



ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

К. С. Лук'яненко

*Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського,
31, вул. Щорса, м. Донецьк, Україна, 83050.
E-mail: e.kotenyova@gmail.com*

Отримана 17 червня 2013, прийнята 27 вересня 2013.

Анотація. У статті запропоновано авторський підхід до трактування категорії «податкове регулювання» з метою здійснення обґрунтування вибору показників оцінки стану податкового регулювання діяльності суб'єктів підприємництва. Стан податкового регулювання оцінено за допомогою аналізу абсолютних та відносних змін податкових надходжень держави та рівня податкового навантаження. Розраховано показник покриття бюджетних видатків податковими надходженнями з метою оцінки дотримання принципів фіскальної достатності та ефективності оподаткування. Також досліджено рівень податкового тиску на суб'єктів підприємництва в Україні, розглянуто міжнародний досвід оподаткування. Визначено позитивні риси податкового регулювання підприємництва в Україні й основні недоліки та проблеми.

Ключові слова: податки, податкове регулювання, податковий тиск, проблеми податкового регулювання, податкові надходження, коефіцієнт покриття.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ В УКРАИНЕ

Е. С. Лукьяненко

*Донецкий национальный университет экономики и торговли
имени Михаила Туган-Барановского,
31, ул. Щорса, г. Донецк, Украина, 83050.
E-mail: e.kotenyova@gmail.com*

Получена 17 июня 2013, принята 27 сентября 2013.

Аннотация. В статье предложен авторский подход трактовки понятия «налоговое регулирование» с целью осуществления обоснованного выбора показателей оценки состояния налогового регулирования деятельности субъектов предпринимательства. Состояние налогового регулирования оценено на основе абсолютных и относительных изменений налоговых поступлений государства и уровня налоговой нагрузки. Рассчитан показатель покрытия бюджетных расходов налоговыми поступлениями с целью оценки соблюдения принципов фискальной достаточности и эффективности налогообложения. Также исследован уровень налогового давления на субъектов предпринимательства в Украине, рассмотрен международный опыт налогообложения. Определены положительные черты налогового регулирования предпринимательства в Украине и его основные недостатки и проблемы.

Ключевые слова: налоги, налоговое регулирование, налоговое давление, проблемы налогового регулирования, налоговые поступления, коэффициент покрытия.

TAX REGULATION IN UKRAINE

Kateryna Lukianenko

Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky,

31, Schorsa Str., Donetsk, 83050, Ukraine.

E-mail: e.kotenyova@gmail.com

Received 17 June 2013, accepted 27 September 2013.

Abstract. The author's approach to the interpretation of the term «tax regulation» is suggested in the article to implement the informed choice of the tax assessment indicators of business regulation. Tax regulation state is assessed by analysis of absolute and relative changes of the tax budget revenue and the tax burden level. The coverage indicator of budget expenditures by tax revenues is calculated in order to assess compliance with the principles of fiscal adequacy and effectiveness of taxation. Also the level of tax pressure on business entities in Ukraine is investigated, an international tax experience is considered. The positive features of the tax regulation of business in Ukraine and its main shortcomings and problems are identified.

Keywords: tax, tax regulation, tax pressure, problems of tax regulation, tax revenue, coverage indicator.

Постановка проблеми

У сучасних умовах трансформації фінансового середовища функціонування суб'єктів підприємництва особливої актуальності набувають питання дослідження податкового регулювання з боку держави. Багато в чому це обумовлюється тим, що на сучасному етапі сфера податків викликає найбільший інтерес серед всіх фінансових відносин через постійні зміни податкового законодавства, запровадження організаційних та функціональних реформ. Окрім того, необхідність досліджень пояснюється податковою залежністю бюджету України через високий рівень податкових надходжень та, відповідно, значним податковим тиском на платників бюджетоформувальних податків — суб'єктів підприємництва, що у свою чергу негативно впливає на результати їх господарської діяльності.

Аналіз досліджень і публікацій

Проблемам податкового регулювання в Україні присвячено багато наукових робіт вітчизняних вчених: Ю. Вовка, А. Крисоватого, Г. Нагорняк, Л. Омелянович, О. Папаїки, О. Поколюдної та ін. Наукових робіт за обраним напрямом дослідження достатньо, однак мінливі умови та динамічний розвиток економіки потребують постійного моніторингу основних податкових показників та оцінки недоліків податкового регулювання.

