

## ПРИЧИНИ ТА НАСЛІДКИ ВПРОВАДЖЕННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ В УКРАЇНІ

*Обґрунтовано основні причини впровадження податкових реформ у світі та в Україні, проаналізовано їх ефективність та наслідки.*

**Ключові слова:** податки, податкова реформа, Податковий кодекс, результати впровадження податкової реформи.

Кожна податкова система спрямована на забезпечення фінансування соціальних видатків та на вирішення соціально-економічних проблем держави. Система повинна мінімізувати навантаження на платника податків та затрати держави на адміністрування цих податків, водночас вибирати найоптимальніший їх розмір задля уникнення намірів ухилення від сплати. Податки здійснюють визначальний вплив на рішення домогосподарств у питаннях заощаджень, що відбивається на обсягах інвестицій у економіці країни. Ці рішення визначають не лише розміри податків, але і податкова структура – напрям, за яким різні податкові інструменти побудовані та скомбіновані. Вплив податкової структури на суб'єктів податкових відносин віддзеркалюється на рівні життєвих стандартів населення країни.

З огляду на вищенаведене протягом останніх п'яти років більшість країн Європи та Близького Сходу здійснили реформи у своїх податкових системах. Головною метою останніх є створення такого фіскального середовища, яке б стимулювало суб'єктів економічних відносин до здійснення заощаджень та інвестування, а також до розширення виробництва підприємствами. Важливою метою реформ є прагнення до підвищення конкурентоздатності країни на міжнародній арені. Майже усі такі реформи можна охарактеризувати як зменшення податкових ставок та бази оподаткування задля збільшення ефективності фіскальної політики, шляхом підтримки рівня податкових надходжень на тому ж рівні або, навіть, його збільшенні.

Проблема оцінки ефективності податкових реформ сьогодні є актуальною в контексті їх причин та наслідків впровадження на економіку та добробут країни.

Актуальність нашої теми дослідження на сучасному етапі розвитку економіки країни пояснюється підвищенням конкурентоспроможності і активною глобалізацією господарських процесів. Проблеми податкових реформ досліджуються як вітчизняними економістами, так і закордонними науковцями. Вивченню цих питань присвячені фундаментальні дослідження таких українських вчених як Л. М. Демиденко, Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, І. О. Луніна, В. М. Мельник, А. М. Соколова, В. М. Федосов та інші. За кордоном цій тематиці присвячували свої роботи і

дослідження А. Бризгалін, А. Лаффер, П. Мостовий, В. Родіонова, Д. Черник та ін. Однак, подальші опрацювання проблем реформування податкової системи необхідні на сучасному етапі розвитку країни.

Метою статті є дослідження головних проблем, які покликана вирішити прийнята податкова реформа та оцінка ефективності та відповідності реформи поставленим цілям її впровадження.

Зазначенні вище реформи не минули і України – 2 грудня 2010 року був підписаний Податковий кодекс України, яким із 1 січня 2011 року вводилися практично нові правила адміністрування та справляння податків на території країни. Податковий кодекс України пропонує низку позитивних змін податкової системи та, зокрема, сприяє формуванню цілісної та зрозумілої системи оподаткування. Кодекс запроваджує низку перспективних інструментів, які дозволяють реалізувати стимулюючий потенціал податкової системи України, та надає податковій службі додаткові інструменти для запобігання ухиленню від сплати податків та застосуванню схем мінімізації оподаткування. Позитивним моментом введення в дію кодексу є відсутність плутанини в різних законах та підзаконних актах. Потенційному інвестору не потрібно вивчати десятки законів та сотні нормативних актів, а досить опрацювати податковий кодекс для прийняття рішення про інвестування капіталу. Більшість цих реформ податкової системи можна порівняти з податковими реформами інших країн та виявити схожі тенденції – а саме тенденції до скорочення податкових ставок та підвищення інвестиційної привабливості країни [1].

Тенденції до скорочення податкових ставок у Європі спостерігаються вже впродовж останніх 20 років. Так, наприклад, якщо середня ставка податку на прибуток підприємств у європейських країн у ХХ столітті була на рівні 49,2%, то вже наприкінці 2009 року вона знизилася до 25,2%. Головною рушійною силою таких змін, за визначенням багатьох європейських вчених, є прагнення країн до підвищення їх конкурентоздатності на міжнародній арені [2].

