

УДК 336.221:334.722(477)
JEL H210

Р. М. Гринюк

Теоретичні та прикладні аспекти оцінки ефективності системи прямого оподаткування суб'єктів підприємництва в Україні

Доведено необхідність оцінки ефективності системи прямого оподаткування. Відображено динаміку основних показників, що показують систему прямого оподаткування держави. Запропоновано методика аналізу системи прямого оподаткування підприємств, а також здійснено практичне її застосування для визначення рівня ефективності системи прямого оподаткування протягом 2010-2014 рр. Розраховано коефіцієнт еластичності системи прямого оподаткування, коефіцієнт навантаження за прямими податками та фактичний і оптимальний рівень оподаткування податком на прибуток. На основі проведених розрахунків виявлено основні позитивні та негативні тенденції у розвитку системи прямого оподаткування підприємств в Україні. Доведено, що зниження податкового навантаження за прямими податками не зумовила економічного зростання суб'єктів господарювання.

Ключові слова: пряме оподаткування, податок на прибуток, еластичність системи прямого оподаткування, податкові надходження, ефективність системи прямого оподаткування.

Прямі податки широко використовуються у світі для здійснення прямого впливу на поведінку суб'єктів господарювання. Виходячи з цього, тенденції розвитку системи прямого оподаткування визначаються загальнодержавною податковою політикою. Разом з тим система прямого оподаткування має вирішити дуалістичне завдання: з одного боку, забезпечити достатні обсяги податкових надходжень до Державного бюджету, а з другого, – сприяти розширеному відтворенню кожного суб'єкта господарювання шляхом реалізації прямими податками інвестиційної функції. Ефективність системи прямого оподаткування оцінюється на основі дослідження тенденцій релевантних макроекономічних показників: темпів зростання валового внутрішнього продукту, частки прямих податків у їх загальному обсязі, обсягів інвестицій за рахунок власних фінансових ресурсів тощо.

Наукові аспекти сутності та аналізу ефективності системи оподаткування в Україні відображені у працях багатьох українських учених: І. О. Бланка, О. Д. Василика, В. П. Вишневського, О. М. Десятнюк, Т. І. Єфіменко, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, А. Ф. Мельник, С. В. Мочерного, А. А. Пересади, Д. Н. Серебрянського, А. М. Соколовської, О. М. Ястремської, а також зарубіжних авторів: Дж. Кейнса, А. Сміта, У. Шарпа.

Як правило, усі дослідження зводяться до того, що чинна система оподаткування має бути зорієнтована на структуру попиту споживачів, сприяння політиці зайнятості населення, забезпечення справедливості при розподілі доходів економічних агентів, використання мінімального набору інформації про приватних осіб і їх життя при визначенні їх фінансового стану, а витрати як платника, так і одержувача податків, пов'язаних з їх сплатою, мають бути низькими [1]. Разом з тим вважаємо, що процес модернізації та інвестиційного зростання на підприємствах в Україні пов'язаний з обмеженістю власних фінансових ресурсів, недосконалістю системи прямого оподаткування, а також з обмеженим доступом до інвестиційних ресурсів. Тому метою нашої роботи є визначення теоретико-прикладних аспектів щодо оцінки ефективності системи прямого оподаткування в Україні, її вплив на формування доходів бюджету та інвестиційну активність підприємств.

Серед основних цілей і завдань оцінки ефективності системи прямого оподаткування вважаємо за доцільне виділити аналіз за структурою податків у

Доходи Державного бюджету України за 2010-2014 рр.

Надходження, млн грн	Рік				
	2010	2011	2012	2013	2014
Податок на прибуток підприємств	39969	54739	55350	54318	52451
Податок на доходи фізичних осіб	-	6159	7026	7565	7716
Податок на додану вартість з вироблених та територій України товарів	53637	76175	82694	84547	85815
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-40672	-42779	-45959	-53448	-43332
Податок на додану вартість з ввезених товарів в Україну	73350	96025	101604	96544	107287
Акцизний збір (податок)	27621	33011	37186	26363	25827
Ввізне мито	8556	10463	12986	13265	11038
Надходження від перевищення кошторисних доходів над кошторисними видатками Національного банку України	15547	11898	23600	28308	25908
Рентна плата	9479	16822	13402	-	1465
Офіційні трансферти	6625	-	-	1529	987
Власні надходження бюджетних установ	-	-	24701	28862	31672
Усього доходів	240615	314617	346054	339057	388930

Складено на основі [2-4].