Мета дослідження

Метою дослідження є оцінка переваг та недоліків податкового регулювання підприємництва в Україні.

Виклад основного матеріалу

Перш ніж проаналізувати кількісні показники податкового регулювання підприємницьких структур в Україні, доцільно надати визначення даній категорії. Докладний аналіз фінансової літератури на предмет трактування поняття «податкове регулювання» [3] дозволив визначити його як процес реалізації державою своєї фіскальної функції за допомогою внесення змін у складові податкової системи, політики чи механізму з метою коригування макроекономічних пропорцій та впливу на діяльність суб'єктів підприємництва та населення в цілому.

Будь-який процес пов'язаний з поняттями розвитку та динаміки. Відповідно, для кількісної оцінки стану сучасного податкового регулювання в Україні доцільно розглянути зміни основних податкових показників. Доцільно звернути увагу на податкові надходження до бюджетів різних рівнів в Україні та питому вагу податків у доходах відповідних бюджетів (табл. 1).

Більш детально прослідкувати зміни податкових надходжень до бюджетів України можна за допомогою діаграми (рис. 1).

Таблиця 1. Податкові надходження та податкове навантаження * на бюджет України за 2002–2011 роки [8–10]

Показник	Роки										Відхилення 2011–2002, +/-
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
Зведений бюджет											
Доходи бюджету, млн грн., у т. ч.	61954,3	75285,8	91529,4	134183,2	171811,5	219936,5	297893,0	272967,0	314506,3	398553,6	336599,3
Податкові надходження бюджету, млн грн.	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9	289299,4
Питома вага податкових надходжень у бюджеті, %	73,3	72,2	69,0	73,1	73,2	73,3	76,3	76,2	74,5	84,0	+10,7
Державний бюджет											
Доходи бюджету, млн грн., у т. ч.	42525,0	52708,4	68744,5	103867,0	131946,0	161587,5	224020,9	201931,3	233990,5	314616,9	272091,9
Податкові надходження бюджету, млн грн.	28934,8	35725,7	44853,5	74476,4	94811,5	116670,8	167883,4	148915,6	166872,2	261605	232670,2
Питома вага податкових надходжень у бюджеті, %	68,0	67,8	65,2	71,7	71,9	72,2	74,9	73,7	71,3	83,2	+15,2
Місцеві бюджети											
Доходи бюджету, млн грн., у т. ч.	19429,3	22577,4	22784,9	30316,2	39865,5	58349,0	73872,1	71035,7	80515,8	86655,3	67226
Податкові надходження бюджету, млн грн.	16457,7	18595,3	18308,2	23588,8	30931,6	44593,4	59281,4	59157,6	67575,6	73086,9	56629,2
Питома вага податкових надходжень у бюджеті, %	84,7	82,4	80,4	77,8	77,6	76,4	80,2	83,3	83,9	84,3	-0,4

* Податкове навантаження оцінюється за показником питомої ваги податків у доходах бюджету.

Як бачимо з даних табл. 1 та рис. 1, сума надходжень від сплати податків до бюджетів всіх рівнів протягом досліджуваного періоду значно збільшилась. Загалом податкові доходи Зведеного бюджету України за 2002–2011 рр. зросли на 289 299,4 тис. грн., що у відносному вираженні складає +637,3 %. При цьому до Державного бюджету України надходження від сплати податків зросли на 232 670,2 тис. грн., а до місцевих — на 56 629,2 тис. грн. Звичайно, частково підвищення є номінальним через вплив інфляційний процесів, однак переважна частка збільшення відбулась за рахунок зростання кількості платників податків, покращення результативності їх діяльності з розвитком ринкової економіки, оптимізації роботи податкових органів щодо адміністрування податків тощо.

Позитивна тенденція прослідковується майже у кожному році. Зменшення спостерігається у 2009 р., що пояснюється кризовими явищами та посткризовими наслідками в економіці, які призвели до погіршення ефективності роботи суб'єктів підприємництва — платників бюджетоформувальних податків. Також дещо знижувались надходження у 2004 р. порівняно з 2003 р., що відбувалось через впровадження нових податкових реформ.

Окрім того, як бачимо з діаграми, надходження до місцевих бюджетів не зазнавали різких змін у динаміці протягом всього дослід-

жуваного періоду. Це можна пояснити тим, що кризові явища впливали переважним чином на великих платників податків, які є «джерелами надходження» бюджетоформувальних податків саме до державного бюджету — податку на прибуток, ПДВ та ін.

