

О. М. Тимченко, М. Б. Кондратенко

ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ НА ЮРИДИЧНИХ ОСІБ В УКРАЇНІ ТА ЙОГО ВПЛИВ НА ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ

Досліджено динаміку податкового навантаження на юридичних осіб в Україні, встановлено фактори, які вплинули на його зростання. На основі кореляційного аналізу виявлено взаємозв'язок податкового навантаження та основних макроекономічних показників економічного розвитку.

Dynamic of tax burden on juridical persons in Ukraine is investigated; factors influencing on its growth are defined. Interrelation between tax burden and main macroeconomic indexes of economic growth on the basis of the correlative analysis is identified.

Ключові слова: податки, податкове навантаження, юридичні особи.

Важливою складовою дослідження впливу нововведень Податкового кодексу України й реформи державного соціального страхування на податкове навантаження є аналіз його динаміки за категоріями платників — безпосередніх учасників виробництва та розподілу ВВП. Актуальність цього питання зростає з урахуванням пріоритетів податкової політики. Так, згідно з Програмою економічних реформ на 2010—2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, метою податкової реформи є забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі за одночасного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів¹. Фактичні податкові надходження до зведеного бюджету України збільшилися у 2011 р. порівняно з 2010 р. у 1,4 раза (334,7 млрд грн у 2011 р. проти 234,5 млрд грн у 2010 р.)², що відповідає поставленій фіскальній меті. Однак виникає питання, як це вплинуло на діяльність суб'єктів господарювання, передусім юридичних осіб, їхні фінансові результати та інвестиційні можливості. Чи не завадять перші фіскальні здобутки від упровадження Податкового кодексу України подальшому зростанню обсягів виробництва і споживання, збільшенню прибутків та інвестицій, реалізації інноваційних проєктів?

Зауважимо, що науково-прагматична проблематика з питань податкового навантаження висвітлена у працях багатьох учених і практиків, зокрема В. Л. Андрущенко, Л. Я. Бенч, В. А. Валігури, А. О. Єніної-Березовської, Ю. Б. Іванова, І. М. Іваська, Л. О. Кизилової, С. О. Корецької, О. Ю. Кудріної,

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 За даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

Ю. М. Кушнірчук, В. М. Мельника, М. А. Новікова, М. С. Онуфрика, А. М. Соколовської, М. І. Стецишин, О. М. Тищенко. Утім, у працях цих авторів при оцінюванні впливу податкового навантаження не застосовується метод кореляційного аналізу, який дає змогу встановити, чи є зв'язок між різними змінними величинами, наприклад податковим навантаженням та макропоказниками економічного розвитку. Якщо такий зв'язок є, то необхідно з'ясувати, чи супроводжується збільшення будь-якого одного показника (податкового навантаження) зростанням або зменшенням іншого. Тому метою статті є дослідження змін податкового навантаження на юридичних осіб в Україні у зв'язку з уведенням у дію Податкового кодексу України та його впливом на економічне зростання. Для досягнення цієї мети були поставлені такі завдання:

- визначити показники податкового навантаження на юридичних осіб;
- проаналізувати динаміку податкового навантаження на юридичних осіб за 2000—2011 рр.;
- встановити, за рахунок яких факторів змінилося податкове навантаження;
- з'ясувати вплив податкового навантаження на основні макропоказники, що характеризують рівень економічного розвитку, а саме: ВВП, прибутки підприємств, обсяги інвестицій та рівень заробітної плати.