А отже, однією з головних причин здійснення податкових реформ в Україні було підвищення не тільки внутрішньої ефективності податкової системи, але і її зовнішньої конкурентоспроможності. Головною ж роль у прагненні до збільшення кожної країни власної конкурентної спроможності відіграє світова

глобалізація.

Глобалізація – це збільшення відкритості економік країн задля вільної торгівлі між ними, та вільного руху інвестиційного капіталу в поєднанні зі зменшенням транспортних та комунікаційних витрат. Це впливає на побудову податкової політики кожної країни:

- податки прямо впливають на вартість виробленої продукції та наданих послуг, що, як наслідок, відбивається на їх міжнародній конкурентоздатності;
- туризм та міжнародні закупівлі є підтвердженням того факту, що навіть податок на додану вартість, який зазвичай не впливає на експорт, впливає на попит нерезидентів на товари та послуги, вироблені всередині країни;
- податок на доходи фізичних осіб прямо впливає на робочу силу, а особливо на висококваліфікованих та високооплачуваних кадрів при виборі країни, у якій вони бажають працювати. Нераціонально вибрана податкова політика може спричинити до відтоку таких кадрів з держави;
- податок на прибуток підприємств може визначати місце розташування підприємства. Податкова система - лише один фактор серед багатьох інших, які впливають на підвищення конкурентоздатності країни, а інакше відбувався б значний відтік капіталу з країн з високими податковими ставками до країн з низькими, але існує думка, що вибір

місяця розташування найбільш чутливо реагує на податки [3].

Вищенаведені фактори свідчать про те, що кожна країна при реформуванні власної податкової системи повинна спиратися на минуле, а саме: на той момент, коли податки стримували мобільність країни. Але до уваги треба брати й той факт, що глобалізація також підвищує ризик ухилення від сплати податків або використання різноманітних схем мінімізації бази оподаткування за рахунок використання мобільності капіталу. Мобільність значно залежить від податкових ставок, а це означає, що при виборі податкової політики країна повинна спиратися на досвід своїх сусідів і прагнути до співпраці з ними у питаннях побудови податкової політики, що може призвести до зменшення негативної мобільності капіталу.

Отже, одним з позитивних напрямів податкової реформи в Україні стало зниження ставок ключових податків. Зменшення ставки податку на прибуток з 2011 до 2013 року із 25 до 19%, а з 1 січня 2014 року – до 16%. Податок на додану вартість з 2014 року знизиться із 20 до 17%. Після такого зменшення ставки податку на прибуток Україна буде мати одну з найнижчих номінальних ставок у Європі (рис. 1). А зниження ставки податку може створити максимально сприятливий податковий режим для залучення іноземного капіталу.

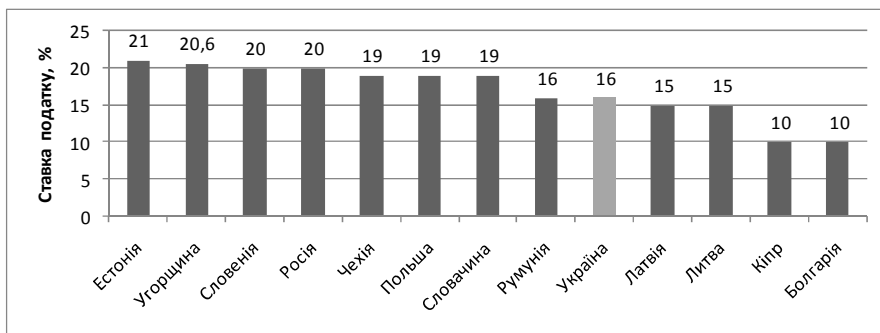


Рис. 1. Ставки податку на прибуток у країнах Європи [4]

Загальний обсяг прямих іноземних інвестицій, внесених в Україну, на 2011 рік склав 48466,2 млн. дол., що на 8,4% більше обсягів інвестицій на кінець 2010 року, та в розрахунку на одну особу становив 1060,8 дол. (рис 2). Як і в попередні періоди, основними країнами-інвесторами є Кіпр, Німеччина, Нідерланди, Російська Федерація, Австрія. А це свідчить, що значна частина інвестицій минулого року – 25%, фактично не є інвестиціями взагалі, оскільки надійшли вони з Кіпру, який є офшорною зоною. Зважаючи на зростання обсягу інвестицій у минулому році, індекс інвестиційної привабливості України також незначно виріс. Згідно з даними Європейської бізнес-асоціації індекс інвестиційної привабливості виріс у цьому періоді порівняно з минулим на 0,12 і досяг позначки 3,4 за п'ятибальною шкалою.

