія	5	46	4	16	22

Джерело: складено автором за даними [10].

У табл. 4 за основу оцінки взято активність у проведенні податкових реформ, враховано кількість усіх реформ за даними звітів Світового банку "Doing Business 2006" – "Doing Business 2017", місце країни у загальному рейтингу та місце за показником сплати податків "Doing Business 2017". Україна посідає третє місце з 195 країн світу за кількістю проведених реформ в оподаткуванні, проте лише 84 місце за показником сплати податків "Doing Business 2017". Тобто кількість реформ не переходить у якість.

Незважаючи на удвічі меншу кількість податкових платежів, ніж у Молдові, вітчизняний бізнес витрачає на податкові процедури майже

вдвічі більше часу – 355.5 год. (Молдова – 181 год.). Значною проблемою є отримання бюджетного відшкодування ПДВ: вітчизняний бізнес витрачає на таку процедуру більше ніж півроку (табл. 5).

Таблиця 5

Показники стану податкової системи Грузії, Молдови та України за даними звіту Світового банку "Doing Business 2017"

Країна	Платежі (кількість)	Час (год.)	Загальна податкова ставка (% прибутку)	Час на отримання відшкодування ПДВ (тижнів)	Індекс процедур після подання звітності і сплати податків (0–100)	Рейтинг за позицією "Оподаткування"
Грузія	5	270	16.4	8.5	87.22	22
Молдова	10	181	40.4	11.6	91.36	31
Україна	5	355.5	51.9	28.2	79.26	84

Джерело: складено автором за даними [10].

Серед аналізованих країн в Україні не краща ситуація з індексом процедур після подання звітності та сплати податків. Цей показник характеризує час на: дотримання вимог для повернення ПДВ, отримання повернення ПДВ, дотримання вимог перевірки з податку на прибуток і проходження перевірки з податку на прибуток.

Незважаючи на наявність плану розвитку державних інституцій "Стратегія сталого розвитку "Україна – 2020", існують серйозні проблеми у реалізації інституційних змін податкової системи, що зумовлено неефективністю роботи самих державних фіскальних органів. За даними звіту бізнес-омбудсмена, наявні проблеми у взаємодії бізнесу з фіскальними органами. Із усіх контролюючих органів найбільше бізнес скаржиться на роботу Державної фіскальної служби України – це 56 % від усіх скарг у 3 кварталі 2016 р.

Серед проблемних питань податкового напрямку: податкові перевірки; затримка із поверненням ПДВ; кримінальні провадження проти бізнесу з боку Державної фіскальної служби України; електронне адміністрування ПДВ; розірвання договору про визнання електронної звітності; анулювання, відновлення, відмова у реєстрації платників ПДВ.

У скаргах бізнесу на роботу митного напрямку порушуються такі питання: оцінка митної вартості; митне оформлення (затримка, відмова); повернення митних платежів [11].

У табл. 6 наведено дані аналізу інституційних показників, які характеризують ефективність роботи органів Державної фіскальної служби України.

**Оцінка ефективності діяльності
Державної фіскальної служби України, 2013–2015 рр., %**

Ключові показники	2013	2014	2015
Частка податкових декларацій, які подані із дотриманням вимог законодавства, у загальній кількості поданих податкових декларацій (рівень своєчасного подання податкових декларацій)	95.74	96.02	95.74
Частка погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок (рівень погашення грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту)	30.4	14.23	8.02
Частка узгоджених грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок (рівень узгодження грошових зобов'язань, визначених за результатами податкового та митного аудиту)	35.0	34.3	12.6
Частка податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій на користь органів ДФС, у загальній кількості податкових та митних спорів, вирішених судами різних інстанцій за участю ДФС (кількісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	29.1	21.7	26.6
Частка суми позовів по спорах, вирішених судами на користь органів ДФС, у загальній сумі по спорах, вирішених судами різних інстанцій (вартісна результативність розгляду податкових та митних спорів у судовому порядку)	34.6	22.8	36.6
Частка планових документальних перевірок до загальної кількості перевірок (коефіцієнт покриття податкового аудиту системою управління ризиками)	8.58	17.77	19.36
Частка податкових декларацій, поданих за допомогою електронних сервісів Державної фіскальної служби України	30.95	45.80	46.32
Частка розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків, поданих на сервіс "Пульс"	96.3	98.00	95.6

Джерело: складено автором за даними [7].