Також зауважимо, що однією з головних проблем сучасного податкового регулювання науковці відзначають значний рівень податкового навантаження на суб'єктів підприємництва. Частково рівень податкового навантаження характеризується показником питомої ваги податків у доходах бюджету країни (див. табл. 1).

Як показали розрахунки, податкове навантаження бюджетів України складає останніми роками більше 80 %. Окрім того, щорічно питома вага податкових доходів у бюджеті переважно зростає (рис. 2).

Як свідчать статистичні дані, за період 2002–2011 рр. питома вага податків у доходах Зведеного бюджету України зросла на 10,7 %, у Державному — на 15,2 %. Тобто можна сказати, що податкове навантаження на платників податків посилюється. Щодо місцевих бюджетів, то у 2011 р. відповідний показник знизився на 0,4 %. Однак, при цьому питома вага податкових надходжень у місцевих бюджетах є найвищою.

Як бачимо, бюджет держави є податково залежним. Високий рівень податкових надходжень говорить про фіскальну спрямованість

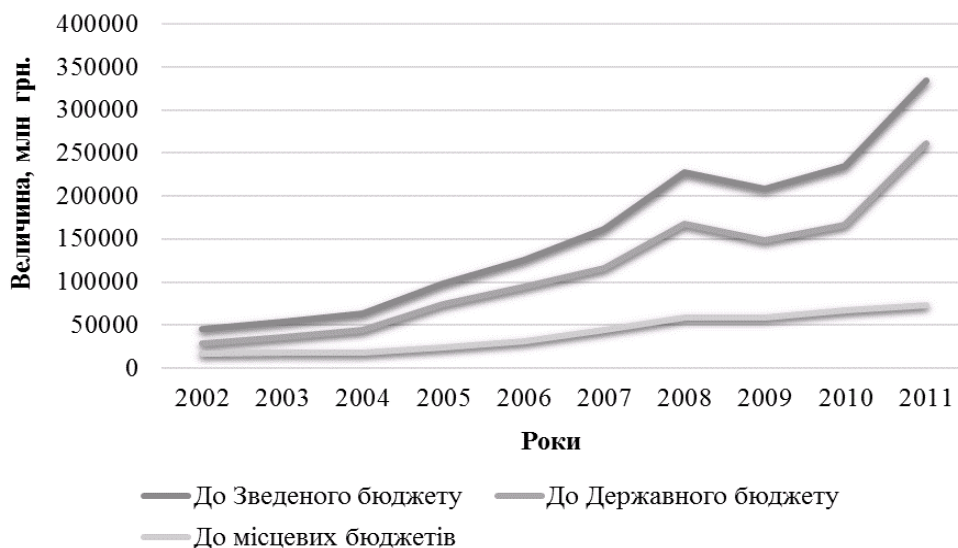


Рисунок 1. Динаміка податкових надходжень до бюджетів України за 2002–2011 роки.

податкової політики та державного податкового регулювання в цілому. З метою оцінки дотримання принципу фіскальної достатності оподаткування доцільно оцінити ступінь покриття існуючими податковими надходженнями певної частини видатків бюджету (табл. 2).

Вихідні дані для розрахунку показника за Зведеним бюджетом України та, відповідно, отримані значення коефіцієнта наведемо у табл. 3.

Отже, як бачимо, значення коефіцієнта не є стабільними протягом досліджуваного періоду. У 2011 р. значення показника є найвищим — 0,8, що свідчить про те, що фінансування 80 % всіх видатків бюджету здійснюється за рахунок отриманих доходів від сплати податків. Зважаючи на рівень податкових надходжень у доходах, таке значення показника є обґрунтованим та відповідає нормативному значенню.

Можна зробити висновок, що існуючий рівень податкових надходжень є достатнім для формування дохідної бази бюджету та покриття видатків.

Однак при цьому має місце посилений податковий тиск на платників податків, які забезпечують більше 80 % доходів держави.

Зауважимо, що, за даними обліку Державної податкової служби України, чисельність платників податків фізичних осіб значно більша за відповідну кількість юридичних осіб — підприємств (рис. 3) [2].

Як бачимо, фізичних осіб — платників податків більше, аніж юридичних. Однак податкове навантаження на фізичних осіб в Україні підтримується на рівні 38–42 % [2]. Отже, юридичні особи забезпечують більше половини надходжень.

