

ФІНАНСИ ТА ІНВЕСТИЦІЙНО – БУДІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 336.343.359 (477)

ОЦІНЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Дубинецька П.П.

E-mail: paulina.dubynetska@gmail.com

Львівський національний університет імені Івана Франка

У статті розглянуто основні результати реформування податкової системи України протягом 2010-2013рр. та оцінено їх ефективність. Виявлено стан виконання завдань Програми економічних реформ на 2010-2014 роки щодо реформування податкової системи. За результатами досліджень Світового банку, Міжнародного економічного форуму, консалтингової компанії Pricewaterhouse Coopers та Європейської бізнес-асоціації зроблено висновки про те, що податкова політика є ключовим стримуючим чинником для підприємницького та інвестиційного клімату. Основними негативами податкової системи України респонденти визнали: надмірний податковий тиск, надмірну кількість податкових платежів, складність адміністрування податків, перевищення службових повноважень працівниками податкової служби. Проаналізовано реалізацію фіскальних завдань податкової реформи, зроблено висновки про позитивну динаміку надходжень до Державного бюджету у 2008-2012 рр., яка однак супроводжується зростанням адміністративного тиску на малий бізнес та корупції у податкових органах, зберіганням тенденцій приховування доходів від оподаткування представниками великого підприємництва, наданням необґрунтованих пільг ряду галузей економіки.

Ключові слова: податкова система, податкове регулювання, оподаткування, податкові пільги, адміністрування податків, податковий тиск, реформування податкової системи, ефективність податкової системи

UDC 336.343.359 (477)

EVALUATION OF THE TAX REFORM RESULTS IN UKRAINE

Dubynetska P.P.

E-mail: paulina.dubynetska@gmail.com

Ivan Franko National University of Lviv

The article reviews the main results of taxation reform in Ukraine during 2010-2013 and assesses their effectiveness. The state of Economic Reform Program for 2010-2014 to reform the tax system has been detected. According to the research of the World Bank, World Economic Forum, a consulting company Pricewaterhouse Coopers and the European Business Association concludes that fiscal policy is a key deterrent to business and investment climate. The main negatives of the tax system in Ukraine respondents acknowledged: excessive tax burdens, excessive amounts of tax payments, the complexity

of tax administration, and abuse of powers of tax authorities. Realization of fiscal tasks of tax reforming has been analyzed, positive dynamics of revenues to the state budget in 2008-2012 has been revealed, but is nevertheless accompanied by increased administrative burden on small businesses and illegal actions of tax officials' storage trends concealment of income tax by the big business, giving unwarranted benefits a number of industries.

Key words: tax system, tax regulations, tax, tax relief, tax administration, tax burden, reforming the tax system, the efficiency of the tax system

Актуальність проблеми. Досвід провідних країн-реформаторів (Сінгапуру, Кореї) показує, що для українського прориву потрібні радикальні економічні реформи і насамперед податкова реформа. Саме через фіскальну систему держава управляє бізнесом, дає необхідні сигнали для забезпечення сталого розвитку. Тому прийняття Податкового кодексу наприкінці 2010 року було презентовано як перший і радикальний крок економічних реформ.

Проте прийняття Податкового кодексу, на жаль, не підвищило ефективність податкової системи. Зважаючи на сьогоденішню економіко-політичну ситуацію, важливим є швидке і кардинальне проведення податкової реформи, усунення основних вад податкової системи та перехід до нових принципів співпраці держави, громадян та бізнесу в галузі оподаткування. Власне в сьогоденішніх реаліях суспільство є психологічно готовим до цих змін і сприйняття ним реформ відбудеться найбільш лояльно. Для окреслення нових напрямів і завдань необхідним є проведення ґрунтовного аналізу стану справ у податковій системі України та оцінки її «реформаторських ініціатив і досягнень».

Аналіз останніх наукових досліджень. Проблема формування ефективної системи оподаткування як одного із основних елементів макроекономічної політики у ринковій економіці досліджувалася класиками економічної думки К. Марксом, Дж. М. Кейнсом, К. Рау, Д. Рікардо, А. Смітом, М. Туган-Барановським.