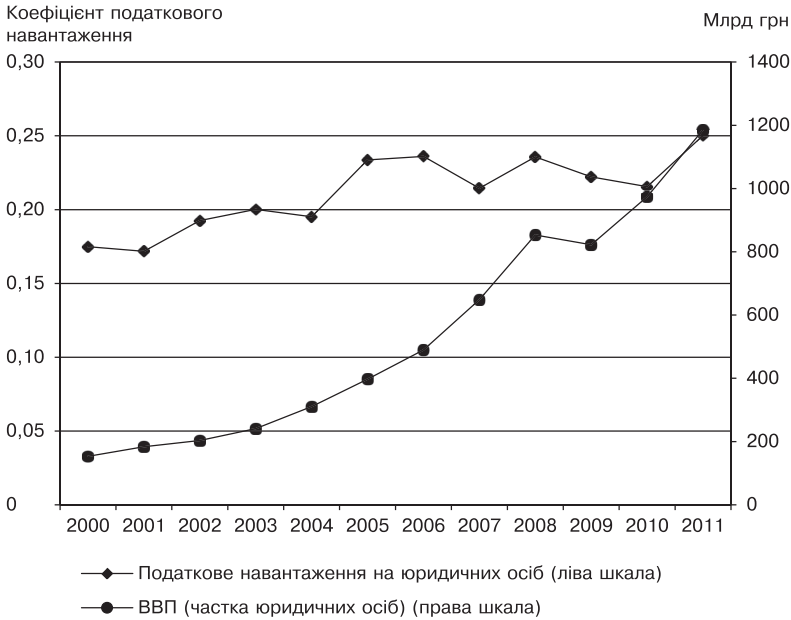
Для аналізу були розраховані такі показники:

- *загальне податкове навантаження на юридичних осіб* як співвідношення всіх податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що сплачуються підприємствами, і ВВП, створеного юридичними особами (до чисельника цього показника були включені: ПДВ; акцизний податок; податок на прибуток; збір за першу реєстрацію транспортного засобу, сплачений юридичними особами; екологічний податок; рентні плати за видобуток і транспортування нафти, нафтопродуктів та газу; плата за землю; плата за користування надрами; збори за використання водних і лісових ресурсів; фіксований сільськогосподарський податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства; мито на товари, що ввозяться (вивозяться) юридичними особами; збори у вигляді цільових надбавок на електричну, теплову енергію та природний газ; туристичний збір та збір за місця для паркування транспортних засобів; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; єдиний соціальний внесок; плата за ліцензії, сплачені юридичними особами);
- *податкове навантаження на юридичних осіб із ефектом перекладання* — за аналогічною методикою, зважаючи на те, що ПДВ та акцизний податок сплачуються споживачами, а підприємства є посередниками при перерахуванні цих податків до бюджету (до чисельника цього показника були внесені зазначені податки, крім ПДВ та акцизного податку);

— податкове навантаження на прибуток як співвідношення податку на прибуток і валового прибутку підприємств;

— податкове навантаження на фонд оплати праці як співвідношення єдиного соціального внеску та фонду оплати праці найманих працівників.

На рис. 1 наведено динаміку податкового навантаження на юридичних осіб та створеного ними ВВП.



Джерело: побудовано авторами за даними Міністерства фінансів України (<http://www.minfin.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. 1. Динаміка податкового навантаження на юридичних осіб та створеного ними ВВП

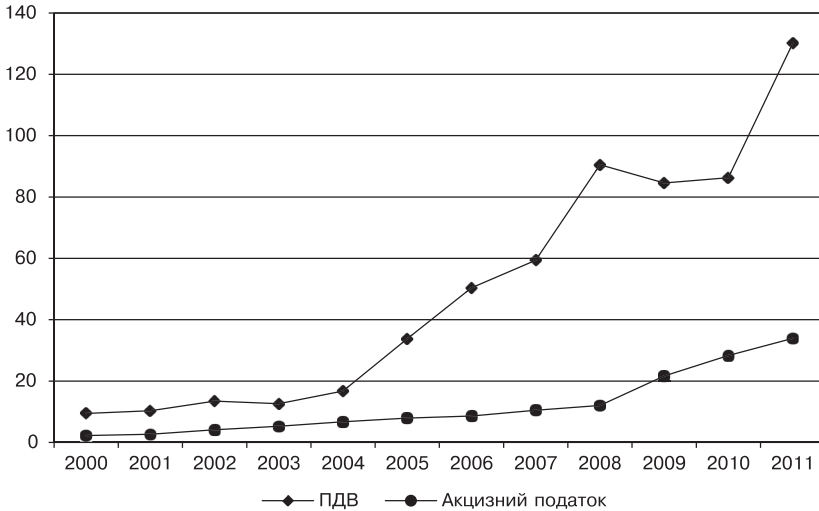
Як бачимо, загальне податкове навантаження на юридичних осіб за період 2000—2011 рр. збільшилося із 17 до 25 %. Проте динаміка не мала єдиної тенденції. З 2000 до 2006 р. цей показник поступово зростав із 17 до 24 %, у 2007 р. зафіксовано його зменшення до 21 %, у 2008 р. — знову підвищення, до 24 %. У 2009—2010 рр. податкове навантаження становило 22 %, а в 2011 р. (після прийняття Податкового кодексу України) — 25 %. Основною причиною збільшення загального податкового навантаження на юридичних осіб стало підвищення фіскальної ролі податків на споживання. Такий висновок ґрунтується на результатах розрахунків податкового навантаження на юридичних осіб із ефектом перекладання ПДВ та акцизного податку, тобто в чисельнику зазначені податки не враховані (табл. 1).