Як видно з *табл. 6*, системною проблемою сучасної вітчизняної податкової системи, яка потребує вирішення, є дуже низька частка погашених (сплачених) грошових зобов'язань, донарахованих за результатами перевірок, у загальній сумі грошових зобов'язань,

донарахованих за результатами податкового та митного аудиту. Необхідно підвищувати частку податкових декларацій, які подаються платниками податків за допомогою електронних сервісів Державної фіскальної служби України, адже в такий спосіб подаються менше половини декларацій.

Стратегія реформи Державної фіскальної служби України вибудована в рамках виконання Угоди про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом (рис. 2).

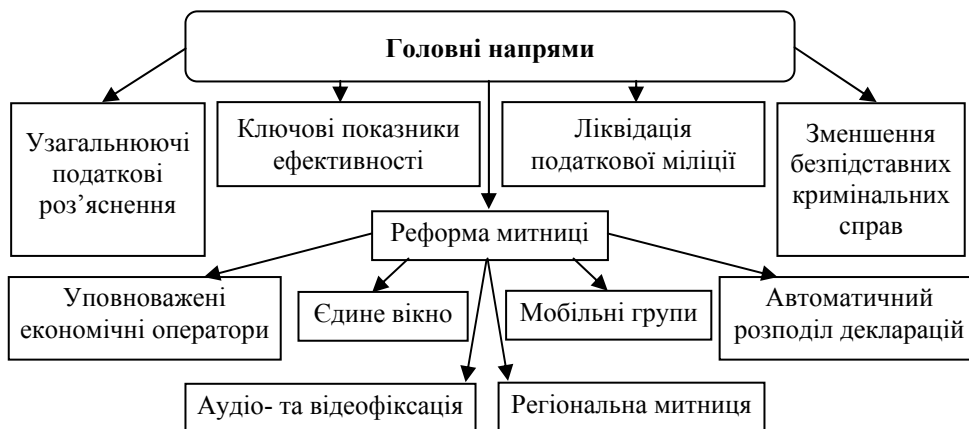


Рис. 2. Реформування Державної фіскальної служби України

Джерело: складено автором за даними [7].

Напрями інституційних змін вітчизняної податкової системи схематично представлено на рис. 3.

Значна увага у процесі реформування Державної фіскальної служби України приділена митниці. Серед помітних успіхів реформи митних відносин варто виділити створення інституту уповноваженого економічного оператора, який дає поштовх створенню нового, більш якісного формату взаємодії митних органів і бізнесу, який займається зовнішньоекономічними операціями. В Україні розвивається система управління митними ризиками, посилилась боротьба із контрабандою, корупцією, удосконалено механізм визначення митної вартості (в онлайн-режимі можливо порахувати середньорозрахункову вартість товарів при імпорту в Україну).

Наразі впроваджуються або заплановано досить багато нововведень у митній справі, які сприяють зміцненню вже діючих чи розвитку нових торговельно-економічних відносин між Україною та іноземними торговельними партнерами: запуск "Єдиного вікна", електронізація митних сервісів, створення нових та удосконалення вже діючих систем аналізу митних ризиків, постійно відбувається спрощення митних процедур (табл. 7).

