

Соколовська А.М.,

доктор економічних наук, професор,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
ДННУ “Академія фінансового управління”

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА В УКРАЇНІ У 2009–2010 РОКАХ: ОСОБЛИВОСТІ ТА УРОКИ НА ПЕРСПЕКТИВУ

Розглянуто особливості та загальні принципи реалізації антикризової податкової політики в різних країнах світу, інструменти компенсаторної й підтримуючої податкової політики в Україні та її соціально-економічні наслідки.

The author considers peculiarities and general principles for the realization of anti-crisis tax policy in different countries of the world, instruments of compensation and supporting tax policy in Ukraine and also its socioeconomic consequences.

Ключові слова: антикризова податкова політика, інструменти стимулюючої, підтримуючої й компенсаторної податкової політики, ухилення від сплати податків, Податковий кодекс.

Ключовою подією у сфері державних фінансів 2010 р. була розробка й ухвалення Податкового кодексу України. Попри всі суперечки, що точилися й далі точаться довкола нього, цей документ є кроком уперед порівняно з чинним законодавством. Що ж до суперечок, то, з одного боку, вони є неминучими, оскільки Податковий кодекс зачіпає інтереси всіх економічних агентів, і ці інтереси є різними, почасти протилежними. З другого боку, встановлення податків та внесення змін до податкової політики в демократичному суспільстві відбувається в результаті переговорів, досягнення компромісу інтересів усіх суб'єктів податкових правовідносин. Як влучно висловився В.Л. Андрущенко, “...першими вимогами реально ефективної політики є торг, угода, обмін, доцільність, уступка в суспільній поведінці приймаючих рішення суб'єктів. Соціальні групи й навіть цілі народи, котрі в перипетіях соціально-економічних реалій не готові в необхідних випадках “поступитися принципами”, не згодні йти на компроміси, — нежиттєздатні й приречені на поразку”¹. Тож робота над Податковим кодексом мала забезпечити узгодження, компроміс інтересів, що виключало б можливість його різкого несприйняття певними категоріями платників.

У цьому зв'язку викликає подив той факт, що правильний крок у напрямі винесення проекту Податкового кодексу на всенародне обговорення завершився внесенням до одного з найбільш проблемних і дискусійних розділів Кодексу (розділу XIV) змін, протилежних пропозиціям, що висувалися у процесі такого обговорення. Адже найбільша кількість зауважень і пропозицій до цього розділу засвідчила,

¹ Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Л.: Каменяр, 2000. — С. 126.

що він перебуває в центрі суспільної уваги та потребує зважених підходів у процесі доопрацювання.

Втім, основні причини конфліктів довкола Кодексу, на наше переконання, криються не у змісті певних розділів цього законодавчого акта, а за його межами. Однією з таких причин є податкова політика, що проводилася в Україні у 2009—2010 рр.

На світову фінансово-економічну кризу уряди всіх країн реагували розробкою масштабних антикризових програм, обов'язковою складовою яких були заходи податкового регулювання. З огляду на використані для реалізації цих заходів інструменти можна говорити про три види антикризової податкової політики: стимулюючу, підтримуючу й компенсаторну.

Стимулююча антикризова податкова політика включає комплекс заходів, спрямованих на спонукання економічного агента — платника податків до такої моделі поведінки, яка відповідає вимогам виведення економіки країни із кризового стану, тобто заохочує його до підвищення трудової й інвестиційної активності, збільшення споживчого попиту тощо. Основними інструментами її реалізації є зниження ставок податків на доходи фізичних осіб (як правило, мінімальних граничних ставок) і ПДВ, а також збільшення стандартних і спеціальних податкових вирахувань із метою стимулювання сукупного попиту, розширення податкових пільг для інвестиційної й науково-дослідної діяльності — підвищення амортизаційної премії, надання податкових кредитів на інвестиції в основні засоби і НДДКР.

Зазвичай ці пільги мали обмежену сферу й термін застосування. Зокрема, у Франції запроваджувалося звільнення від місцевого комерційного податку інвестицій, здійснених у період із жовтня 2008 р. по грудень 2009-го. У Великобританії було підвищено з 20 до 40 % розмір амортизаційної премії протягом першого року щодо основних засобів, придбаних у 2010 р. У США на майно, введене в експлуатацію у 2009 р., поширено амортизаційну премію, якою дозволяється одночасно списувати на витрати до 50 % здійснених у 2008 р. капітальних витрат на придбання майна.