Серед сучасних українських науковців, які досліджували проблеми ефективного реформування податкової системи варто назвати В. Андрущенко, Г. Балашова, З. Варналія, В. Вишневського, В. Гейця, Т. Єфименко, В. Загорського, В. Кміть, А. Крисоватого, І. Луніну, Т. Мединську, О. Молдована, Ю. Тимошенко, А. Соколовську, О. Шевченко та ін. Проте ефективність податкової системи України порівняно з іншими країнами світу, як вже зазначалося, й надалі залишається невисокою, що

спричиняє необхідність подальших досліджень у цій сфері та впровадження їх у практику.

У зв'язку з тим, що протягом останніх років інформаційний простір заповнили виключно негативні соціологічні, економічні та суспільні оцінки ефективності податкової системи України, було виявлено ряд фактів корупції та ухиляння від оподаткування публічних осіб, визріла нагальна необхідність моніторингу ефективності проведення податкової реформи. Здійснення заходів без відстежування їх результативності у досягненні поставлених цілей та ефективності зусиль, спрямованих на їх впровадження, є виключно політичним кроком і не веде до якісних змін у економіці. Контроль та оцінювання проміжних результатів податкового реформування, що є предметом дослідження даної статті, повинен стати підґрунтям ефективного управління відхиленнями, коригування цілей, завдань та засобів у досягненні стратегічних результатів податкової реформи.

Метою роботи є формування параметрів оцінювання результатів реформування податкової системи, виявлення основних проблем та досягнень податкової системи України на основі узагальнення оцінок провідних міжнародних організацій та надання обґрунтованих рекомендацій.

Викладення основного матеріалу дослідження. Концептуальні засади податкової реформи було закладено у 2010 році у рамках президентської Програми економічних реформ на 2010-2014 роки, і успішність її реалізації визнано передумовою відновлення довіри до української держави пересічних громадян, бізнесу та міжнародної економічної спільноти.

Основними проблемами податкової системи в Програмі економічних реформ зазначено наступні [1]:

– значна витрата часу й коштів суб'єктів підприємницької діяльності на ведення податкового обліку й сплату податків;

– неефективна й надмірно витратна для держави й бізнесу система адміністрування податків і зборів, що неспроможна забезпечити повноцінне наповнення державного бюджету й зниження частки тіньової економіки з одночасним дотриманням балансу прав податкових органів і платників податків;

- нестабільність і непередбачуваність податкової системи, що призводить до високих податкових ризиків для бізнесу й обмежує можливість середньо- і довгострокового планування;
- високий рівень ухилення від податків і нерівномірне податкове навантаження на підприємства різного розміру й окремі галузі економіки;
- невиконання податковою системою функції згладжування соціальної нерівності.

Попри те, що заходи податкового реформування розплановані у часі до 2014 р., більшість основних завдань щодо її реалізації було здійснено у 2010-2011 рр. Отож на сьогодні можна оцінити проміжний результат впровадження змін.

Основні заходи, які необхідно було реалізувати в рамках першого етапу податкової реформи, систематизовано в таблиці 1.

Таблиця 1. Стан виконання завдань Програми економічних реформ на 2010-2014 роки щодо реформування податкової системи

Заходи щодо реалізації	Результат	Термін виконання	Стан виконання
1	2	3	4
Прийняття Податкового кодексу України	Податковий кодекс України	2010	Виконано
Спрощення податкового обліку та звітності	Відповідні норми Податкового кодексу	2010	Виконано
Введення єдиного соціального внеску	Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»	2011	Виконано
Реформування спрощеної системи оподаткування	Закон України про внесення змін до Податкового кодексу щодо реформування спрощеної системи оподаткування та звітності суб'єктів малого підприємництва	2011	Виконано
Введення в дію та реалізація Податкового кодексу України	Розроблення та внесення на розгляд Кабінету Міністрів України проектів актів Кабінету Міністрів України для реалізації положень Податкового кодексу України	2011	Виконано по ключових позиціях
Реформування державної податкової служби	Розроблення та супроводження проекту Закону України про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»	2011	В процесі виконання
Подолання негативних явищ в сфері відшкодування ПДВ	Повернення накопиченої заборгованості щодо відшкодування ПДВ державними цінними паперами й забезпечення своєчасного відшкодування ПДВ починаючи з 1 серпня 2010 р.	2011	Виконано
Запровадження механізмів справляння податку на майно	Постанова КМУ про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	2012	В процесі виконання

Адаптовано автором у часі на основі [13]

Як відображено у таблиці 1, за формальною ознакою зору більшість завдань Програми економічних реформ на 2010-2011 роки було виконано. Проте постає питання щодо ефективності проведених реформ з точки зору реалізації нею поставлених завдань.