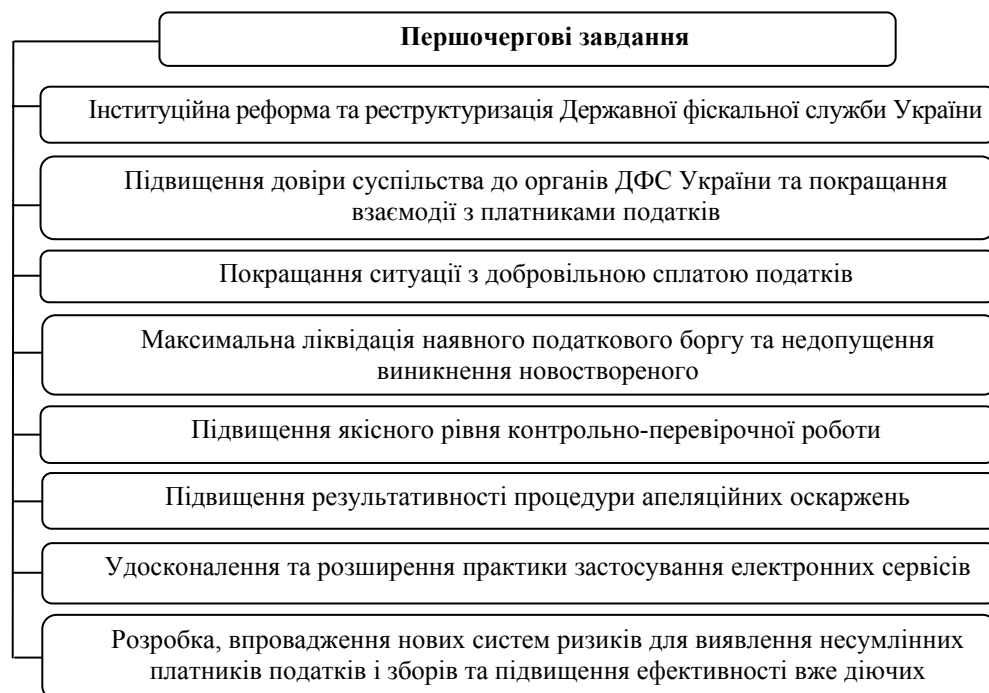


Рис. 3. Напрями реформування Державної фіскальної служби України

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 7

Граничний час митного оформлення товарів, відносно яких автоматизованою системою аналізу та управління ризиками (АСАУР) не генерувався перелік митних формальностей, хв.

Митний режим	III кв. 2015	IV кв. 2015	I кв. 2016	II кв. 2016
Імпорт	153	146	173	146
Експорт	57	63	62	62
Транзит	24	24	23	23

Джерело: складено автором за даними [7].

Для спрощення процедур та скорочення часу оформлення вантажів у портах України необхідне впровадження автоматизованої системи управління ризиками на базі розробленого Всесвітньою митною організацією програмно-інформаційного комплексу *WCOCTS* (Cargo Targeting System – комплекс, який застосовується органами митної служби для отримання від морських ліній попередньої інформації, яка в подальшому використовується для аналізу ризиків).

Наявні проблеми обумовлюють необхідність подальших інституційних змін у вітчизняній податковій системі (табл. 8)

Таблиця 8

Інституційні зміни сучасної податкової системи України

Проблема	Напрямок інституційних змін	Індикатори реформи у 2017 р.
Низька якість податкових перевірок платників податків і зборів	Підвищення ефективності роботи системи оцінки ризиків. Забезпечення обґрунтування донарахувань, що зменшить можливість їх оскарження в апеляційному та судовому порядку. Підвищення професійного рівня аудиторів ДФС України, правильне застосування чинного податкового законодавства	Рівень сплати донарахованих за результатами перевірок податків і зборів – 30 %. Частка погоджених платниками зобов'язань або підтверджених рішеннями апеляційної та судової інстанції – не менше 35 %. Збільшення частки виграних Державною фіскальною службою України спорів щодо донарахованих за результатами перевірок сум – 50 %
Недостатня ефективність процедури апеляційного оскарження	Удосконалення процедур досудового вирішення спорів. Запровадження системи обліку результативності розгляду спорів. Збільшення ефективності моніторингу ефективності роботи підрозділів апеляційного оскарження	Частка судових рішень, які приймаються на користь ДФС України після проходження процедури апеляційного оскарження – не менше 50 %
Недостатня якість системи оцінки ризиків ухилення від сплати податків	Створення на центральному рівні Державної фіскальної служби України окремого підрозділу ризик-менеджменту. Визначення системи критеріїв ідентифікації ризиків невиконання податкового законодавства для кожного виду податків і зборів. Широке впровадження ризик-орієнтованого підходу при здійсненні митного контролю	Частка митних декларацій, по яких за результатами виконання митницями згенерованих АСАУР митних формальностей виявлено розбіжності – не менше ніж 4 %. Скорочення часу оформлення митних декларацій, відносно яких не здійснюється огляд товарів: для імпорту – 75 хв., експорту – 30 хв., транзиту – 15 хв.
Податковий борг	Запровадження прозорого механізму роботи з платниками податків і зборів, які мають заборгованість	До 31.12.2017 – скорочення податкового боргу на 10 % відносно показника станом на 31.12.2016
Низький рівень застосування електронних сервісів	Розширення сфери застосування електронних сервісів	Частка платників податків, які подають податкові декларації через електронні сервіси, буде становити 70 %
Низький рівень сервісів з консультування платників податків	Запровадження системи якісної оцінки рівня задоволеності платників податків наданими органами ДФС України консультаціями	Частка вчасно розглянутих звернень у загальній кількості звернень платників податків на сервіс "Пульс" – 100 %
Недостатній рівень добровільного виконання податкового обов'язку	Забезпечення простоти та зрозумілості податкового законодавства. Спрощення податкової звітності. Покращання сприйняття платниками податків фіскальних органів	Частка своєчасно поданих та правильно заповнених податкових декларацій має збільшитись до 98 %

Джерело: розроблено за даними [7].