Взагалі вважається, що рівень податкового тиску в Україні є одним з найвищих в Європі. Доцільно розглянути відповідні показники (табл. 4).

Отже, значення показника порівняно з іншими країнами не є високим, що наочно можна побачити на рис. 4.

Показник податкового тиску розраховується як відношення суми податкових надходжень

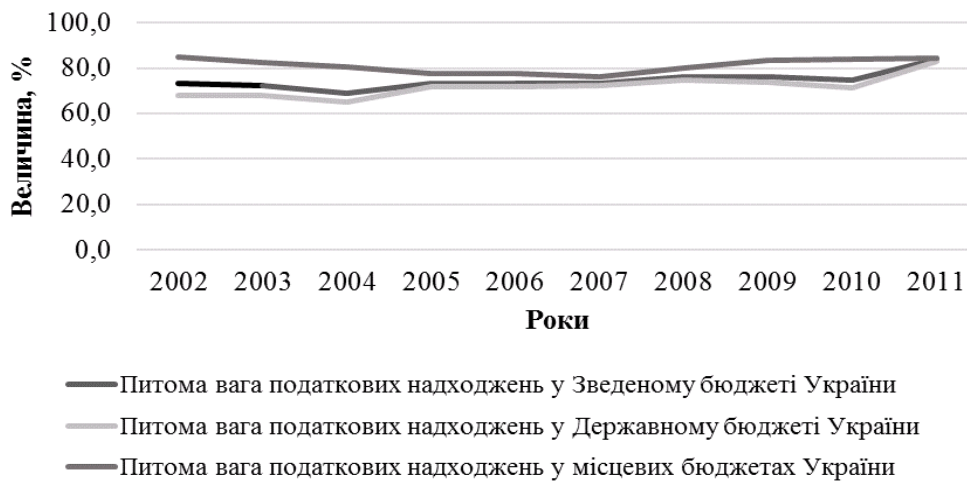


Рисунок 2. Динаміка питомої ваги податкових надходжень у бюджетах України за 2002–2011 роки.

Таблиця 2. Коефіцієнт покриття бюджетних видатків

Показник	Формула для розрахунку	Нормативне значення	Економічний зміст
Коефіцієнт покриття бюджетних видатків	Податкові надходження / Витрати бюджету	0,7–0,8	Скільки одиниць податкових надходжень на 1 одиницю бюджетних видатків

Таблиця 3. Коефіцієнт покриття бюджетних витраток податковими надходженнями в Україні за 2002–2011 роки [8–10]

Показник	Роки									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податкові надходження до зведеного бюджету України, млн грн.	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9
Видатки зведеного бюджету України, млн грн.	60489,5	75792,5	102538,4	141698,8	175284,3	226054,4	309203,7	307399,4	377842,8	416853,6
Коефіцієнт покриття бюджетних витраток	0,75	0,72	0,62	0,69	0,72	0,71	0,73	0,68	0,62	0,80

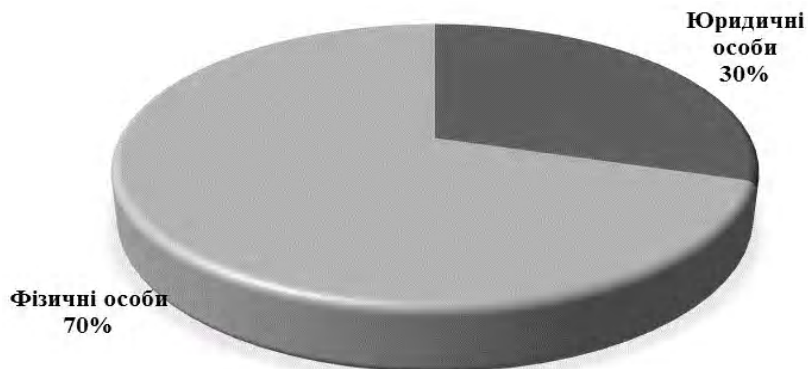


Рисунок 3. Структура платників податків в Україні станом на 01.01.2012 р.