Отже, як видно за останні чотири роки, темп зростання надходжень інвестиційних коштів в Україну значно зменшився, і впродовж періоду з 2007 року по 2011 рік він взагалі мав негативну динаміку. Лише у 2011 році темп зростання інвестиційних коштів в Україну почав збільшуватись, але усе одно він значно менший за аналогічний темп зростання

докризисного періоду.

Ухвалення Податкового кодексу на сьогодні не виправдовує очікувань бізнесу з точки зору поліпшення інвестиційного клімату. До вищенаведених фактів можна додати й те, що впродовж минулого періоду податковим кодексом було визначено автоматичне повернення податку на додану вартість лише 24 компаніям з двох тисяч, які за всіма параметрами могли розраховувати на таке повернення.

Вагомим показником, за яким можна стверджувати про внутрішню ефективність здійснення податкових реформ у країні, є вплив цих реформ на рівень валового внутрішнього продукту у країні. Однак на практиці може бути складно відрізнити збільшення обсягу ВВП від його реального темпу приросту. Оскільки будь-яка політика з підвищення обсягу валового внутрішнього продукту у країні призведе до збільшення його темпу зростання, а отже це утруднює розпізнання запланованого темпу зростання національної економіки від реального темпу приросту завдяки проведеним реформам. Головним чином усе залежить від напряму самих податкових реформ і того,

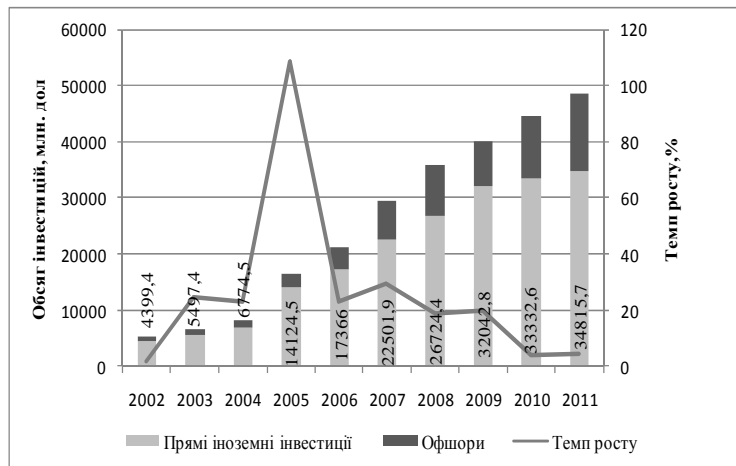


Рис. 2. Прямі іноземні інвестиції в Україну у 2002-2011 рр., млн. дол. [5]

наскільки вони можуть потенційно вплинути на рівень ВВП.

Відповідно до міжнародної практики прийнятною методикою, яка застосовується в країнах ОЕСР, є методика за якою рівень податкового навантаження на економіку загалом визначається як відношення

суми сплачених податків до валового внутрішнього продукту у ринкових цінах (тобто до документальної підтвердженої вартості кінцевого виробництва товарів і послуг всередині країни) [6]. Динаміка такого коефіцієнта в Україні показана на рис. 3.