Державному бюджету країни. З огляду на це, відобразимо абсолютну ефективність системи оподаткування в Україні за структурою її податків у сукупних надходженнях у табл. 1.

Отже, як видно з табл. 1, загальна величина доходів Державного бюджету України протягом 2010-2012 рр. мала тенденцію до зростання, а у 2012 р. їх величина незначно знизилась (на 6997 млн грн порівняно з 2012 р.), проте вже у 2014 р. їх тенденція стала знову позитивною. В абсолютних величинах найбільші обсяги у складі всіх доходів бюджету України протягом 2010-2014 рр. спостерігалися за статтями податку на додану вартість і податку на прибуток підприємств. Така ситуація свідчить про те, що зазначені види надходжень є найважливішим джерелом формування доходів бюджету України. Так, позитивним є зростання обсягу податку на прибуток з 39969 млн грн у 2010 р. до 54318 млн грн у 2013 р., що свідчить про комплексний вплив таких факторів на функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання, як підвищення ефективності функціонування підприємств і поступове зниження ставок прямого оподаткування. Проте, оскільки ефект від зміни системи прямого оподаткування настає через певний період часу, то не зовсім позитивною тенденцією є зниження обсягів надходжень від податку на прибуток у 2013 р. на 1032 млн грн порівняно з 2012 р. і у 2014 р. на 1867 млн грн. Отже, як бачимо, поступове зниження кількості податків і ставок оподаткування за прямими податками не принесло ще ефекту. Найменші обсяги надходжень до Державного бюджету України протягом досліджуваного періоду припадають на такі джерела надходжень, як податок на доходи фізичних осіб і на офіційні трансферти, а саме: 7565 млн грн і 1529 млн грн відповідно у 2013 р.

Використовуючи табл. 1, проведемо структурний аналіз доходів Державного бюджету України за 2010-2014 рр. (табл. 2).

Отже, у структурі доходів Державного бюджету України протягом 2010-2014 рр. найбільшу частку становлять такі джерела надходжень: податок на додану вартість з товарів, вироблених в Україні (коливається в межах 22-24% протягом досліджуваного періоду); податок на додану вартість із ввезених в

Таблиця 2

Структура доходів державного бюджету України у 2010-2014 роках

Надходження, %	Рік				
	2010	2011	2012	2013	2014
Податок на прибуток підприємств	16,61	17,40	16,00	16,02	13,49
Податок на доходи фізичних осіб	-	1,96	2,03	2,23	1,98
Податок на додану вартість з вироблених та територію України товарів	22,29	24,21	23,90	24,94	22,06
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-16,90	-13,60	- 13,28	- 15,76	11,14
Податок на додану вартість із ввезених товарів в Україну	30,48	30,52	29,36	28,47	27,62
Акцизний збір (податок)	11,48	10,49	10,75	7,78	6,64
Ввізне мито	3,56	3,33	3,75	3,91	2,84
Надходження від перевищення кошторисних доходів над кошторисними видатками Національного банку України	6,46	3,78	6,82	8,35	6,67
Рентна плата	3,94	5,35	3,87	-	0,38
Офіційні трансферти	2,75	-	-	0,45	0,25
Власні надходження бюджетних установ	-	-	7,14	8,51	8,15
Усього доходів	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Розраховано на основі [3- 6]

Україну товарів (в межах 28-30%), а також податок на прибуток підприємств (в середньому 16,5%). Отже, можемо стверджувати, що доходи бюджету формуються за рахунок податкової складової, а це, своєю чергою, свідчить про виконання податками (в тому числі і прямими) лише фіскальної функції.