Таблиця 1. Динаміка податкового навантаження на юридичних осіб із ефектом перекладання ПДВ та акцизного податку в 2000—2011 рр., %

Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Частка податків, сплачених юридичними особами, за винятком ПДВ та акцизного податку, у ВВП	10	10	11	13	12	13	12	11	11	9	10	11

Джерело: побудовано авторами за даними Міністерства фінансів України (<http://www.minfin.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

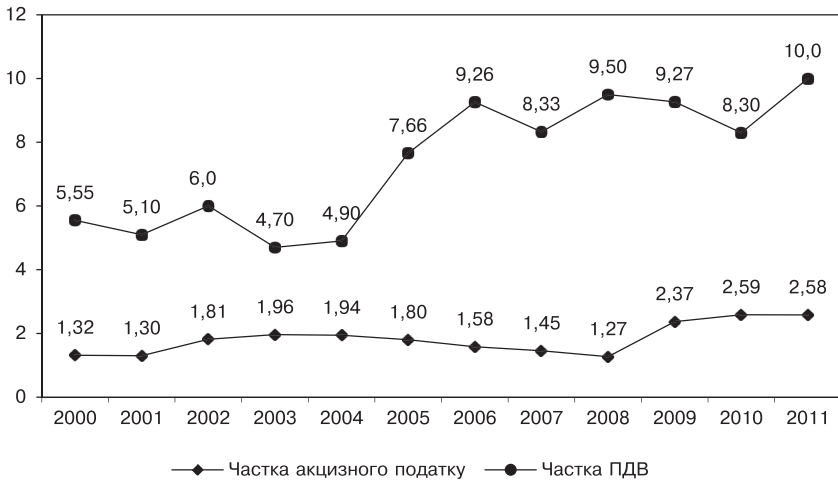
Наведені результати розрахунків показують, що діапазон і амплітуда коливань податкового навантаження без урахування ПДВ та акцизного податку є вдвічі меншими порівняно із загальним податковим навантаженням. Так, у 2000—2011 рр. цей показник коливався у межах 4 % (з 9 до 13 %). Мінімальне його значення зафіксовано у 2009 р., максимальне — у 2003 і 2005 рр. Для 2010 та 2011 рр. характерні значення 10 і 11 % відповідно. Аналіз динаміки надходжень ПДВ і акцизного податку до зведеного бюджету України та їхньої частки у ВВП підтверджує цей висновок (рис. 2 і 3).



Джерело: побудовано за даними Державної податкової служби України (<http://sts.gov.ua>).

Рис. 2. Динаміка надходжень ПДВ та акцизного податку до зведеного бюджету України в 2000—2011 рр., млрд грн

Доволі рівномірний темп зростання надходжень обох податків з 1992 по 2004 р. змінюється його стрімким підвищенням із 2005 р. За досліджуваний період надходження ПДВ до зведеного бюджету України збільшилися з 9,4 до 130 млрд грн, акцизного податку — відповідно з 2,3 до 28,7 млрд грн (рис. 2).



Джерело: розраховано за даними Державної податкової служби України (<http://sts.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. 3. Динаміка частки ПДВ та акцизного податку у ВВП у 2000—2011 рр., %

Слід наголосити на зростанні ПДВ у 2011 р. порівняно з 2010 р. майже на 44 млрд грн, або більш ніж у 1,5 раза.