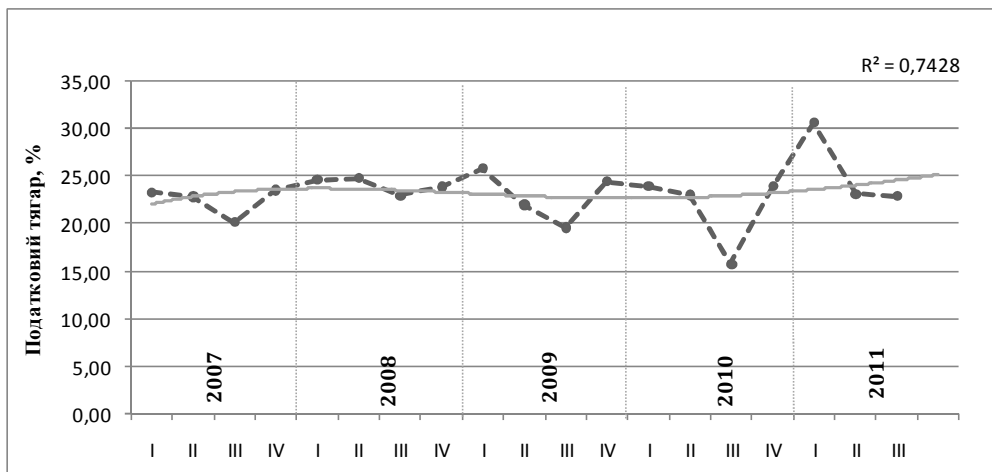


Рис. 3. Поквартальна динаміка коефіцієнта податкового тягаря в Україні протягом 2007 – 2011 років [7]

Проте необхідно зазначити, що такий спосіб обчислення податкового тягаря не враховує витрат, пов'язаних із справлянням податків, тобто витрат на формування податкового законодавства, утримання податкової служби, ведення особливого обліку платниками податків, укладання і подання ними податкової звітності.

Аналіз рівня податкового навантаження в Україні за допомогою цього коефіцієнта вказує на те, що він є досить низьким. За цим критерієм Україна за рівнем податкового навантаження в середньому за 5 років у 22,48% знаходиться в одній групі з такими країнами, як США, Японія, Португалія, Ірландія. Насправді ж такі дані не відповідають дійсності, а рівень податкового навантаження є суттєво заниженим. Це можна пояснити двома впливовими факторами. По-перше – офіційний ВВП в Україні – це приблизно лише половина реально одержаних господарських результатів. А по друге – це неврахування при обчисленні податкового коефіцієнта суми витрат, пов'язаних із справлянням податків. А у 2011 році до

витрат на адміністрування податків ще можна додати витрати, пов'язані з податковою реформою, які використовуються на здійснення переходу від старих до нових податкових норм. Причому ці затрати стосуються не тільки податкових та інших державних органів, але й також підприємницьких структур.

Це означає, що податкове навантаження у 2011 лише збільшиться, як можна побачити на рисунку 3. За різними оцінками, податковий тягар на економіку країни складає від 30 до 50% ВВП [8]. Таке оподаткування є значно вищим, ніж у розвинених країнах світу, та негативно впливає на економіку нашої країни.

Останнім, одним з головних методів оцінки внутрішньої ефективності проведення податкової реформи, є аналіз обсягу податкових надходжень до бюджету країни. Податкові надходження є головним джерелом доходу бюджету кожної країни, а отже від їх обсягу напряму залежить обсяг фінансування соціальних заходів.

Якщо взяти до уваги, що з прийняттям

Податкового кодексу одночасно знижуються ставки податку на прибуток та податку на додану вартість, можна спрогнозувати, що це призведе до значного падіння доходів державного бюджету на 2,8 % від ВВП або майже 10 % його загальних доходів. У Податковому кодексі не обумовлено компенсаційні джерела, які дозволили б покрити втрату доходів. Крім того, не оприлюднене, за рахунок стримування яких статей видатків бюджету будуть компенсуватися звуження доходної бази від зменшення ставок податків.

Сумнівним також з точки зору доцільності та ефективності є положення стосовно зниження ставки ПДВ. Цей податок є одним з непрямих, тому фактичним суб'єктом оподаткування є кінцевий споживач, а не підприємство, що його сплачує. Таким

чином, зниження ставки ПДВ до 17% в умовах гострого дефіциту ресурсів не є оптимальним з точки зору економічної ефективності.

Отже, для статистичного відображення розрахуємо та побудуємо таблицю задля порівняння податкових надходжень до та після здійснення податкових реформ (табл. 1) [9].

З отриманих результатів можна побачити, що попри скорочення податкових ставок у 2011 році спостерігається не зниження обсягу доходів до бюджету, а, навпаки, його збільшення – на 24,32%. Причому такий темп зростання є чи не найбільшим за останні п'ять років. Як не дивно, головним чинником який це спричинив, виявилися не неподаткові надходження, а саме податкові.