Особливою підтримкою в ряді країн користувалися підприємства малого бізнесу. Так, у США малому бізнесу надавалося право повного одночасного списання на витрати певних капітальних витрат. У Німеччині для суб'єктів малого й середнього підприємництва запроваджувався спеціальний порядок нарахування податкової амортизації. У Франції зазначеним суб'єктам було тимчасово надано право зменшувати базу податку на прибуток на суму податкових збитків іноземних філій. У США громадянам, котрі можуть підтвердити, що понад 50 % їхнього валового доходу, відображеного в податковій декларації, становлять доходи від малого бізнесу, надано право починаючи з 2009 р. зменшувати податкові платежі до 90 % податкових зобов'язань, відображених у податкових деклараціях за попередній податковий рік².

² Налоговая политика и пути выхода из кризиса. — М., 2009. — С. 29—33.

Підтримуюча антикризова податкова політика передбачає використання податкових інструментів для запобігання погіршенню фінансового стану платників податків, зниженню рівня життя певних верств населення. Основними інструментами її реалізації є відстрочки й розстрочки сплати податків, зміни механізму й термінів перенесення збитків при розрахунку податку на прибуток корпорацій (підприємств), підвищення неоподаткованого мінімуму (стандартних знижок) з податку на доходи фізичних осіб, скорочення терміну повернення переплачених податків, у т. ч. надання відшкодування з ПДВ, зменшення (скасування) авансових платежів, певною мірою зниження ставок окремих податків тощо. Серед спеціальних податкових заходів, спрямованих на підтримку економічних агентів в умовах кризи у Франції, можна назвати запровадження щомісячного відшкодування ПДВ замість щоквартального.

У Великобританії з метою підтримки суб'єктів господарювання, які мають тимчасові фінансові труднощі, але продовжують вести підприємницьку діяльність, передбачалася можливість надання відстрочки у сплаті податків. Окрім того, в межах підтримуючої податкової політики компаніям надавалося право в період з 24 листопада 2008-го до 2009 р. включно переносити збитки на три роки не лише вперед, а й назад. Некорпоратизовані підприємства могли користуватися цим правом протягом 2009—2010 рр. У США аналогічна підтримка — у формі збільшення з 2-х до 5-ти років максимального терміну для перенесення на минулі періоди збитків за підсумками 2008 р. — поширювалася на малі підприємства. Надання такого права покликане забезпечити суб'єктам господарювання часткове відшкодування збитків, отриманих у кризові роки, шляхом повернення податків, сплачених у минулі, благополучні, роки, та перехід на траєкторію прибуткової діяльності. При цьому збільшення терміну, на який дозволяється переносити збитки, означає збільшення суми їх відшкодування. Це істотна підтримка підприємств в умовах економічної кризи.

Компенсаторна податкова політика включає комплекс заходів, спрямованих на компенсацію зменшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів в умовах кризи внаслідок погіршення ділової активності, зниження платоспроможного попиту, зростання масштабів ухилення від сплати податків, а також проведення заходів стимулюючої й підтримуючої податкової політики. Вона реалізується з допомогою таких інструментів, як підвищення ставок окремих податків, удосконалення податкового адміністрування, посилення боротьби з порушеннями податкового законодавства.

Найчастіше підвищувалися ставки акцизів на алкогольні напої й тютюнові вироби, а також на бензин (Великобританія, Фінляндія, Іспанія, Ірландія, Латвія, Литва, Румунія, Словенія). У деяких постсоціалістичних країнах це підвищення поширилося й на ПДВ. Так, у Латвії у складі заходів із макроекономічної стабілізації, затверджених у грудні 2008 р., передбачене підвищення стандартної ставки ПДВ із 18 до 21 %, а пониженої — з 5 до 10 % із одночасним скороченням переліку товарів і послуг, що обкладаються такою ставкою. Аналогічним шляхом

пішла й Естонія, підвищивши в середині 2009 р. стандартну ставку ПДВ з 18 до 20 % та відстрочивши зниження ставки податку на доходи з 21 до 20 %.

З 1 січня 2009 р. уряд Литви підвищив ставки податку на прибуток підприємств і ПДВ до 20 %. В Угорщині з метою компенсації втрат бюджету в умовах кризи ставку ПДВ збільшено із 20 до 25 %. Максимальну ставку податку на доходи фізичних осіб підвищено до 40,6 % після її зниження у 2006 р. із 38 до 36 %.

Уряд Чехії скасував раніше ухвалені рішення щодо зниження у 2009 р. ставки податку на доходи фізичних осіб із 15,0 до 12,5 % та водночас провів поетапне зниження ставки податку на прибуток із 24 до 21 % у 2008-му й до 20 % у 2009 р.