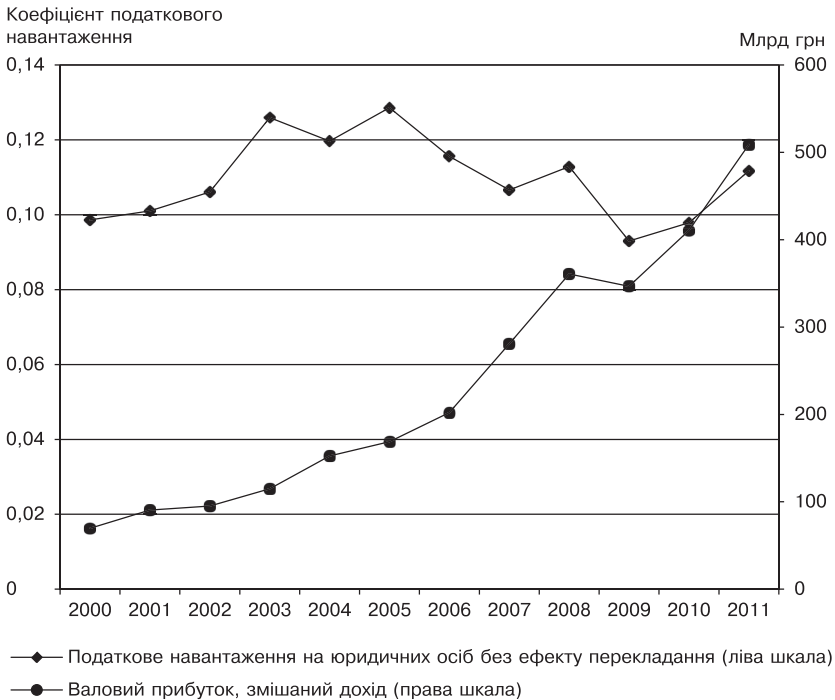
Істотне збільшення надходжень акцизів до зведеного бюджету України спричинило зростання їхньої частки у ВВП, тобто показника, який свідчить про місце ПДВ та акцизного податку у структурі податкового навантаження.

Частка ПДВ і акцизного податку у ВВП за досліджуваний період збільшилася майже вдвічі: ПДВ — з 5,5 % у 2000 р. до 10 % у 2011 р., акцизного податку — відповідно з 1,32 до 2,58 % (рис. 3).

Підвищення фіскальної ролі податків на споживання обумовило необхідність дослідження впливу: 1) загального податкового навантаження на динаміку ВВП; 2) ПДВ на динаміку кінцевих споживчих витрат; 3) акцизного податку на виробництво та споживання підакцизних товарів. Результати аналізу дають підстави для таких висновків. Незважаючи на збільшення загального податкового навантаження з 17 до 25 %, ВВП, створений юридичними особами у 2000—2011 рр. (за винятком кризового 2009 р.), мав стійку тенденцію до зростання. У результаті розрахунку коефіцієнта кореляції (r) між податковим навантаженням та рівнем ВВП визначено, що він становить 0,77, тобто наближається до одиниці, що свідчить про досить тісний взаємозв'язок цих показників. Вплив податкового навантаження оцінюється на рівні 59,29 %. ПДВ не впливає на споживчий попит населення, адже з його підвищенням збільшуються кінцеві споживчі витрати домогосподарств (за досліджуваний період — у 10 разів). Зростання надходжень акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів не впливає на їх споживання, про що свідчать

показники динаміки витрат домогосподарств на ці товари, які постійно збільшуються (за досліджуваний період — майже у 8 разів)³. Також зростає частка цих видів витрат у сукупних витратах домогосподарств. Фактично не зменшилося споживання згаданих видів товарів і в натуральному вираженні. За досліджуваний період споживання алкогольних напоїв на одну особу зросло вдвічі, а тютюнових виробів — майже у 3,5 раза⁴.