Податкова реформа в Україні була покликана реалізувати такі основні завдання: по-перше, створення сприятливого фіскального клімату для бізнесу та інвестицій, виведення в правове поле тінізованих фінансових ресурсів, по-друге, збільшення доходів бюджету в умовах значного дефіциту та прогресуючого розбалансування державних фінансів. Власне, це ті головні питання, які неможливо було вирішити у рамках колишнього заплутаного податкового законодавства і на виконання яких спрямована податкова реформа.

Узагальнюючи ряд проведених досліджень в сфері оподаткування, можна стверджувати, що з ухваленням Податкового кодексу не вдалося вирішити ключові проблеми податкової системи України. Так, за оцінками консалтингової компанії PricewaterhouseCoopers, Україна належить до десяти країн з найскладнішими податковими системами. Податкове навантаження на економіку в Україні залишилося на рівні 55,9%, тоді як у країнах Східної Європи та Центральної Азії та високорозвинених країнах – близько 40% (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняння основних показників ефективності податкової системи України з країнами Східної Європи та Центральної Азії та високорозвиненими країнами [15, с.77]

Показник	Україна	Східна Європа та Центральна Азія	Високорозвинені країни
Платежі, кількість на рік	28	26	12
Час, годин на рік	390	246	175
Податок на прибуток, %	11,2	9,0	16,1
Оподаткування праці, %	43,1	22,6	23,1
Інші податки, %	0,7	7,0	2,0
Загальний рівень податкового навантаження, % до прибутку	55,9	38,7	41,3

Водночас за кількістю податків Україна посідає 91-ше місце у рейтингу серед 185 країн світу, обстежуваних щорічно Світовим банком, за податковим навантаженням – 154-те, а за витратами часу на адміністрування податку – 171-ше місце. Загалом серед груп країн, своїх найближчих сусідів – ЄС, ЦСЄ та СНД – Україна має найгірші оцінки ефективності податкової системи [15].

Податкова політика залишається гальмуючим чинником розвитку бізнесу, оскільки Україна за два роки перемістилася із 183-го місця, яке вона міцно тримала протягом останніх років, всього лиш на 164-те. Незважаючи на те, що певні зрушення у зв'язку із впровадженням податкової реформи відбулися, результат таких змін виявився порівняно незначним.

Аналіз індексу конкурентоспроможності України [2], який розраховує Всесвітній економічний форум, у 2013-2014 рр. теж доводить, що найбільш проблемними факторами для ведення бізнесу в країні поряд із корупцією та бюрократією є податкова політика, а саме податкове регулювання та розмір податків (табл. 3).

Таблиця 3. Найбільш проблемні фактори для ведення бізнесу в Україні 2013-2014 роках за індексом конкурентоспроможності України

	Проблемний чинник	Частка (ступінь впливу)
1.	Обмежений доступ до фінансів	16,7%
2.	Корупція	15,5%
3.	Державна бюрократія	13,4%
4.	Податкове регулювання	11%
5.	Політична нестабільність	10,1%
6.	Розмір податків	8,4%

Складено автором на основі даних[2]

І ще одне дослідження Європейської бізнес-асоціації вказує теж на те, що основними проблемами для бізнесу в Україні залишаються зростання податкового навантаження, корупція, відсутність верховенства права, відсутність дерегуляції, яка не введена в дію, а лише задекларована у нормативно-правових актах. Так, відповідно до результатів третьої хвилі опитування ЕВА, в IV кварталі 2012 року – I кварталі 2013-го загальний показник якості податкової системи становив 2,32 бала за п'ятибальною шкалою. Сотні європейських компаній, що брали участь в опитуванні, вважають, що невелике погіршення сталося за всіма напрямками [7].