Активну стимулюючу податкову політику в умовах кризи, як правило, проводили країни з розвинутою економікою або фінансовими резервами, накопиченими в умовах стійкого розвитку, бездефіцитним бюджетом (низьким рівнем його дефіциту) чи можливістю мобілізувати ресурси для його покриття, ефективною системою податкового адміністрування й державного управління взагалі. Обов'язковою умовою при цьому є вибір таких інструментів податкового стимулювання, які будуть ефективними в даний момент і в даній країні. Принаймні саме за цих умов стимулююча антикризова податкова політика може дати позитивні результати. Інколи до такої політики уряди вдаються на хвилі попудізму, під впливом політичних чинників або навіть за наявності сприятливих для її реалізації умов, але без належного врахування того, чи справлять податкові стимули очікуваний вплив на платників. У такому разі наслідком реалізації стимулюючої податкової політики буде як мінімум зростання бюджетного дефіциту за відсутності позитивних економічних змін. Отже, стимулююча антикризова податкова політика пов'язана із серйозними ризиками. Для попередження розвитку ситуації в небезпечному напрямі вона повинна доповнюватися компенсаторною податковою політикою.

У деяких країнах стимулюючі заходи поєднуються з підтримуючими. Хоч інколи підтримуюча податкова політика становить основу антикризових дій уряду з використанням податкових інструментів. Реалізація підтримуючої, як і стимулюючої податкової політики, пов'язана зі зменшенням (принаймні в короткостроковому періоді) надходжень до бюджету. Тому у країнах із високим рівнем бюджетного дефіциту та проблемами з його покриттям її застосування може призвести до загострення існуючих проблем. Іншим ризиком реалізації підтримуючої політики є надання відстрочок і розстрочок сплати податків без належного врахування дійсного фінансового стану економічних агентів, що спричиняє втрати державного бюджету без відчутних змін у економіці. Натомість, якщо об'єкти підтримки обрано правильно (ними стали суб'єкти господарювання, котрі можуть стабілізувати чи навіть поліпшити своє становище внаслідок перенесення термінів сплати податків) та її надання не призведе до неприйнятної рівня бюджетного дефіциту, підтримуюча податкова політика може сприяти стабілізації економічної ситуації, запобігти масовим банкрутствам, зростанню безробіття, погіршенню матеріального становища платників податків.

Компенсаторна податкова політика в умовах кризи може застосовуватися самостійно чи доповнювати стимулюючу та/або підтримуючу податкову політику. Їй надають перевагу країни з особливо гострими фіскальними проблемами, відсутністю фінансових резервів, низьким вихідним рівнем податкових ставок і податкового навантаження на економіку внаслідок проведення ліберальної податкової політики в передкризовий період (нові країни — члени ЄС), зміщенням пріоритетів у бік надання підтримки економічним агентам засобами бюджетної, а не податкової політики. Перевагою компенсаторної податкової політики як самостійного інструменту антикризового регулювання є те, що в короткостроковому періоді вона може забезпечити стабілізацію державних фінансів (у разі проведення виваженої бюджетної політики). Втім, така політика сама по собі не сприяє подоланню економічної рецесії. А тому повинна доповнюватися або заходами стимулюючої чи/та підтримуючої податкової політики, або активною бюджетною політикою.

У цілому в умовах кризи для більшості країн найбільш прийнятними, на нашу думку, є заходи підтримуючої та, в ролі доповнення, компенсаторної податкової політики, тоді як на етапі виходу із кризи — заходи стимулюючої податкової політики, доповнені заходами підтримуючої політики. Пояснити це можна тим, що частина стимулюючих заходів в умовах кризи може мати лише підтримуючий, а не власне стимулюючий ефект, тоді як інша частина не матиме жодного ефекту, тобто взагалі не спрацює.

Наприклад, зниження ставки податку на прибуток може сприяти поліпшенню фінансового стану прибуткових підприємств, однак навряд чи буде стимулом для зростання їх інвестиційної активності, якщо ці прибутки під час кризи значно зменшилися та є недостатніми для інвестування. Що ж до збиткових підприємств, а їх кількість в умовах кризи зростає, то для них зниження ставки податку на прибуток не матиме значення. Внаслідок погіршення фінансового стану підприємств не матиме в умовах кризи помітного стимулюючого ефекту й така податкова пільга, як інвестиційний податковий кредит, яким зможуть скористатися хіба що одиниці. Однак ця пільга, на відміну від зниження ставки податку на прибуток, не матиме й істотних фіскальних наслідків (втрати бюджету залежать від масштабів використання податкової пільги).