Варто також відзначити, що протягом 2010-2014 рр. усі досліджувані джерела надходжень до державного бюджету перебували майже на одному рівні. Суттєва зміна у структурі надходжень стосувалася наступних статей формування доходів: 1) податку на доходи фізичних осіб, що зріс у структурі надходжень на 2,23 п. п.; 2) акцизного податку, зниження якого у структурі надходжень державного бюджету протягом 2010-2013 рр. становило 3,7%; 3) зниження рентної плати на 3,94%; 4) власних надходжень бюджетних установ, зростання яких у 2013 р. порівняно з 2010 р. склало 8,51%; 4) податку на прибуток підприємств, частка якого у 2014 р. знизилась на 3,91 в. п. у протягом усього періоду дії Податкового кодексу України.

Найбільш повно стан розвитку системи та її ефективності, на думку М. І. Виклюк, можна оцінити на основі індикаторів: порівняння темпів приросту податкових надходжень з темпами валового внутрішнього продукту, частки податкових надходжень у валовому внутрішньому продукті та доходах бюджету, коефіцієнта еластичності податків тощо [7, с. 14-21].

На основі критичного аналізу досліджень науковців вважаємо, що ефективність системи прямого оподаткування на макроекономічному рівні можна оцінити такими показниками, що наведені в табл. 3.

Розглядаючи податки як одну з найважливіших бюджетних складових, варто також розрахувати оптимальний рівень прямого оподаткування з точки зору макроекономічної ефективності. Оптимальний рівень оподаткування має скоротити вилучення доходів платників податків і збільшити рівень їх заощаджень, що, своєю чергою, підвищить зацікавленість в інвестуванні і збільшить у майбутньому податкові надходження. Вважаємо, що для визначення оптимального рівня оподаткування підприємств доцільно скористатися такою формулою:

Показники розвитку системи прямого оподаткування підприємств

Показник	Методика розрахунку	Характеристика
Коефіцієнт еластичності прямих податків	$E = \frac{\Delta ПНП}{\Delta ВВП}$ <p>де: $\Delta ПНП$ – приріст надходжень від прямого оподаткування підприємств; $\Delta ВВП$ – приріст валового внутрішнього продукту</p>	Характеризує співвідношення між темпом зростання податкових надходжень від прямих податків і темпами зростання валового внутрішнього продукту. Якщо значення такого показника є більшим, ніж 1, то така система прямого оподаткування є еластичною
Коефіцієнт навантаження за прямими податками	$E_{пл} = \frac{ПП + ЗПП}{ВВП}$ <p>де: $ПП$ – обсяг сплачених прямих податків підприємствами; $ЗПП$ – величина заборгованості за прямими податками підприємств; $ВВП$ – валовий внутрішній продукт</p>	Характеризує рівень тиску прямих податків на економіку держави. На практиці такий показник повинен мати тенденцію до зниження та не має перевищувати 30%
Співвідношення фактичного та оптимального рівня прямого оподаткування	$C_{пл} = \frac{ПОФ}{ПО_о}$ <p>де: $ПОФ$ – фактичний рівень прямого оподаткування підприємств; $ПО_о$ – оптимальний рівень оподаткування суб'єктів підприємництва</p>	Відображає вартість суспільних благ, що фінансуються за рахунок системи прямого оподаткування економічних суб'єктів. Показник в ідеалі має становити 1. Чим більш наближеними є показник, тим більш гармонійним та ефективним є прями оподаткування як з макро-, так і з мікроекономічного підходу

Розроблено автором на основі [1; 7].

$$ПО_о = (ВЗБ - НН - ДК - ОТ - ЦФ - НП + ВФСС) / ВВП - П, \quad (1)$$

- де: $ВЗБ$ – видатки зведеного бюджету;
 $НН$ – неподаткові надходження;
 $ДК$ – доходи від операцій з капіталом;
 $ОТ$ – офіційні трансферти;
 $ЦФ$ – доходи цільових фондів;
 $НП$ – непрямі податки;
 $ВФСС$ – валовий внутрішній продукт;
 $П$ – обсяг пільг.