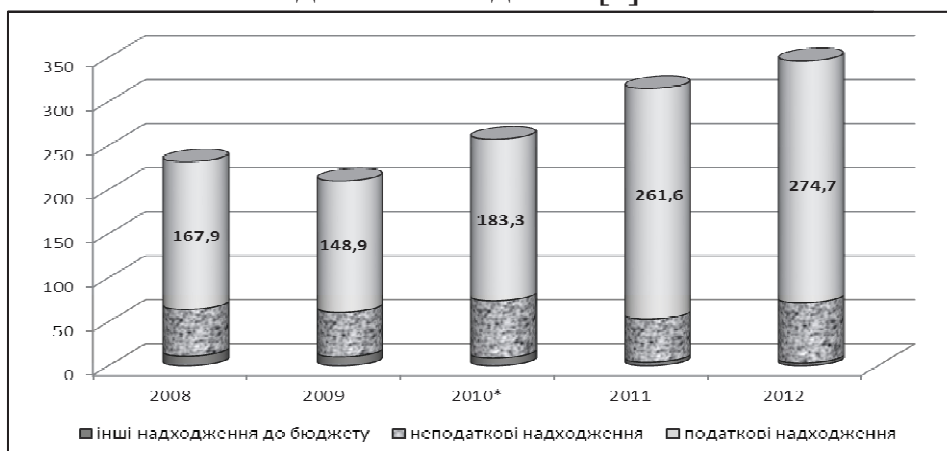
В цілому, за висновком Європейської бізнес-асоціації, українська влада не створила сприятливих умов для хорошого інвестиційного клімату у країні та розвитку бізнесу [6]. При цьому 11% респондентів вважають за необхідне змінити Податковий кодекс, а 4,5% підприємств рекомендують дотримуватися норм законодавства з паралельним запровадженням індивідуальної відповідальності інспекторів за неправомірні дії [3].

Згідно з індексом ЕВА, адміністрування податків все ще залишається важким для бізнесу, а податкове законодавство не сприяло залученню інвестицій та веденню бізнесу 61% підприємств.

Хоча варто відзначити й деякі позитивні тенденції. У 2013 році експерти Світового банку зазначили спрощення сплати податків шляхом удосконалення системи електронного документообігу, спрощення звітності

за податком на прибуток, ПДВ і соцвнеском, завдяки чому скоротився час на подачу звітності на 101 годину (з 491 до 390 годин) [15], спрощення процедури одержання посвідчення платника ПДВ тощо. Це дна з передових практик, що враховуються у дослідженні, і все більше країн надають бізнесу таку можливість. 74 держави зараз дозволяють підприємствам заповнювати декларації і сплачувати податки в он-лайн режимі. Електронна система декларування та сплати податків, у разі належної імплементації та використання більшістю підприємців, вигідна як владі, так і бізнесу. Для податкових служб електронна подача звітності полегшує навантаження і знижує операційні витрати – такі як витрати на збір, зберігання та обробку податкових декларацій. У той же час, це підвищує законслухняність у податковій сфері та економить час. Для платників податків електронна процедура подання податкової звітності не тільки економить час, але і сприяє зменшенню кількості помилок при заповненні податкових декларацій, полегшуючи підготовку, подання звітності та сплату податків, знижуючи потенційні ризики корупції, які значно вищі при більш частих контактах підприємців з податківцями.

Щодо результатів наповнення бюджету у 2011-2012 рр., то думки фахівців розходяться. Як можна побачити з рисунку 1 податкові надходження до державного бюджету у 2008-2012 рр. поступово зростали. Виняток складає 2011 рік, у якому статистично було продемонстровано значний приріст обсягів надходження податків. Стрімкому зростанню доходів загального фонду державного бюджету в 2011 році, порівняно з попереднім, на 58 млрд. 350 млн. грн., або 28,1%, сприяли, за експертною оцінкою Рахункової палати, як економічні чинники, так і окремі норми Податкового та нового Бюджетного кодексів [4].