Оскільки ПДВ і акцизний податок не зменшують споживання в Україні, можна припустити, що загальне податкове навантаження не гальмує отримання прибутків суб'єктами господарювання. Це припущення підтверджено результатами кореляційного аналізу. Обсяги валового прибутку за досліджуваний період загалом зростали (рис. 4).



Джерело: розроблено авторами за даними Державної податкової служби України (<http://sts.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. 4. Взаємозв'язок податкового навантаження та валового прибутку підприємств

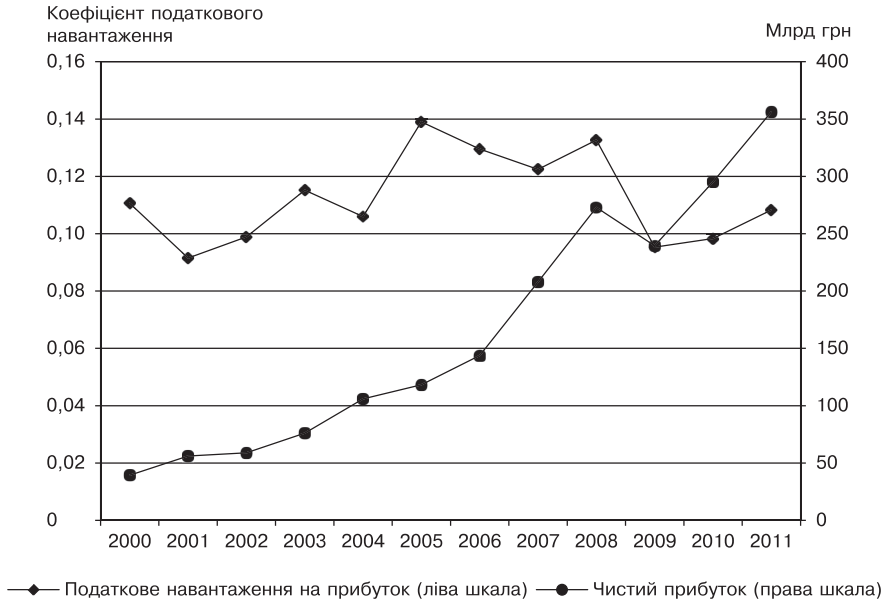
Коефіцієнт кореляції між податковим навантаженням та валовим прибутком становить $-0,21$, тобто його значення менше нуля, що свідчить про обернений характер взаємозв'язку цих показників. Рівень податкового

³ Розраховано за даними Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

⁴ Там само.

навантаження майже не впливає на обсяг валового прибутку юридичних осіб (його вплив оцінюється на рівні лише 4,41 %).

Для оцінювання впливу податку на прибуток підприємств на величину чистого прибутку, який є джерелом інвестицій, було проведено кореляційний аналіз цих двох показників (рис. 5).



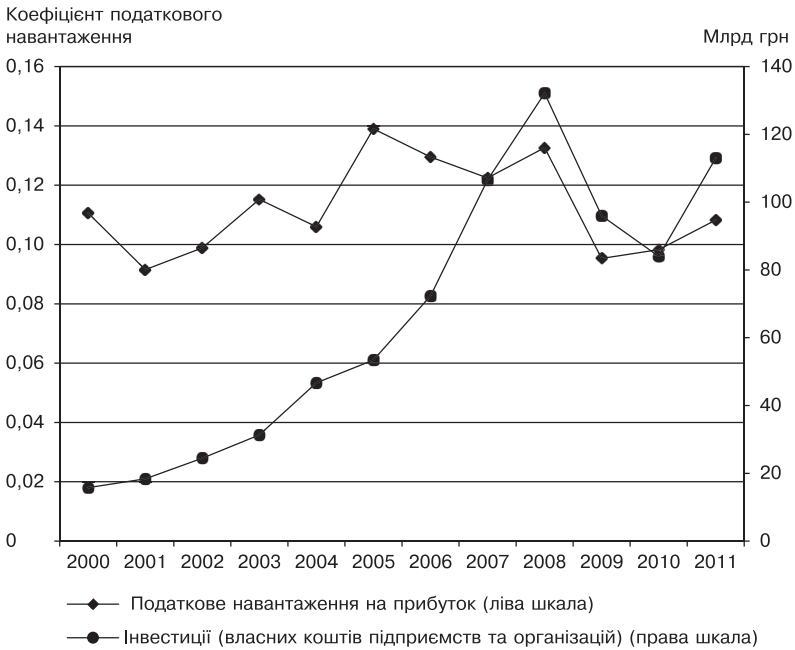
Джерело: розроблено авторами за даними Державної податкової служби України (<http://sts.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. 5. Взаємозв'язок податкового навантаження та чистого прибутку підприємств