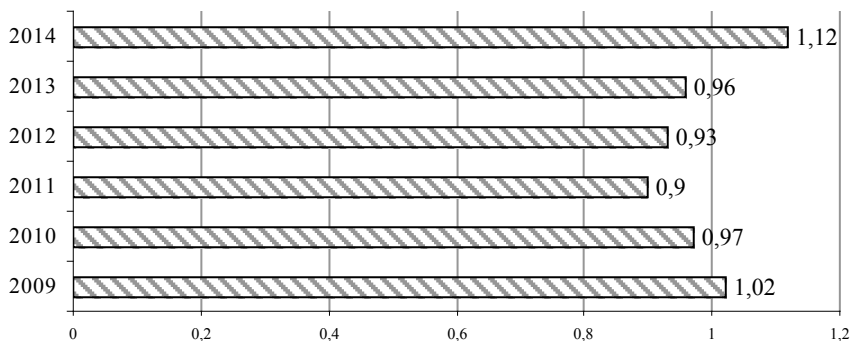
Використовуючи дані статистичної інформації, оцінимо ефективність системи прямого оподаткування у 2009-2014 рр. на основі коефіцієнтів, запропонованих у табл. 3. Вихідні дані та результати розрахунків відобразимо у табл. 4.

Розрахунки табл. 4 дозволяють нам стверджувати, що система прямого оподаткування в Україні була еластичною лише у 2009 р. та у 2014 р., оскільки коефіцієнт еластичності прямих податків становив 1,02 та 1,12 відповідно (перевищував одиницю). У 2010-2014 рр. такий коефіцієнт був нижчим одиниці та перебував у межах від 0,90 до 0,97 в. п. Така ситуація склалась внаслідок значного зниження протягом 2010-2014 рр. темпів приросту валового внутрішнього продукту. Оскільки таке зниження показує зміну податкових надходжень від зміни валового внутрішнього продукту на 1 в. п., тому темп приросту надходжень від прямих податків є нижчим за темпи зростання валового внутрішнього продукту протягом усього досліджуваного періоду, окрім 2009 р. Відобразимо тенденцію показника еластичності системи прямого оподаткування на рис. 1.

Таблиця 4

Оцінка ефективності системи прямого оподаткування в Україні протягом 2009-2014 рр.

Показник	Рік					
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
1. Приріст прямих податків підприємств, %	93,0	115,1	108,4	100,4	98,2	97,7
2. Приріст валового внутрішнього продукту, %	91,6	118,5	120,3	107,7	102,3	87,1
3. Обсяг сплачених прямих податків підприємства, млн грн	44485,3	51029,3	55097,0	55331,7	54300,0	55120,0
4. Обсяг заборгованості підприємств за прямими податками, млн грн	1325,4	1409,1	5636,4	4170,4	3097,6	3467,5
5. Валовий внутрішній продукт, млн грн	913345	1094607	1302079	1408889	1454931	1566758
6. Фактичний рівень прямого оподаткування підприємств	25	25	23	21	19	17
7. Оптимальний рівень прямого оподаткування підприємств, %	20,4	19,7	19,1	21,6	20,8	17,9
8. Коефіцієнт еластичності прямих податків (п.1:п.2)	1,02	0,97	0,90	0,93	0,96	1,12
9. Коефіцієнт навантаження за прямими податками ((п.3+п.4) / п.5)	0,050	0,048	0,047	0,042	0,039	0,037
10. Співвідношення фактичного та оптимального рівня прямого оподаткування (п.6 : п.7)	1,23	1,27	1,20	0,97	0,91	0,95



□ Коефіцієнт еластичності прямих податків в Україні

Рис. 1. Тенденція коефіцієнта еластичності прямих податків в Україні протягом 2009-2014 рр.

Нееластичність системи прямого оподаткування, на наш погляд, є наслідком нестабільної та нерациональної політики з нарахування, стягнення та адміністрування прямих податків підприємств.

Негативним моментом у функціонуванні системи прямого оподаткування підприємств, що знижує її ефективність, є також високий рівень заборгованості суб'єктів господарювання за нарахованим податком на прибуток. Так, обсяг заборгованості суб'єктів господарювання у 2010 р. становив 1409,1 млн грн, а за станом на кінець 2013 р. цей показник зріс майже у 3 рази та склав 4170,4 млн грн.