Поряд із відмінностями в реалізації антикризової податкової політики в різних країнах проведений аналіз дає змогу встановити й загальні підходи (принципи) до її реалізації. Серед них:

- поєднання податкових інструментів, спрямованих на зупинення падіння економіки, із заходами, націленими на збільшення бюджетних доходів (чи зменшення масштабів їх скорочення);

- відмова від радикальних змін у системі оподаткування, переважно “косметичний” характер пропонованих змін, що пояснюється небезпекою непрогнозованої реакції економічних агентів на такі зміни під час кризи, а також можливістю

зростання витрат платників податків на вивчення змін до податкового законодавства та вироблення нової стратегії пристосування до них (стратегії податкового планування);

— відмова від індивідуальних преференцій і заходів підтримки, оскільки вони не стимулюють до пошуку шляхів виходу із кризи, блокують дію ринкових механізмів перерозподілу ресурсів від нежиттєздатних до життєздатних підприємств, підвищують ризик неефективного використання державних коштів (заходи підтримки окремих галузей, використані урядами ряду країн, викликали гостру критику з боку політиків і вчених);

— застосування таких засобів державної підтримки, які не призвели б у середньостроковій перспективі до проблем, не менших, ніж сама криза. “Проводячи контрциклічну економічну політику, ми не можемо допустити ні неконтрольованого обвалу, ні повернення в епоху, коли для боротьби з економічним спадом уряд використовував широкомасштабні пакети стимулюючих заходів, що фінансувалися за рахунок зростання державного боргу, — зазначив у своїй програмній статті міністр фінансів Німеччини П. Штайнбрюк. — Наш досвід починаючи з 70-х років показує, що такого роду стимулюючі програми не досягають бажаного результату. Навпаки, політика боргового фінансування економічного зростання багато в чому є причиною сучасної рецесії”³;

— переважне застосування інструментів податкового регулювання, спрямованих на підтримку фінансового стану економічних агентів — суб’єктів господарювання реального сектору економіки, передусім суб’єктів малого підприємництва й найменш забезпечених домогосподарств;

— в арсеналі засобів податкового стимулювання — переважне використання інструментів стимулювання інвестиційної активності;

— в арсеналі засобів компенсаторної податкової політики — переважне використання тих її інструментів, які не можуть помітно позначитися на підприємницькій активності більшості економічних агентів, а також тих, які спрямовані на збільшення податкового навантаження на високодохідні групи населення та обмеження демонстративного споживання;

— зближення засобів податкового регулювання, що використовуються країнами з ліберальною англосаксонською та соціально орієнтованою континентально-європейською моделями податкової системи⁴;

— підвищення вимог до податкової дисципліни, застосування жорсткіших заходів щодо приховування оподатковуваних доходів за кордоном, активізація антиофшорного регулювання.

Особливого значення під час кризи набувають партнерські відносини між податковими органами і платниками, полегшення умов виконання податкового

³ Миндич Д. Спасайся, кто может // Энергия промышленного роста. — 2009. — № 1—2.

⁴ Налоговые реформы. Теория и практика: Моногр. для магистрантов / И.А. Майбуrows и др.; под ред. И.А. Майбуrowa, Ю.Б. Иванова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — С. 398.

обов'язку, забезпечення однакового ставлення до всіх платників із боку податкових органів, дотримання стандартів розгляду податкових спорів.

У оподаткуванні під час кризи як ніколи важливо дотримуватися принципу, згідно з яким податки не повинні підривати платоспроможність платників, а тому як мінімум мають сплачуватися за рахунок доходів, що перевищують їх рівень, необхідний для життєзабезпечення індивідів (задоволення їх життєвих потреб) і відтворення капіталу для суб'єктів господарювання. Іншим важливим принципом є дотримання балансу між збереженням конкурентоспроможності національних товаровиробників та отриманням від них податкових надходжень. Під час кризи очевидним стало також намагання балансувати між декларуванням відмови від застосування протекціоністських заходів і дотримання принципів добросовісної податкової конкуренції, з одного боку, та намаганням захистити власних товаровиробників і ринки інвестицій шляхом запровадження адекватних податкових стимулів, із другого.

Внаслідок зумовленого погіршенням економічної кон'юнктури в умовах кризи зменшення податкових надходжень до бюджетів, незважаючи на заходи компенсаторної податкової політики, що мали обмежений характер, а також проведення стимулюючої й підтримуючої податкової політики уряди багатьох європейських країн закінчили 2009 р. із великими бюджетними дефіцитами. Це зумовило необхідність коригування у 2010-му в ряді країн податкової політики в напрямі підвищення ставок окремих податків, відмови від активного використання стимулюючих податкових заходів, запровадження нових податків.

Проаналізувавши загальні підходи до реалізації антикризової податкової політики та її особливості в різних країнах, розглянемо, якою була податкова політика протягом 2009—2010 рр. у нашій країні.

В Україні можливості і специфіка реалізації антикризової податкової політики у 2009-му склалися під впливом двох основних факторів: 1) зменшення податкових надходжень до державного й місцевих бюджетів; 2) вирішального впливу політичного циклу на економіку й державні фінанси.