За досліджуваний період податкове навантаження на прибуток коливалося в межах 5 % (від 9 до 14 %) та не мало чіткої динаміки. І на початок (2000 р.), і на кінець (2011 р.) цього періоду встановлена однакова його величина — 11 %. Чистий прибуток мав чітку тенденцію до зростання і збільшився за досліджуваний період у 9 разів. У результаті розрахунку коефіцієнта кореляції між податковим навантаженням та чистим прибутком встановлено, що коефіцієнт кореляції (r) дорівнює 0,06, тобто його значення наближається до нуля, що свідчить про практичну відсутність взаємозв'язку цих показників. Отже, вплив рівня податкового навантаження на обсяг чистого прибутку юридичних осіб зовсім слабкий — лише 0,36 %.

Аналогічним чином проаналізовано взаємозв'язок показників податкового навантаження на прибуток та обсягів інвестицій за рахунок коштів підприємств (рис. 6).

Коефіцієнт кореляції між цими двома показниками становить 0,32, що вказує на їх дуже слабкий прямий взаємозв'язок. Отже, вплив рівня податкового



Джерело: розроблено авторами за даними Державної податкової служби України (<http://sts.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

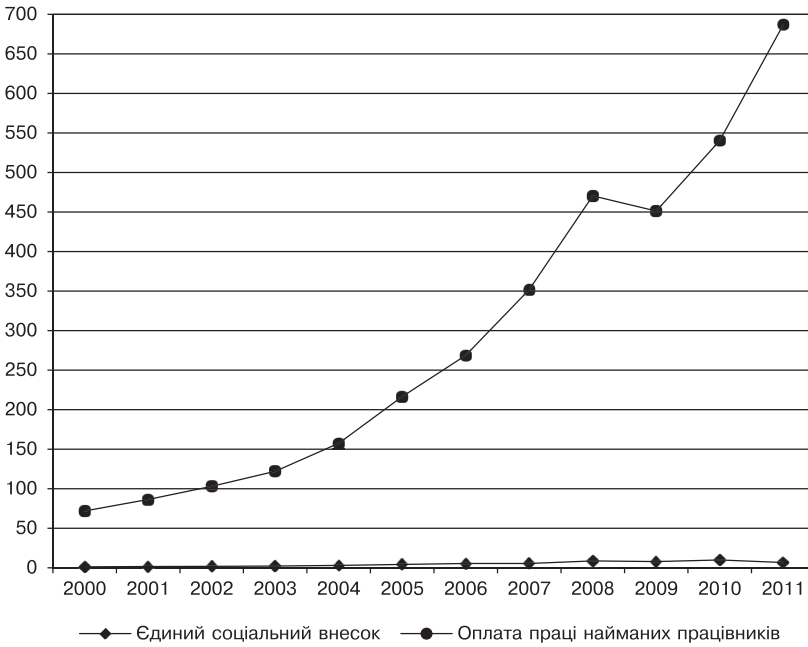
Рис. 6. Взаємозв'язок податкового навантаження на прибуток підприємств та обсягів інвестицій

навантаження на обсяг інвестицій юридичних осіб є незначним (10,24 %). За досліджуваний період вони збільшилися у 7 разів.

Одним із факторів тінізації заробітної плати вважається чимале навантаження на фонд оплати праці щодо внесків на соціальне страхування. За досліджуваний період надходження до державних соціальних фондів збільшилися у 6 разів, а фонд оплати праці — у 9,5 раза. Коефіцієнт кореляції між соціальними внесками та фондом оплати праці розраховано на рівні $-0,75$, що свідчить про зворотний зв'язок між цими показниками (рис. 7).