Вважаємо, що тенденція до зростання обсягів заборгованості зі сплати податку на прибуток підприємств є наслідком впливу таких факторів:

- зниження обсягів промислового виробництва;
- посилення світової фінансової кризи;
- від'ємні значення об'єкта оподаткування прямим податком підприємств;
- відсутність системних заходів впливу на боржників;
- зростання рівня тінізації економіки;
- недовіра механізму управління податковим боргом;
- недосконалий механізм податкової застави, оцінки вартості і процесу реалізації заставного майна.

Що стосується коефіцієнта навантаження за прямими податками, то з розрахунків таблиці можемо стверджувати про позитивну тенденцію до зниження розміру податкового тиску за прямими податками на суб'єкти підприємницької діяльності. Так, показник навантаження за прямими податками знизився з 0,050 в. п. у 2009 р. до 0,039 в. п. у 2013 р. та до 0,037 в. п. у 2014 р. Тобто прийняття Податкового кодексу деякою мірою виконало своє завдання зі зниження податкового тиску на платників прямих податків. Проте, на наш погляд, така тенденція до зниження податкового навантаження має неоднозначний характер, оскільки:

- 1) зниження податкового навантаження за прямими податками не зумовила економічного зростання суб'єктів господарювання, оскільки з падінням коефіцієнта навантаження спостерігається зниження темпів приросту валового внутрішнього продукту (із 118,5% у 2010 р. до 102,3% у 2013 р.);
- 2) рівень фактичного податкового навантаження за прямими податками в Україні протягом усього досліджуваного періоду перебуває у межах значень США, Канади, Великобританії, Німеччини, а його розмір залежить також від рівня соціального-економічного розвитку, типу моделі податкової системи та орієнтації податкової системи на виконання функцій держави.

Отже, проведене дослідження свідчить про наявність деяких позитивних змін у системі прямого оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності в Україні, а саме у 2014 р. можемо спостерігати зниження рівня податкового навантаження за податком на прибуток, що переважно зумовлено зниженням ставки оподаткування, а також еластичність системи прямого оподаткування. Разом з тим негативними аспектами розвитку системи прямого оподаткування є виконання нею лише фіскальної функції, а не інвестиційної. Негативними аспектами можемо також вважати зниження абсолютних показників зі сплати податку на прибуток, зростання обсягів заборгованості зі сплати такого податку, а також відсутність гармонізації між чинною ставкою оподаткування та оптимальною, розрахованою автором відповідно до запропонованої методики.

Список використаних джерел

1. Плескач В. Л. Удосконалення податкового механізму на основі супроводу змін до норм податкового законодавства / В. Плескач // Банківська справа. – 2013. – №7. – С. 75-93.
2. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2014 рік / В. В. Зубенко, І. В. Самчинська, А. Ю. Рудик та ін. ; Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс]. – К., 2015. – 77 с. – Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202014/ukr/KV_IV_2014_Monitoring_ukr.pdf
3. Річний звіт про виконання державного бюджету станом на 01.01.2014 [Електронний ресурс] / Державна казначейська служба України (Офіційний Веб-сайт). Режим доступу : www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/22813
4. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2012 рік [Електронний ресурс] / Департамент з питань бюджетної політики. – К. : Рахункова палата, 2013. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf
5. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2011 рік [Електронний ресурс] / Департамент з питань бюджетної політики. – К. : Рахункова палата, 2012. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2011.pdf

6. Висновки щодо виконання державного бюджету України за 2010 рік [Електронний ресурс] / Департамент з питань бюджетної політики. – К. : Рахункова палата, 2011. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2010.pdf
7. Викалюк М. І. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України / М. І. Викалюк, Ю. С. Мостіпан // Фінансовий простір. – 2013. – №3(11). – С. 14-21.