За цих умов уряд вдався передусім до заходів компенсаторної податкової політики, що включала підвищення ставок окремих податків: акцизного збору на тютюнові вироби, спирт і лікєро-горілчані вироби, пиво, дизельне пальне, легкові автомобілі та податку з власників транспортних засобів (для легкових автомобілів), а також підвищення ставок внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та внесків до Пенсійного фонду, що нараховуються платниками фіксованого сільськогосподарського податку.

Крім заходів суто фіскальної спрямованості проводилися окремі заходи в межах підтримуючої податкової політики, зокрема зорієнтовані на підтримку фінансового сектору економіки. Так, у 2009 р. було введено норму, згідно з якою до валових витрат дозволялося зараховувати 80 % (на період до 01.01.2011 — 100 %) сукупного розміру страхового резерву. До її введення діяла норма (запроваджена

у 2005 р.), згідно з якою обмеження на зарахування до валових витрат становило для банків 10 %, а для небанківських фінансових установ — 15 % суми боргових вимог. До того ж до 2013 р. було відстрочено запровадження оподаткування доходів, отриманих фізичними особами у вигляді процентів за банківськими депозитами.

Іншим об'єктом державної податкової підтримки було сільське господарство. Законом України “Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 31.10.2008 № 639-VI запроваджено спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість діяльності у сфері сільського й лісового господарства та рибальства. Згідно з цим режимом ПДВ, нарахований сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів (послуг), не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, а за наявності залишку такої суми податку — для інших виробничих цілей.

Спроба запровадити спеціальний режим оподаткування (доповнити Закон “Про податок на додану вартість” ст. 8¹) була зроблена ще у 2004 р. Утім, дію цієї статті було зупинено спочатку до 1 січня 2006 р., потім до 1 січня 2007 р., згодом до 1 січня 2008 р. Нарешті Законом від 31.05.2007 № 1112-V ст. 8¹ виключено із Закону “Про податок на додану вартість”. Це було зроблено в основному через те, що, на думку сільськогосподарського лоббі, нарахування податку за ставкою 9 % вартості товарів сільськогосподарського виробництва не давало змоги відшкодувати ПДВ, сплачений (нарахований) постачальнику на вартість виробничих факторів за ставкою 20 %. Натомість нова редакція ст. 8¹ розв’язує цю проблему та розцінюється сільськогосподарськими товаровиробниками як істотна підтримка, причому дієвіша, ніж пряма бюджетна підтримка, яка здебільшого не доходить до безпосередніх товаровиробників.

У 2009—2010 рр. ухвалено ряд законів, якими передбачено селективні стимулюючі заходи, зокрема запровадження податкових важелів державного стимулювання виробництва й використання біологічних видів палива та підтримки літакобудування.

Характер податкової політики у 2010 р. сформувався під впливом такого визначального фактора, як розбалансованість державних фінансів. За цих умов податкова політика не могла не мати фіскальної спрямованості. Визнаючи вимушеність окремих її кроків, треба констатувати, що така податкова політика не може не ускладнювати виведення економіки із кризового стану.

Основні заходи податкової політики на цей рік визначені Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” від 20.05.2010 № 2275-VI. Вони включають:

— заходи, спрямовані на посилення боротьби з ухиленням від сплати податків (надання органам податкової служби права в разі отримання інформації про

ухилення платника від оподаткування приймати рішення про проведення поза-чергової податкової перевірки без попередження такого платника; збільшення тривалості планової й позапланової податкових перевірок, а також терміну, на який дозволяється продовжувати позапланову податкову перевірку; надання права зупиняти проведення планової чи позапланової виїзної перевірки на термін не більше 30 робочих днів із подальшим її поновленням на невикористаний строк);

— заходи, націлені на вдосконалення податкового адміністрування (запровадження обов'язкової подачі платниками ПДВ органу державної податкової служби на безоплатній основі разом із податковою декларацією за відповідний звітний період копій реєстрів виданих і отриманих податкових накладних у електронному вигляді та документальної невиїзної (камеральної) перевірки зведених результатів обліку, відображених у реєстрах таких податкових накладних);

— запровадження обмежень на перенесення балансових збитків підприємств на наступні податкові періоди. Зокрема, встановлено, що у 2010 р. у складі валових витрат платника податку може враховуватися лише 20 % суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, яке утворилося станом на 01.01.2010. І лише на 2011 р. передбачено, що сума від'ємного значення, котра не була врахована у складі валових витрат, та від'ємне значення об'єкта оподаткування, яке виникло у 2010 р., підлягають включенню до складу валових витрат без обмежень;