Таблиця 4. Рівень податкового тиску в різних країнах станом на 01.01.2012 р. [4, 7]

Країна	ВВП на душу населення, дол. США	Податковий тиск, %
Франція	35156	45,8
Німеччина	37897	40
Бельгія	37737	44
Білорусь	15028	26,8
Болгарія	13597	19
Чехія	27062	36,3
Швеція	40394	55,3
Україна	7233	25,5
Данія	37152	51

до ВВП відповідного року у відсотковому вираженні. Як бачимо, в Україні цей показник складає менше 30 %, в той час як у провідних країнах він перевищує 40 %. Однак слід також враховувати рівень ВВП на душу населення, який характеризує частково рівень життя населення та його плато- й податкоспроможність (рис. 5).

Незважаючи на порівняно низький рівень податкового тиску, навантаження податками на платників в Україні є значним. Це підтверджується найнижчим показником ВВП на душу населення.

В цілому, як бачимо, показник індикатора податкового тиску є доволі вагомим за наявно-го рівня ВВП та податкового навантаження,

видатки на належному рівні покриваються податковими надходженнями, податкові надходження зростають. Тобто стан податкового регулювання за кількісними показниками можна оцінити як задовільний.

Однак податкове регулювання в Україні має низку недоліків та проблем реалізації основних інструментів та методів. Проте перш ніж говорити про недоліки, слід відокремити переваги діючого податкового регулювання.

Безперечно, позитивним зрушенням стало прийняття Податкового кодексу у 2010 році. Окрім того, що це сприяло уніфікації та частковому спрощенню законодавства, було знижено кількість податків із 45 до 23. Тим самим спрощено облік і звітність підприємств [6].

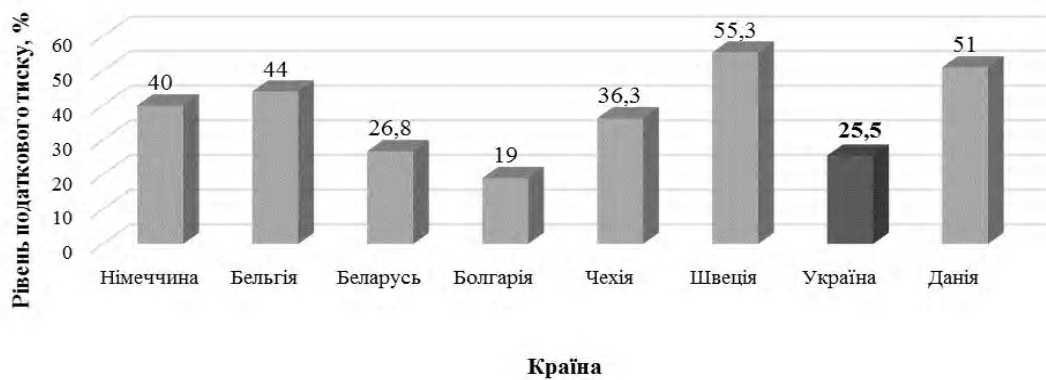


Рисунок 4. Податковий тиск у різних країнах у 2011 р.

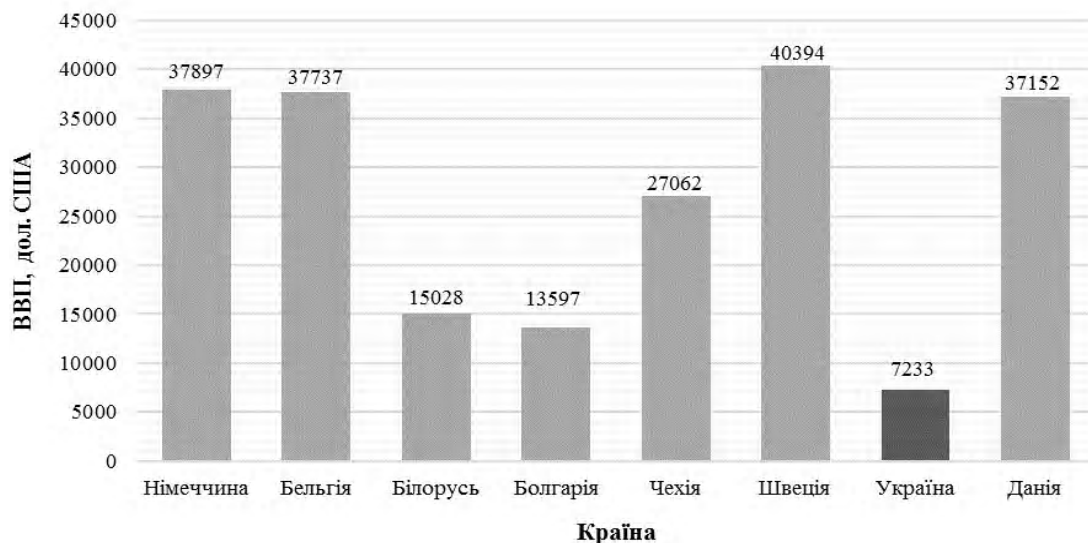


Рисунок 5. ВВП на душу населення різних країн у 2011 р.