Таблиця 1. Порівняльний аналіз динаміки та структури податкових надходжень у 2008-2011 роках

Показник	Податкові надходження у т.ч., млн. грн.	Податок з доходів фізичних осіб, млн. грн.	Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	ПДВ, млн. грн.	Акцизний податок, млн. грн.	Місцеві податки і збори, млн. грн.	Всього доходи, млн. грн.
2008 рік							
Сума, млн. грн.	227 164,80	45 895,80	47 856,80	92082,00	12783,15	819,96	297 893,00
Структура, %	76,26	15,41	16,07	30,91	4,29	0,28	100
2009 рік							
Сума, млн. грн.	208 073,20	44 485,30	33 048,00	84596,00	21624,48	808,62	272 967,00
Структура, %	76,23	16,3	12,11	30,99	7,92	0,30	100
Відхилення (млн. грн.) 2009 р./2008 р.	-19 091,60	-1 410,50	-14808,80	-7485,00	8841,33	-11,34	-24 926,00
Темп зростання, % 2009 р./2008 р.	91,6	96,93	69,06	91,87	169,16	98,62	91,63
2010 рік							
Сума, млн. грн.	234 447,80	51 029,30	40 359,10	86315,00	28316,07	819,45	314 506,30
Структура, %	74,54	16,23	12,83	27,44	9,00	0,26	100
Відхилення (млн. грн.) 2010р./2009р.	26 374,60	6 544	7 311,10	1719,00	6691,60	10,83	41 539,30
Темп зростання, % 2010р./2009р.	112,68	114,71	122,12	102,03	130,94	101,34	115,22
2011 рік							
Сума, млн. грн.	325 312,18	60567,39	46664,8	125600,7	37429,9	2370,26	390998,8
Структура, %	83,20	15,49	11,93	32,12	9,57	0,61	100,00
Відхилення (млн. грн.) 2011р./2010р.	90864,38	9538,09	6305,70	39285,70	9113,83	1550,81	76492,50
Темп зростання, % 2011р./2010р.	138,76	118,69	115,62	145,51	132,19	289,25	124,32

Впродовж останнього року сума податкових надходжень зросла на 38,76%. Такий значний приріст збільшив їх вагомість у доходах на 8,66 відсоткових пункти до 83,2%. Позитивна динаміка спостерігається за всіма групами податків, а темп зростання кожного з них є значно вищим порівняно з минулими роками. Попри зниження ставки податку на прибуток до 23% – у 2011 році обсяг його надходження збільшився на

15,62%. Але його питома вага у загальних доходах, та й податкових надходженнях знизилася на 0,9 відсоткових пункти і склала 11,93%.

Позитивні зрушення можна побачити і у динаміці податку на додану вартість. Так, частково, завдяки удосконаленню норм адміністрування та справляння податку у 2011 році вдалося досягти приросту у 45,51%. Але до уваги необхідно брати, що ще не всі

норми набрали чинності і з 1 січня 2014 року ставка ПДВ знизиться до 17%. Це може призвести до скорочення обсягу надходжень з цього податку на 15%.

Позитивний вплив реформ можна побачити і на змінах у місцевих податках. Так, хоч з прийняттям Податкового кодексу замість 28 загальнодержавних та 14 місцевих обов'язкових платежів, що були закріплені Законом України «Про систему оподаткування», було запроваджено відповідно 19 та 5 платежів, обсяг надходжень з місцевих податків та зборів зріс майже в 2 рази, а саме - на 189,25%.

Пояснити причини такого збільшення податкових надходжень доволі важко. Відомі три основних активні способи збільшення податкових надходжень у бюджет: розширення кола платників податків, збільшення числа тих об'єктів, з яких стягуються непрямі податки, підвищення податкових ставок і при прямому, і при непрямому оподаткуванні. Виходячи зі змін, які були здійснені у податковій політиці у 2011 році, вважаємо, що жоден з цих способів не підходить.