(*без врахування відшкодування ПДВ в обсязі 16 435,9 млрд. грн. за рахунок випуску ОВДП)

Рис. 1. Динаміка податкових надходжень до державного бюджету в 2008-2012 роках
Побудовано автором на підставі даних Державної казначейської служби [4, 5]

Проти 2011 року надходження до Державного бюджету України у 2012 році зросли на 31437,1 млн. грн., або на 10% [4]. При цьому за розрахунками Національного банку України індекс інфляції за 2012 рік склав від'ємне значення -0,2% [12]. За твердженням фахівців Міністерства фінансів незначне зростання доходів держбюджету було пов'язане із нестабільністю на світових фінансових ринках, розгортанням боргових проблем розвинених країн, а також погіршення кон'юнктури і зменшення попиту на світових товарних ринках, спричинені уповільненням темпів зростання світової економіки. В той же час фахівці Європейської бізнес-асоціації відзначають у 2012-2013 рр. значне посилення посилення фіскального тиску. Це викликало значні труднощі в діяльності 30% респондентів. Тиск виражався, зокрема, в пропозиції 77% компаній сплатити податки авансом. Обтяжливі перевірки торкнулися 30% підприємств, а упереджені рішення судів або податкових органів – 35%.

Надмірний податковий тиск на бізнес, на думку експертів, виявляється у зростанні частки податкових надходжень у ВВП, яка у 2012 році збільшилася до 25%. Це найвищий рівень за роки незалежності, а у 2013 році очікується, що частка податкового навантаження зросте до 26%, що також є рекордним показником. Державна податкова служба продовжує неправомірні дії, забороняючи перенесення збитків минулих років, а також відшкодовуючи ПДВ тільки після повернення 50-70% цих сум в якості передоплати податку на прибуток або купівлі держоблігацій [7].

Отже, можемо констатувати, що зростання доходів державного бюджету України супроводжувалося перевищенням службових повноважень та незаконними діями з боку органів Податкової служби, що негативно вплинуло на підприємницький клімат.

Попри це, тінізація економіки, за офіційними оцінками Мінекономіки залишається на високому рівня та сягає 35% офіційного ВВП. Експерти оцінюють її 45% від ВВП. У зв'язку із цим за підрахунками консалтингової компанії Boston Consulting Group, українські підприємства щороку недоплачують у бюджет 25 млрд. дол. США, приховуючи майже 20% прибутку від сплати податків. Співвідношення податкових втрат до ВВП досягає 20%, і за цим показником Україна в лідерах серед інших країн рейтингу. Лише формалізовані обсяги податкових пільг перевищують 50 млрд. грн. [6].

Варто зазначити, що незрозуміла і непрозора практика надання пільг стосується передусім податку на прибуток підприємств. Наприклад, у

фінансовій сфері сума пільг перевищує навіть суму сплаченого податку. Готелі і ресторани теж отримували пільг більше, ніж сектори промисловості. Внаслідок цього податкове навантаження за податком на прибуток на різні сектори економіки вкрай нерівномірне і коливається від 4% для сільського господарства до 40–50% – для багатьох галузей промисловості [10].

Значне зростання платежів за податком на прибуток відбулося зокрема у галузі виробництва та обробки деревини (на 40%), виробництва неметалевих мінеральних виробів (на 60%), целюлозно-паперовій промисловості (на 32%). На думку фахівців податкової служби, перевищення реальних надходжень над прогнозними відбулося як внаслідок ефективної роботи із руйнування схем мінімізації податкових зобов'язань, ухилення від сплати податків, так і як результат позитивної динаміки розвитку національної економіки [8].

Разом з тим, аналітичні дані Державної служби статистики вказують на те, що саме в цих галузях спостерігалось зниження обсягів виробництва. Очевидно, що тенденція зниження обсягу виробництва поряд із зростанням відрахувань за податковими зобов'язаннями має негативний вплив на майбутній розвиток галузей.