Отже, при зниженні рівня навантаження на заробітну плату фізичних осіб її величина зростає. Вплив цього фактора оцінюється на рівні 84,64 %.

Аналізуючи динаміку податкового навантаження, необхідно також встановити, як на його рівень вплинули зміни в бюджетній класифікації. Ідеться про те, що у 2011 р. рентні платежі віднесені до податкових надходжень, що підвищило показник податкового навантаження. Для коректного порівняння збільшимо показник податкових надходжень за 2010 р. на величину рентних платежів, зборів у вигляді цільових надбавок до чинного тарифу на електричну й теплову енергію, природний газ, єдиного збору, збору за забруднення навколишнього середовища та збору за користування радіочастотним ресурсом



Джерело: розроблено авторами за даними Пенсійного фонду України (<http://www.pfu.gov.ua>), Фонду соціального страхування України та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рис. 7. Взаємозв'язок динаміки єдиного соціального внеску та оплати праці найманих працівників, млрд грн

України та розрахуємо податкове навантаження. Воно становить 23,1 %. Отже, з прийняттям Податкового кодексу України, який вніс значні зміни в податкову систему та механізми справляння окремих податків, загальний рівень податкового навантаження на юридичних осіб збільшився неістотно.

Для того щоб з'ясувати, як змінилася структура податкового навантаження за основними бюджетоформуючими податками та єдиним соціальним внеском (ЄСВ) унаслідок уведення Податкового кодексу, розрахуємо частку податкових надходжень (за їх видами) та ЄСВ, сплачених юридичними особами, у створеному ними ВВП (табл. 2).

Як свідчать наведені дані, податкове навантаження збільшилося переважно за рахунок ПДВ.

На підставі результатів проведеного дослідження можна зробити такі висновки. Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні є помірним та не гальмує виробництво й споживання. У його структурі переважає навантаження з ПДВ. Саме за рахунок цієї складової зросло загальне податкове навантаження на юридичних осіб у 2011 р. З огляду на це вважаємо передчасним зменшення з 1 січня 2014 р. ставки ПДВ до 17 %. Сподіватися на те,

Таблиця 2. Структура податкового навантаження на юридичних осіб в Україні у 2010 та 2011 рр., %

Податкове навантаження	Частка у ВВП		Зміна
	2010	2011	
Загальне	23,1	25,0	+1,9
у т. ч. внутрішні податки на товари й послуги	10,9	12,6	+1,7
зокрема ПДВ	8,3	10,0	+1,7
Акцизний податок	2,6	2,6	—
Податок на прибуток	4,1	4,6	+0,5
Податки на власність	0,05	0,01	-0,04
Платежі за ресурси	1,2	1,1	-0,1
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	0,9	0,8	-0,1
Інші податки та обов'язкові платежі	4,55	4,89	+0,34
Єдиний соціальний внесок	1,4	1,0	-0,4

Джерело: розраховано авторами.

що це приведе до зниження цін, безпідставно. Отже, споживчий попит, база оподаткування ПДВ не збільшуватимуться, що матиме наслідком скорочення доходів бюджету від цього податку. Водночас вважаємо за доцільне поступове зменшення ставки податку на прибуток, що сприятиме подальшому зростанню чистого прибутку підприємств та інвестицій.

Насамкінець зазначимо: висновки за результатами дослідження не збігаються із загальноприйнятою думкою, що податкове навантаження в Україні, помірно щодо інших європейських країн, є обтяжливим для платників, зокрема юридичних осіб, та не сприяє економічному зростанню. Автори статті усвідомлюють обмеженість можливостей кореляційного аналізу щодо встановлення оптимальності податкового навантаження. Імовірно, за меншого його значення вдалося б досягти кращих показників економічного розвитку. Утім, помірно податкове навантаження може бути неприйнятним для досить численної групи окремих платників. Усе це свідчить про те, що науковий пошук оптимального рівня податкового навантаження на юридичних осіб в Україні не завершений та має тривати в розрізі окремих галузей і платників податків.