— подальше підвищення ставок акцизного збору на пиво солодове у 2,4 раза, на інші спеціальні бензини та інші легкі дистиляти — в 6,6 раза, бензини моторні із вмістом свинцю 0,013 г/л або менше — в 1,2 раза, вина натуральні з додаванням спирту — в 4,0 раза, спирт етиловий — у 1,16 раза; специфічних ставок акцизного збору на тютюн — у 2,0 раза, сигарети — в 1,15 раза, сигари — в 2,3 раза;

— обмеження розміру страхового резерву, що створюється за рахунок збільшення валових витрат фінансової установи, для комерційних банків 20 відсотками (на період до 01.01.2011 — 40-ма, на період з 01.01.2011 до 01.01.2012 — 30-ма) суми фактичної заборгованості за всіма видами кредитних операцій за винятком позабалансових, окрім гарантій, для небанківських фінансових установ — не більше 10 % суми боргових вимог;

— запровадження коригуючого коефіцієнта для ставок рентної плати за нафту й газовий конденсат, що розраховується шляхом ділення середньої ціни 1 бареля нафти "Urals", яка склалася на момент завершення торгів нафтою на Лондонській біржі, на базову ціну нафти (560 грн/бар.);

— запровадження індексації нормативів платежів за користування надрами для видобування корисних копалин, визначених у абсолютних значеннях, нормативів збору за геологорозвідувальні роботи та нормативів збору за спеціальне водокористування в частині використання поверхневих і підземних вод.

Результатом реалізації компенсаторної податкової політики у 2009 р., зокрема підвищення ставок акцизного збору, стало зростання надходжень від цього

податку до зведеного бюджету порівняно з 2008-им на 69,2 %, у т. ч. від акцизного збору з вироблених в Україні товарів — на 75,3 %, із увезених на територію України товарів — на 44,5 %, тоді як надходження від інших податків і зборів зменшилися, особливо надходження від мита та податку на прибуток підприємств.

Динаміка податкових надходжень за окремими групами підакцизних товарів показана в табл. 1. Як видно, зростання надходжень акцизного збору відбулося передусім за рахунок тютюнових виробів, бензинів моторних для автомобілів, інших нафтопродуктів. Натомість надходження від акцизного збору зі спирту, під впливом підвищення ставки на нього, зменшилися на половину. Отже, якщо розрахунок на компенсацію втрат бюджету в умовах кризи за рахунок підвищення ставок акцизного збору на тютюнові вироби й дизельне пальне виявився правильним, то щодо спирту етилового — ні. А в цілому завдяки збільшенню надходжень від акцизного збору вдалося зменшити падіння темпів зростання податкових надходжень до зведеного бюджету, за нашими розрахунками, з 12,3 до 8,4 %.

Таблиця 1. Динаміка надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України за 2008—2009 рр.

Підакцизні товари	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів, млн грн			Акцизний збір із увезених на територію України товарів, млн грн		
	2008	2009	темп зростання, %	2008	2009	темп зростання, %
Спирт	120,2	59,6	49,6	0	0	0
Лікєро-горілчана продукція	3 531,5	4 412,0	124,9	89,6	52,6	58,7
Виноробна продукція	346,8	412,8	119,0	29,0	12,3	42,4
Пиво	867,5	1 143,2	131,8	5,9	6,5	110,2
Тютюн і тютюнові вироби (за специфічними ставками)	2 045,1	4 988,2	243,9	106,6	296,1	277,8
Тютюн і тютюнові вироби (за адвалорними ставками)	1 312,5	3 472,4	264,6	114,2	305,3	267,3
Транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів)	127,0	86,7	68,3	308,4	302,2	98,0
Мотоцикли й велосипеди	0,03	0,01	33,3	3,9	1,8	46,2
Кузови для моторних транспортних засобів	0,6	0,3	50,0	85,7	37,0	43,2
Інші підакцизні товари	0	0	0	5,7	1,2	21,1
Бензин моторний для автомобілів	1 263,0	2 312,8	183,1	1 042,6	1 951,5	187,2
Інші нафтопродукти	616,0	1 046,5	169,9	761,3	723,4	95,0
Всього	10 230,1	17 934,5	175,3	2 553,0	3 690,0	144,5

Джерело: розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Економічним наслідком підвищення ставок акцизного збору в умовах кризи стало падіння обсягів виробництва підакцизних товарів. Так, у 2009 р. обсяги виробництва спирту етилового зменшилися порівняно з попереднім роком на 4,3 %, пива солодового — на 6,2 %, сигарет — на 12,3 %. Ще одним наслідком підвищення ставок акцизного збору стало зростання цін на алкогольні напої й тютюнові вироби

(січень 2010-го до січня 2009 р.) на 37,7 % на тлі загального зростання споживчих цін на 11,1 %.