В той же час орієнтир ефективності податку на прибуток – це мотивація інвестиційної та інноваційної діяльності. І досягається це не за рахунок зниження ставки оподаткування чи надання пільг у ставках, а шляхом запровадження прискореної амортизації, надання податкового інвестиційного кредиту, вирахування з оподаткованого прибутку витрат на науково-дослідну, інноваційну діяльність та інші. Такі механізми мотивації інвестиційної та інноваційної діяльності тривалий час успішно використовуються в США. Завдяки цьому за останні півстоліття обсяги амортизаційних відрахувань у Сполучених Штатах зросли у 90 разів, а податок на прибуток – лише в 13 разів. Аналогічний досвід є і в інших розвинених країнах. Якщо у середині ХХ ст. частка амортизаційних відрахувань у структурі інвестицій у країнах ОЕСР становила 25-30%, то нині на них припадає вже 70-80%. Частка ж прибутку, яка витрачається на інвестиції, знизилася з 50 до 10%, а позикових коштів – з 30 до 15%. Для порівняння: в Україні частка амортизаційних відрахувань у структурі інвестицій становить лише 15-20% [6]. Тому потреба в розкритті мотиваційного потенціалу податків для інноваційного розвитку має стати одним з ключових завдань подальшого реформування.

Висновки. Як показують результати аналізу, оцінка результатів проведення податкової реформи не може бути однозначною, відображаючи ряд позитивних і негативних тенденцій. Поряд із зростанням податкових надходжень до державного бюджету, ліквідації заборгованості за відшкодуванням ПДВ, запровадженні системи електронної звітності, є ряд тривожних сигналів. Так, зокрема процедура справляння податків стала більш жорсткою, відсутні зрушення у подоланні проблем корупції та тінізації економіки, існує значний податковий тиск при оподаткуванні.

Проте процес реформування податкової системи триває, вдосконалюються методи запровадження змін, до обговорення залучається громадськість. І проміжні результати реформування неодмінно повинні бути взяті до уваги при розробленні концептуальних положень та конкретних завдань щодо подальшого реформування податкової системи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: Програма економічних реформ на 2010-2014 роки / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf
2. Аналіз індексу конкурентоспроможності України в 2013-2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://infolight.org.ua/content/analiz-indeksu-konkurentosprozhnosti-ukrayini-v-2013-2014-rr>
3. Бізнес назвав податки і корупцію найбільшими проблемами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://news.dt.ua/ECONOMICS/biznes_nazvav_podatki_i_koruptsiyu_naybilshimi_probleмами-92743.html
4. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf
5. Висновок щодо виконання Державного бюджету України за перше півріччя 2013 року // Офіційний сайт Рахункової палати України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16742473/Bul_6_mis_2013.pdf
6. Гайдучький П. Податкова реформа — виклик для України / П. Гайдучький // Дзеркало тижня. – 17.01.2014. - №1. – С.8
7. ЕВА: Українська податкова система дедалі погіршується [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.newsru.ua/finance/14jun2013/eba_fg.html

8. За 10 місяців 2012 року до бюджету додатково надійшло 21 млрд. грн. // Офіційний портал ДПС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sts.gov.ua/diyalnist-dpa-ukraini/zabezpechennya-nahodjen/74479.html>
9. Концепція реформування податкової системи: Проект ДПС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fpsu.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=8565%3A-1-r&catid=61%3A2009-07-30-20-02-53&Itemid=96&lang=uk
10. Молдован О. Дестимулюючі пільги / О.Молдован // Дзеркало тижня. – 30.08.2013. - №31. – С.7
11. Молдован О. О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О. О. Молдован. – К. : НІСД, 2011. – 380 с.
12. Оцінка інфляції (грудень 2012 року) // Офіційне інтернет-представництво Національного банку України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bank.gov.ua/doccatalog/document;jsessionid=BD608BD2172B63079499F656291B5DC6?id=119879>
13. Щодо ефективності реалізації завдань податкової реформи. Аналітична записка / Національний інститут стратегічних досліджень при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/649/>
14. Doing business 2013: Measuring business regulation / The World Bank, IFC, 2012. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine/#paying-taxes>
15. Doing business 2014: Economy profile: Ukraine / The International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank, 2013. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/~~/media/giawb /doing%20business/documents/profiles/country/UKR.pdf>