Також запроваджено зниження ставок окремих податків. Зокрема, відповідно до перехідних положень Податкового кодексу України, ставка податку на прибуток з діючої у 2010 р. 25 % поступово зменшується (у 2011 р. — 23 %, у 2012 р. — 21 %, у 2013 р. — 19 %) та з 2014 р. становитиме 16 %. Також заплановано з 2014 р. знизити ставку ПДВ — 17 % замість діючої 20 % [1].

Позитивним для держави є те, що спостерігається стабільне зростання обсягів податкових надходжень. Це свідчить про ефективність роботи податкових органів.

Незважаючи на це, перешкодою стабілізації податкової системи України є постійне внесення змін у податкове законодавство, що обумовлює відсутність чіткого та стабільного правового поля, формує невизначеність середовища функціонування суб'єктів підприємництва — платників податків. Окрім того, на сучасному етапі впроваджується організаційна реформа щодо трансформації системи податкових та митних органів. Недоліком даної реформи є відсутність чіткого розуміння її головних завдань та подальшої реалізації, що також є фактором невизначеності не лише для підприємців, але й для самих податківців.

Як вже зазначалось, бюджет держави є залежним від податків. Зважаючи на нестабільність податкової системи, така ситуація не є сприятливою. Державна податкова служба у складі новоствореного Міністерства доходів і зборів України виступає ключовим державним органом, основним завданням якого є наповнення бюджету. Відповідно до цього, серед методів податкового регулювання на даному етапі переважають адміністративні, хоча більш стимулюючими та ефективними у світовій практиці є економічні.

Звичайно, що в умовах посиленого податкового навантаження платники податків прагнуть зменшити свої зобов'язання перед державою. У зв'язку з цим виникають факти податкових правопорушень, підвищується рівень тінізації економіки. Частково це нівелюється наданням податкових пільг, однак досвід пільгової податкової політики є переважно негативним, надання пільг здійснювалось дискретно. Окрім того, присутній суб'єктивний фактор у роботі місцевих податкових органів, зважаючи на менталітет населення та умови економічного розвитку.

Обґрунтоване зниження податкового навантаження в перспективі може позитивно позначитися на обсязі податкових надходжень до бюджету, оскільки обумовлене ним збільшення масштабів діяльності платників податків розширює базу непрямого оподаткування, а зростання прибутку підприємств і виплат на оплату праці забезпечує зростання податкових надходжень від прямих податків і зборів [5].

Таким чином, бачимо, що сфера податкового регулювання характеризується переважно недоліками та є проблемною.

Висновки

Аналіз літератури дозволив дійти висновку, що податкове регулювання — це процес реалізації державою своєї фіскальної функції за допомогою внесення змін у складові податкової системи, політики чи механізму з метою коригування макроекономічних пропорцій та впливу на діяльність суб'єктів підприємництва та населення в цілому.

Визначення податкового регулювання як процесу обумовило його оцінку на основі дослідження динаміки податкових надходжень до бюджетів України та рівня податкового навантаження. Аналіз засвідчив стабільне зростання податкових доходів до бюджетів за останні десять років, а також значне збільшення рівня податкового навантаження. Запропоновано показник покриття бюджетних видатків податками для оцінки ефективності податкового регулювання, результати розрахунку якого показали відповідність нормативному значенню. Також визначено рівень податкового тиску на платників податків в Україні, порівняно його з відповідними показниками в інших країнах світу. Окремо виділено деякі переваги та недоліки податкового регулювання в Україні.

Загалом результати дослідження показали, що система податкового регулювання потребує удосконалення, оскільки на даному етапі залишається ще багато невіршених проблем.

Перспективи подальших досліджень

Предметом подальших досліджень має стати розробка системи показників оцінки стану податкового регулювання в Україні та пошук механізмів вирішення існуючих проблем.