Результатом запропонованих змін буде створення та підтримка сприятливих умов для розвитку бізнесу, покращання бізнес-клімату, збільшення податкових надходжень, зменшення корупції.

Висновки. У рамках реалізації інституційної реформи податкової системи України необхідним є:

- сприяння спрощенню умов ведення бізнесу шляхом розширення переліку витрат підприємців, які перебувають на загальній системі оподаткування, що дозволить зменшити податкове навантаження на бізнес (амортизація, плата за ліцензії, орендна плата за земельні ділянки);
- стимулювання започаткування нового бізнесу шляхом запровадження податкових канікул для новостворених підприємств на декілька років;
- покращання якості адміністрування через підвищення його прозорості: налагодити роботу повноцінного електронного кабінету платника податків;
- забезпечення стимулювання інвестицій та реінвестицій у виробництво та технологічне оновлення основних засобів. Основний акцент – це податкове стимулювання (через прискорену амортизацію) окупності нових машин та обладнання протягом кількох років (сьогодні цей термін складає 5 років);
- забезпечення прозорості відшкодування ПДВ за рахунок запровадження єдиного публічного реєстру заяв на бюджетне відшкодування ПДВ та забезпечення подальшого відшкодування податку виключно на підставі даних такого реєстру;
- максимальне усунення можливостей для зловживань з ПДВ з боку бізнесу. Один із варіантів вирішення даної проблеми – це чітка виписка у законодавчих документах механізму блокування реєстрації податкової накладної, яка підпадає під встановлені критерії ризику;
- формування та впровадження відповідного механізму оподаткування на території проведення антитерористичної операції. Це стосується порядку нарахування і сплати штрафних санкцій, надання пільг або звільнень від сплати окремих податків;
- зменшення можливостей для зловживань посадовими особами Державної фіскальної служби України. Для цього необхідно передати функцію адміністрування всіх баз даних до Міністерства фінансів України.

Процес інституційних змін буде реалізований із максимальною ефективністю тільки за підтримки бізнесу і громадськості: важливим є діалог із Спілкою українських підприємців, Радою бізнес-омбудсмена, різними громадськими платформами та асоціаціями, Європейською бізнес-асоціацією, Торгово-промисловою палатою України, Українською бізнес-асоціацією тощо. Цей діалог дає чіткий сигнал для бізнесу і громадськості про нові "правила гри" у фіскальній сфері, дозволяє враховувати їх побажання та зауваження. Налагодження

і підтримка комунікації державних органів, які відповідають за реалізацію фіскальної політики, із всіма її учасниками сприятиме досягненню бажаних результатів із найменшими втратами і спротивом.

Необхідне застосування синергетичного підходу до інституційних змін у податковій системі: краща координація у часі впровадження пов'язаних між собою реформ, що дозволить підвищити їх успіх.

Перспективами подальших досліджень є обґрунтування майбутніх змін у податковій системі України у контексті подальшої фіскальної децентралізації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Чугунов І. Я., Павелко А. В., Канєва Т. В. та ін. Державне фінансове регулювання економічних перетворень : монографія ; за заг. ред. А. А. Мазаракі. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 376 с.
2. Юрій С. І., Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 292 с.
3. Бюджетна підтримка та податкове стимулювання національної економіки України : монографія / за заг. ред. Л. Л. Тарангул. Ірпінь : Фенікс, 2012. 531 с.
4. Чугунов І. Я., Макогон В. Д. Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. 2014. № 4. С. 79–91.
5. Податковий кодекс України від 02.10.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
6. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.
7. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL : <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Урядовий кур'єр. URL : <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/yak-zmusiti-rozdribnij-akciz-pracyuvati-na-vsih>.
9. Центр досліджень енергетики. URL : <http://eircenter.com/ua-analitiika/vidsutnist-uryadovoyi-pidtrimki-gazovidobuvnoy>.
10. Doing Business. The World Bank. URL : <http://www.doingbusiness.org>.
11. Бізнес-омбудсмен. URL : <https://boi.org.ua/publications/reports/14-kvartalnij-zvt-radi-bznes-ombudsmena-lipen-veresen>.