References

1. Pleskach, V. L. (2013). Udoskonalennya podatkovoho mekhanizmu na osnovi suprovodu zmin do norm podatkovoho zakonodavstva [Improving the tax mechanism based on changes to the accompaniment of tax legislation]. *Bankiv's'ka sprava – Banking*, 7, 75-93. [in Ukrainian].
2. Zubenko, V. V., Samchyn's'ka, I. V., Rudyk, A. Y., & et al. (2015). *Byudzhetnyy monitorynh: analiz vykonannya byudzhetu za 2014 rik [Byudzhetnyy monitorynh: analiz vykonannya byudzhetu za 2014 rik]*. Kyiv: Institute for budgetary and socio-economic research. Retrieved from http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202014/ukr/KV_IV_2014_Monitoring_ukr.pdf [in Ukrainian].
3. State Treasury Service of Ukraine (2015). *Richnyy zvit pro vykonannya derzhavnoho byudzhetu stanom na 01.01.2014 [Annual report on the state budget as of 01.01.2014]*. Retrieved from www.treasury.gov.ua/main/uk/publish/category/22813 [in Ukrainian].
4. Department of Budget Policy (2013). *Vysnovky shchodo vykonannya derzhavnoho byudzhetu Ukrainy za 2012 rik [Reports on the state budget of Ukraine for 2012]*. Kyiv: Accounting Chamber. Retrieved from http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2012.pdf [in Ukrainian].
5. Department of Budget Policy (2012). *Vysnovky shchodo vykonannya derzhavnoho byudzhetu Ukrainy za 2011 rik [Reports on the state budget of Ukraine for 2011]*. Kyiv: Accounting Chamber. Retrieved from http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2011.pdf [in Ukrainian].
6. Department of Budget Policy (2011). *Vysnovky shchodo vykonannya derzhavnoho byudzhetu Ukrainy za 2010 rik [Reports on the state budget of Ukraine for 2010]*. Kyiv: Accounting Chamber. Retrieved from http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16741935/Visnovok_2010.pdf [in Ukrainian].
7. Vyklyuk, M. I., Mostipan, Y. Y. (2013). Diahnostyka suchasnoho stanu indyikatoriv rozvytku podatkovoyi systemy Ukrainy [Diagnosis of the current state of the tax system indicators Ukraine]. *Finansovyy prostir – Financial Space*, 11(3), 14-21. [in Ukrainian].

Hrynyuk R. M. Theoretical and applied aspects of efficiency evaluation for entrepreneurship entities' direct taxation system in Ukraine.

In the article the necessity of evaluating the effectiveness of a system of direct taxation is stressed. The effectiveness of the system of direct taxation is proposed to be estimated based on a study of relevant macroeconomic indicators' trends: the growth rate of gross domestic product, the share of direct taxes in total volume of investment from its own financial resources and others. The author shows the dynamics of the main indicators reflecting the direct taxation system state. In this paper the method of analysis of the direct taxation is determined, and the effectiveness of the system of direct taxation for 2010 - 2014 years is evaluated. The following main indicators are proposed to be calculated: the coefficient of elasticity of direct taxation, the tax burden on income tax and the actual value and the optimum level of taxation on profits. According to calculations of the effectiveness of the direct taxation of enterprises in Ukraine, the fact that the system of direct taxation from 2010 to 2014 was elastic only in 2014 is proved. The positive factor of the reduction of burden of direct taxes is mentioned. The discrepancy between actual and optimal level of income tax and the reduced dynamics of tax revenues from the tax on entities profit are the negative aspects of the system of direct taxation in Ukraine. The gradual decrease in the number of taxes and tax rates on direct taxes have not brought the desired effect in the form of increased tax revenue and increased investments from own funds of enterprises. A significant change in the structure of revenues concerned the following items of income: 1) income tax for individuals; 2) excise tax; 3) reduction of rent; 4) own revenues of budgetary institutions; 4) corporate income tax. However, the negative aspects of a system of direct taxation concern only fiscal functions rather than investment. The fact that reduction of the tax burden of direct taxes has not resulted in growth of businesses because of the drop in load factor decrease in the growth rate of gross domestic product is proved.

Keywords: direct taxation, income tax, elasticity of direct taxation system, tax revenues, efficiency of direct taxation system.

Гринюк Роман Миколайович – здобувач кафедри фінансів і кредиту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки (e-mail: my-helena@ukr.net).

Hrynyuk Roman Mykolayovych – Applicant of the Department of finance and credit of the Lesya Ukrainka Eastern European National University.

Надійшло 24.11.2015 р.