Якщо підвищення ставок акцизного збору вплинуло на діяльність лише виробників підакцизних товарів, то політика затримки з відшкодуванням ПДВ і авансових стягнень податків, передусім податку на прибуток підприємств, до бюджетів, усупереч практиці інших країн, мала значно більший і ширший негативний вплив на діяльність підприємницьких структур в умовах кризи. За даними Національного інституту стратегічних досліджень у 2009 р. переоплати податків зросли на 3,7 млрд грн, або на 41,0 %, а не відшкодовані грошовими коштами суми ПДВ — на 10,1 млрд грн (із 14,1 до 24,2 млрд грн), або на 71,6 %, у т. ч. протерміновані — на 3,3 млрд грн, або у 2,1 раза⁵. Зазначені заходи дали змогу збільшити фінансовий ресурс у розпорядженні держави у 2009 р. та істотно підвищити рівень виконання планових надходжень (табл. 2): з податку на прибуток підприємств — на 23 в. п. (із 53,9 до 76,9 %), з ПДВ — на 24,7 в. п. (8,5 із урахуванням лише переоплат із терміном відшкодування понад 60 днів), тобто з 61,9 (78,1) до 86,6 %.

Таблиця 2. Вплив переоплат на рівень виконання планових надходжень податку на прибуток і ПДВ

Показник	Податок на прибуток	ПДВ
Планові надходження, млн грн	42 962,9	97 642,9
Фактичні надходження, млн грн	33 048,0	84 596,7
Рівень виконання планових надходжень, %	76,9	86,6
Переоплата (невідшкодована сума) на 01.01.2010, млрд грн	9,9	24,2 8,3 (простроч.)
Надходження за відсутності переоплат, млн грн	23 148,0	60 396,7 76 296,7 (простроч.)
Рівень виконання планових надходжень за відсутності переоплат, %	53,9	61,9 78,1 (простроч.)
Темп зростання надходжень за відсутності переоплат, % до попереднього року	48,4	65,6 82,9 (простроч.)

Джерело: розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Водночас наслідком такої політики стало зменшення обігових коштів підприємств, дефіцит яких є особливо відчутним у період кризи, коли кредитні ресурси для підприємств стають ще недоступнішими (у 2009 р. кредити в економіку зменшилися на 1,5 %). При цьому негативний вплив авансових платежів в умовах кризи полягає ще й у тому, що вони штучно підвищують податкове навантаження на платників. За умови, що авансова сума податкових зобов'язань розраховується за результатами минулих (більш благополучних) податкових періодів, через негативні

⁵ Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? — К.: НІСД, 2010. — С. 8.

зміни в діяльності суб'єкта господарювання його аванси будуть значно більшими від фактичного річного податкового зобов'язання. Саме завдяки таким діям влади податкове навантаження на економіку (частка податків разом із платежами до Пенсійного фонду й фондів соціального страхування у ВВП) у 2009 р. залишилося на досить високому рівні — 37,2 %, тобто майже не відрізнялося від його рівня у благополучному 2007-му.

Крім того, така політика закономірно призвела до збільшення масштабів ухилення від сплати податків, яке виявилось чи не єдиним дієвим засобом боротьби за виживання підприємств в умовах кризи. За даними Мінекономіки рівень тінізації економіки зріс із 28 % у 2007 р. до 34 % у 2008-му і 37 % у 2009 р. Відповідно зросли і втрати бюджету від недонадходження податкових платежів, а також втрати бюджетів і позабюджетних фондів соціального призначення внаслідок тінізації економіки — на 67,9 і 66,2 % у 2008 р. відповідно порівняно з попереднім роком (табл. 3).

Таблиця 3. Втрати бюджету від тінізації економіки у 2005—2009 рр.

Показник	2005	2006	2007	2008	2009
Рівень тінізації, %	28,0	27,6	28,0	34,0	37,0
Тіньовий ВВП, млн грн	123 606,6	150 186,2	201 804,7	322 339,0	338 446,4
Частка податків у ВВП, %	24,95	26,36	25,48	26,78	24,63
Податковий коефіцієнт, %	36,65	38,81	37,62	39,15	37,24
Втрати податкових надходжень від тінізації*, млн грн	30 839,8	39 589,1	51 419,8	86 322,4	83 359,3
Втрати надходжень до бюджетів і позабюджетних фондів від тінізації, млн грн	45 301,8	58 287,3	75 918,9	126 195,7	126 037,4

* Втрати бюджету від недоотримання податкових платежів розраховуються шляхом множення обсягу ВВП, виробленого в тіньовому секторі, на частку податків у офіційному ВВП.

Джерело: розраховано за даними Мінекономіки.