Стаття надійшла до редакції 24.01.2017.

Nikitishin A. Indicators of institutional changes in the tax system of Ukraine.

Background. *The current state of the social and economic development of Ukraine requires searching of new ways for the improvement of the current tax system. This will enable to achieve the improvement of the investment climate in the country, to simplify the tax system that is somewhat complicated for businesses and individuals, to improve the quality of the current taxes and fees administration system, to reduce corruption risks in the work of fiscal authorities, to reduce the tax burden on payers of taxes and fees.*

The **aim** of the article is to reveal modern institutional changes in the tax system of Ukraine and to identify directions of its development in the future.

Materials and methods. Information base of the research relies on the materials of the State Fiscal Service of Ukraine, Ministry of Finance of Ukraine, State Treasury Service of Ukraine. Methods of analysis and synthesis were used for the determination of the institutional changes in the tax system of Ukraine. The analysis of the major innovations in the tax policy of Ukraine was performed on the basis of the systematic approach.

Results. The system changes in the tax system of Ukraine in recent years are disclosed. Results of institutional changes in the domestic tax system in the context of improving the business climate in Ukraine are shown. The problems and their solutions in the process of implementation of institutional changes in the domestic tax system caused by the inefficiency of work of the state fiscal authorities are determined. The most important institutional indicators characterizing the efficiency of work of the system of bodies of the State Fiscal Service of Ukraine during 2013-2015 years have been analyzed. Based on the research results, specific priority steps for the reformation of the State Fiscal Service of Ukraine are suggested and main directions of institutional changes of the modern tax system of Ukraine are grounded.

Conclusion. In the framework of implementation of the institutional reform of Ukraine's tax system it is necessary: to promote simplification of the business conduction; to improve the quality of administration; to provide the investment and reinvestment incentives in production as well as the technological renewal of fixed assets; to provide the transparency of VAT refund; to maximum eliminate opportunities for the VAT abuse on the part of the business; to resolve and settle the issues of taxation mechanism in the territory of the antiterrorist operation; to reduce the opportunities for the abuses by the officials of the State Fiscal Service of Ukraine.

Keywords: tax, tax system, institutional changes, fiscal authorities, tax policy, tax mechanism.

REFERENCES

1. Chugunov I. Ja., Pavelko A. V., Kanjeva T. V. ta in. Derzhavne finansove reguljuvannja ekonomichnyh peretvoren' : monografija ; za zag. red. Mazaraki. K. : Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, 2015. 376 s.
2. Jurij S. I., Krysovatyj A. I., Koshhuk T. V. Suchasni tendencii' rozvytku jevropejs'kogo opodatkuvannja ta novitnja paradygma podatkovoi' polityky v Ukraïni : monografija. Ternopil' : TNEU, 2010. 292 s.
3. Bjudzhetna pidtrymka ta podatkovye stymuljuvannja nacional'noi' ekonomiky Ukraïny : monografija / za zag. red. L. L. Tarangul. Irpin' : Feniks, 2012. 531 s.
4. Chugunov I. Ja., Makogon V. D. Bjudzhetno-podatkova polityka v umovah instytucijnyh peretvoren'. Visn. Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-tu. 2014. № 4. S. 79-91.
5. Podatkovyj kodeks Ukraïny vid 02.10.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/conv>.
6. Oficijnyj sajt Derzhavnoi' kaznachejs'koi' sluzhby Ukraïny. URL : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/index>.
7. Oficijnyj sajt Ministerstva finansiv Ukraïny. URL : <http://www.minfin.gov.ua>.
8. Urjadovyj kur'jer. URL : <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/yak-zmusiti-rozdribnij-akciz-pracyuvati-na-vsih>.
9. Centr doslidzhen' eneretyky. URL : <http://eircenter.com/ua-analiitika/vidsutnist-uryadovoyi-pidtrimki-gazovidobuvnoy>.
10. Doing Business. The World Bank. URL : <http://www.doingbusiness.org>.
11. Biznes-ombudsmen. URL : <https://boi.org.ua/publications/reports/14-kvartalni-j-zvt-radi-bznes-ombudsmena-lipen-veresen>.