Література

1. Податковий кодекс України [Текст] : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14. – С. 556–770 ; № 15–16. – С. 772–966 ; № 17. – С. 968–1009.
2. Зареєстрована кількість платників податків в Україні [Електронний ресурс] : за даними довідкової інформації Державної податкової служби за 2011 р. – Режим доступу : <http://sts.gov.ua/rdatkova-informatsiya/>. – Назва з екрана.
3. Лук'яненко, К. С. Критичний аналіз змісту фінансової категорії «податкове регулювання» [Текст] / К. С. Лук'яненко // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. Экономические науки. – 2012. – Вып. 37. – С. 100–103.
4. ВВП країн світу 2008–2011 рр. [Електронний ресурс] : за даними Світового банку. – Режим доступу : <http://www.statinfo.biz/>. – Назва з екрана.
5. Нагорняк, Г. Проблеми податкового регулювання в Україні та шляхи їх вирішення [Текст] / Г. Нагорняк, Ю. Вовк // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 2(27). – С. 140–152.
6. Покоłodна, О. В. Податкове регулювання в Україні [Текст] / О. В. Покоłodна // Вісник економіки транспорту і промисловості. – 2012. – № 38. – С. 278–280.
7. Основні макроекономічні показники країн світу [Електронний ресурс] : за даними офіц. сайту E-report «Світова економіка». – Режим доступу : <http://www.ereport.u/stat.php?razdel=country>. – Назва з екрана.
8. Статистичний щорічник України за 2003 рік [Текст] / [Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. За ред. В. А. Головка]. – К. : Консультант, 2004. – 631 с.
9. Статистичний щорічник України за 2006 рік [Текст] / [Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. За ред. П. П. Забродський]. – К. : Консультант, 2007. – 551 с.
10. Статистичний щорічник України за 2011 рік [Текст] / [Держкомстат України; За ред. О. Г. Осауленка; Відп. За ред. О. Е. Остапчук]. – К. : Август Трейд, 2012. – 559 с.

Лук'яненко Катерина Сергіївна – аспірант кафедри фінансів Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Науковий напрямок: податкове регулювання діяльності суб'єктів підприємництва.

Лукьяненко Екатерина Сергеевна – аспірант кафедри фінансов Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Научное направление: налоговое регулирование деятельности субъектов предпринимательства.

Lukianenko Kateryna – an aspirant, Finance Department, Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky. Scientific interests: tax regulation of business activity.

References

1. Low-book No. 2755-VI dated back to December, 02, 2010 «Internal Revenue Code of Ukraine». In: *Register of the Parliament of Ukraine*, 2011, Number 13–14, p. 556–770; Number 15–16, p. 772–966; Number 17, p. 968–1009. (in Ukrainian)
2. Registered number of taxpayers in Ukraine: according to reference information of National Department of Revenue Services for the period of 2011. Accessed at: <http://sts.gov.ua/rdatkova-informatsiya/>. (in Ukrainian)
3. Lukianenko, K. S. Review of content of financial category «fiscal regulation». In: *Scholarly notes of Crimea Engineering and Teachers University. Economic science*, 2012, Issue 37, p. 100–103. (in Ukrainian)
4. Gross domestic product of countries all over the world, 2008–2011: according to World Bank. Accessed at: <http://www.statinfo.biz/>. (in Ukrainian)
5. Nagorniak, G.; Vovk, Yu. The problems of fiscal regulation in Ukraine and the ways of their solution. In: *Galicja Economic Mercury*, 2010, Number 2(27), p. 140–152. (in Ukrainian)
6. Pokolodna, O. V. Fiscal regulation in Ukraine. In: *Mercury of economy, transportation and industry*, 2012, Number 38, p. 278–280. (in Ukrainian)
7. Principal macroeconomic indicators of countries all over the world: according to official site «global economy». Accessed at: <http://www.ereport.u/stat.php?razdel=country>. (in Ukrainian)
8. Osaulenko, O. G. (Ed.); Golovko, V. A. (Ed.) *Statistical yearbook of Ukraine for the period of 2003*. Kyiv: Consultant, 2004. 631 p. (in Ukrainian)
9. Osaulenko, O. G. (Ed.); Zabrodskii, P. P. (Ed.) *Statistical yearbook of Ukraine for the period of 2006*. Kyiv: Consultant, 2007. 551 p. (in Ukrainian)
10. Osaulenko, O. G. (Ed.); Ostapchuk, O. E. (Ed.) *Statistical yearbook of Ukraine for the period of 2011*. Kyiv: August Trade, 2012. 559 p. (in Ukrainian)