Позитивний вплив на діяльність суб'єктів господарювання мало тільки запровадження спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві. Сума цієї пільги (сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів, що не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого підприємства) за даними ДПА у 2009 р. становила 7,66 млрд грн. Отже, сума ПДВ, що залишилася в розпорядженні сільськогосподарських підприємств у 2009 р., перевищила суму бюджетних видатків на сільське господарство (5,80 млрд грн). Із урахуванням інших податкових пільг для сільського господарства загальний бюджетний ресурс, отриманий 2009 р. цим видом економічної діяльності, становив 15,1 млрд грн.

Хороших результатів було досягнуто також завдяки податковій підтримці фінансового сектору економіки, пов'язаній зі створенням страхових резервів банківськими установами. Обсяг наданої їм пільги збільшився у 2008 р. порівняно з 2007-им у 3,58 раза та ще у 3,01 раза у 2009 р., сягнувши 14,6 млрд грн.

Аналіз змін, запроваджених у оподаткуванні 2010 р., свідчить про те, що більшість із них стосувалася окремих груп суб'єктів господарювання, а отже не повинна мати загального впливу на вітчизняний бізнес. При цьому такі з них, як підвищення ставок акцизного збору (якщо вже для латання бюджетних “дірок” треба підвищувати ставки окремих податків), можна вважати найменшим злом, оскільки йдеться про товари, справедливо названі “товарами гріха”, споживання котрих необхідно обмежувати.

Стратегічному напрямку реформування оподаткування в Україні, що визнавався різними урядами та передбачає перенесення податкового навантаження на ресурсні платежі, відповідає запровадження індексації нормативів окремих платежів і коригуючого коефіцієнта для ставок рентної плати за нафту й газовий конденсат.

У цілому виправданим можна вважати відновлення обмежень розміру страхового резерву, що його дозволяється створювати за рахунок збільшення валових витрат фінансової установи.

Наслідки загального характеру можуть спричинити лише зміни, пов'язані з посиленням боротьби з ухиленнями від сплати податків, удосконаленням адміністрування та запровадженням обмежень на перенесення балансових збитків підприємств.

Посилення адміністративного тиску на платників в умовах подолання наслідків фінансово-економічної кризи хоч і можна пояснити зменшенням надходжень до бюджетів, зумовленим як падінням економічної активності, так і збільшенням масштабів ухилення від сплати податків, однак навряд чи можна вважати економічно виправданим кроком.

По-перше, збільшення масштабів ухилення від сплати податків в умовах кризи значною мірою спричинене діями держави й податкових органів та є захисною реакцією платників, котрі не вбачають у діях держави бажання допомогти їм подолати наслідки кризи.

По-друге, теперішні масштаби ухилення від сплати податків в Україні зумовлені не лише чинниками податкової культури, а й загальними інституціональними умовами оподаткування та ведення бізнесу, важливу роль серед яких відіграють відносини між податковими органами і платниками, що характеризуються вибірковим ставленням до платників податків.

По-третє, існує ризик неправомірних дій щодо цілком сумлінних платників із боку посадових осіб податкових органів, перевищення ними своїх службових повноважень. За наявності проблем із незалежністю судів, у яких платники могли б захистити свої інтереси й законні права, будь-які спроби розширити права й повноваження податкових органів та їх посадових осіб, зробити жорсткішими норми податкового адміністрування викликають негативну реакцію не так у тих, хто ухиляється від сплати податків (принаймні частина з них упевнена, що нові правила адміністрування не примусять їх змінити свою поведінку), як у сумлінних платників.

Сказане не означає, що держава не повинна боротися з неплатниками. Йдеться про те, що запровадження жорсткіших правил адміністрування має супроводжуватися реальними кроками на шляху становлення правової держави, боротьби з корупцією, формування незалежної судової влади, становлення партнерських відносин між податковими органами і платниками, дерегуляції підприємницької діяльності, зменшення адміністративного тиску на бізнес.

Підбиваючи підсумок, можна зазначити: й у 2009-му, й у 2010 рр. в Україні проводилася переважно компенсаторна податкова політика, що пояснюється як розбалансованістю державних фінансів, так і відсутністю серйозних кроків на шляху реформування державних видатків. Порівняльний аналіз цієї політики з тією, що проводилася в інших країнах, свідчить, що в Україні фактично не задіяними залишилися інструменти, пов'язані з перекладанням в умовах кризи податкового навантаження на заможних громадян, а також заходи з підтримки ліквідності підприємств реального сектору економіки. Заходи підтримуючої податкової політики стосувалися підприємств окремих видів діяльності. Така політика створила не краще підґрунтя для суспільного сприйняття Податкового кодексу України та стала однією із причин негативної реакції суб'єктів малого підприємництва на його ухвалення.