А отже, збільшення вдалося досягти здебільшого завдяки використанню податкового потенціалу України. Попри високий фіскальний тиск, Україна має значний резерв для збільшення податкових надходжень. Це обумовлено наявністю значного тіньового сектору економіки, який за різними оцінками становить від 20 до 50 % ВВП. Одним із ключових чинників високої частки тіньової економіки є мінімізація та ухиляння від сплати податків. Дотримання податкової дисципліни платниками податків, під якою розуміється своєчасне внесення фізичними і юридичними особами встановлених законом обов'язкових платежів і зборів до державного і місцевого бюджетів країни, має велике значення, коли майже половина доходів господарюючих суб'єктів, працюючого населення ховається в тіні.

Отже, якщо боротьбою з ухиляннями від сплати мають займатися органи податкової міліції, то мінімізація оподаткування є наслідком неузгодженості, суперечливості та недосконалості чинного законодавства. Прийняття Податкового кодексу надало змогу вирішити низку суперечностей та недосконалостей, що дозволило податковій системі зробити значний крок уперед, у напрямі зменшення обсягів мінімізації оподаткування та збільшенні податкових надходжень через створення стимулів для органів влади щодо посилення фіскальної ефективності місцевих і загальнодержавних податків.

Таким чином, можна сказати, що головною рушійною силою податкових реформ на світовому економічному просторі є процеси посилення конкуренції між країнами та посилення глобалізації. А отже, при їх здійсненні необхідно брати до уваги не лише спроби збільшення податкової бази, а й вищенаведені фактори, якщо країна хоче покращити свою інвестиційну привабливість.

Податкові реформи в Україні були здійснені наприкінці 2010 року з прийняттям Податкового кодексу, який повинен був вирішити проблему покращення фіскальної політики країни та підвищити її конкурентноздатність на міжнародній арені у питаннях залучення інвестицій.

Якщо ж оцінити результати після першого року дії реформи, то можна сказати, на сьогодні Податковий кодекс проблему підвищення міжнародної конкурентоспроможності України не вирішив.

Реформа практично не вплинула на обсяг інвестицій в Україну та на проблему відтоку висококваліфікованої робочої сили.

Також податкова реформа не призвела до зменшення податкового тягаря на підприємства. А якщо взяти до уваги витрати на здійснення переходу від старих правил оподаткування до нових, та адаптацію до нового законодавства – це ще й збільшило податкове навантаження у країні.

Поряд з невіршеними проблемами, з прийняттям Податкового кодексу вдалося досягти збільшення обсягу податкових надходжень до бюджету, навіть при поступовому скороченні податкових ставок на основі податки та скороченні переліку місцевих податків та зборів. Це дозволило податковій службі дещо зменшити обсяги спроб ухилення та мінімізації сплати податків.

Отже, подальша розбудова податкової системи вкрай необхідна. Поряд з позитивним внутрішніми ефектами від здійснення податкових реформ необхідно прагнути і до позитивного зовнішнього ефекту від тих же реформ. Однією з головних цілей повинно бути покращення інвестиційної привабливості України шляхом розбудови конкурентоздатної податкової політики на міжнародній арені.

### Список літератури

1. *Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.*
2. *Aaberge, R. Designing optimal tax swith a microeconomic model of household labour supply / R. Aaberge, U. Colombino // Centre for Household Income, Labour And Demographic Economics Working Paper, 2010. – 06/2010.*
3. *Tax Policy Reform and Economic Growth // OECD, OECD Publishing, 2010.*
4. *Офіційний сайт світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <http://web.worldbank.org/>*
5. *Офіційний сайт Європейської бізнес асоціації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eba.com.ua>*
6. *Амоша, О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневецький // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 11-19.*
7. *Офіційний сайт державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>*
8. *Молдован, О. О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О. О. Молдован, О. В. Шевченко. – К.: Нісд, 2010. – 80 с.*
9. *Офіційний сайт державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.*

---

## РЕЗЮМЕ

*Садовенко Марина*

### **Причины и последствия внедрения налоговой реформы в Украине**

Обосновано основные причины внедрения налоговых реформ в мире и в Украине, проанализировано эффективность и последствия данных реформ.

## RESUME

*Sadovenko Maryna*

### **The reasons and consequences of introduction of tax reform in Ukraine**

The main reasons of introduction of tax reforms in the world and in Ukraine are grounded. The efficiency and consequences of these reforms are analyzed.

*Стаття надійшла до редакції 13.04.2012 р.*