

Гречко А.В.

канд. економ. наук, доцент

Національний технічний університет України «КПІ»

ДОСЛІДЖЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СКЛАДОВОЇ ІНСТИТУЦІЙНИХ ФАКТОРІВ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ

RESEARCH OF THE TAX CONSTITUENT OF INSTITUTIONAL FACTORS DEVELOPMENT OF ENTERPRISES IN UKRAINE

Стаття присвячена дослідженню податкової складової інституційних факторів, що впливають на розвиток вітчизняних підприємств. Автором систематизовано інституційні фактори, які мають найбільш суттєвий вплив на розвиток підприємств та здійснено ґрунтовний аналіз податкової складової, що входить до складу даних факторів, а саме виявлено особливості структури податкових надходжень до бюджету, детально проаналізовано тенденцію до зростання ПДВ та податку на прибуток в загальному обсязі надходжень до бюджету від податків, з'ясовані та проаналізовані причини такого зростання та можливі наслідки для держави і для бізнесу, виявлені негативні напрямки впливу національної податкової політики на розвиток підприємств в Україні, досліджено місце України в міжнародних рейтингах за податковою складовою, а також виявлені можливості щодо подальшої розбудови і розвитку податкової системи України. За результати проведеного дослідження автором також були надані практичні рекомендації по підвищенню ефективності вітчизняної податкової системи.

Статья посвящена исследованию налоговой составляющей институциональных факторов, которые влияют на развитие отечественных предприятий. Автором систематизированы институциональные факторы, которые имеют наиболее существенное влияние на развитие предприятий и осуществлен глубокий анализ налоговой составляющей, которая входит в состав данных факторов, а именно выявлены особенности структуры налоговых поступлений в бюджет, детально проанализирована тенденция к росту НДС и налога на прибыль в общем объеме поступлений бюджета от налогов, выяснены и проанализированы причины такого роста и возможные последствия для государства и бизнеса, определены негативные направления влияния национальной налоговой политики на развитие предприятий в Украине, исследовано место Украины в международных рейтингах за налоговой составляющей, а также выявлены возможности дальнейшего развития налоговой системы Украины. По результатам проведенного исследования автором также были предоставлены практические рекомендации по повышению эффективности отечественной налоговой системы.

The Article is devoted research of influence tax constituent of institutions factors which influence on development of domestic enterprises. Author is systematize institution factors, which have a most substantial influence on development of enterprises and carried out detailed analysis of tax constituent which enters in the complement of these factors is, namely found out the features of structure of the tax entering budget, is in detail analyses a tendency to growth of tax value-added and income tax in the general volume of receipts of budget from taxes, found out and

the analyzed reasons of such growth and possible consequences for the state and for business, found out negative tendencies in relation to influence of national tax policy on development enterprises in Ukraine, investigational a place of Ukraine is in the international ratings after a tax constituent, and also found out possibilities in relation to the development of the tax system in Ukraine. For the results of the conducted research by an author practical recommendations were also given on the increase of efficiency of the domestic tax system.

Ключові слова: податки, інституційні фактори, податок на прибуток, податок на додану вартість, бюджет, підприємства.

Вступ. За існуючих тенденцій розвитку економічних відносин провідну роль в процесі економічного зростання прийнято надавати ряду інститутів, оскільки якість інституційного середовища має критичне значення для розвитку підприємств. В економічній науці інституційне середовище характеризується рядом внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на розвиток підприємств. До внутрішніх інституційних факторів належать: корпоративна культура, матеріальна та технічна база підприємства, організаційна структура, стратегічне планування, кваліфікація персоналу, компетентність органів управління, інноваційна спрямованість тощо. До зовнішніх інституційних факторів розвитку підприємства як правило відносять: конкурентне середовище, розвиток бізнесу, науково-технічний розвиток, систему оподаткування, правове забезпечення, інноваційну інфраструктуру, ефективність державного регулювання економіки тощо. Оскільки рівень розвитку внутрішніх факторів підприємства на пряму залежить від впливу зовнішніх інституційних факторів, в даному дослідженні пропонується звернути увагу на останні, а саме детально дослідити податкову складову зовнішніх інституційних факторів розвитку підприємств в Україні. Значна увага саме до податкової складової пов'язана з тим, що податки є необхідною ланкою економічних відносин в суспільстві. Розвиток і зміна форм державного устрою завжди супроводжуються вдосконаленням системи податків, адже вони є платою суспільства за виконання державою її функцій. Початок докорінно нового етапу в історії розвитку податкової системи України поклав Податковий кодекс. Передбачалося, що його положення, спрямовані на вдосконалення адміністрування податків, досягнення компромісів між державою та суб'єктами господарювання, створення додаткових умов для розвитку інноваційно-інвестиційної діяльності, сприятимуть прискоренню економічного розвитку України. Однак, як показала практика, правила, які викладені в положеннях кодексу є неоднозначними та недостатньо прозорими, що в свою чергу гальмує підприємницьку активність та стимулює розвиток тіньової економіки. Таким чином, дослідження впливу податкової складової інституційного середовища на розвиток підприємств України є сьогодні досить актуальним.

Українські науковці мають певні здобутки в дослідженні системи оподаткування. Серед них можна відмітити наукові праці таких вчених, як: Ю.Б. Іванов [2], Н.В. Мельник [2], Л.Л. Тарангул [2], З.С. Варналій [2], Й. Петрович [4], Л.Б. Рябушка [5], Д.В. Веремчук [5] та інші. Однак, зважаючи на сучасні реалії в сфері оподаткування можна зробити висновок про те, що даний напрям дослідження потребує подальшого доопрацювання і розробки з метою удосконалення системи оподаткування України і її позитивного впливу на суб'єктів підприємницької діяльності.

Постановка завдання. Метою даної статті є визначення впливу податкової складової інституційних факторів на розвиток вітчизняних підприємств та на основі проведеного аналізу виявлення можливостей її вдосконалення. Відповідно до зазначеної мети, в роботі поставлено та вирішено наступні завдання:

- узагальнення основних факторів інституційного середовища, що впливають на розвиток підприємств в Україні;
- проведення ґрунтового аналізу податкової складової інституційних факторів розвитку підприємств в Україні;
- дослідження місця України в міжнародних рейтингах за податковою складовою;
- виявлення можливостей подальшого розвитку податкової складової інституційного середовища України.

Методологія. Теоретико-методологічну основу дослідження складають праці провідних вітчизняних та зарубіжних науковців. При проведенні даного дослідження був використаний метод порівняльного аналізу, за допомогою якого проводиться порівняння надходжень до бюджету України за останні роки. На основі методу наукової абстракції в даному дослідженні автором виділяється критерій обсягу надходжень у бюджет, на основі якого, встановлюються два найбільш суттєві податки в національній економіці – ПДВ, податок на прибуток, а також з сукупності інституційних факторів, що впливають на діяльність підприємства виділяється податкова складова. Також автором був використаний системний підхід та статистичний метод.

Результати дослідження. На основі проведених попередніх досліджень автором виділяються основні зовнішні інституційні фактори, що впливають на розвиток підприємств в Україні [9]:

- 1) законодавча та нормативна база;
- 2) ефективність податкової системи;
- 3) рівень розвитку конкурентного середовища;
- 4) рівень розвитку прав власності;

- 5) рівень тіньової економіки;
- 6) рівень корупції;
- 7) рівень злочинності.

В даному дослідженні автором запропоновано детальний аналіз однієї з складових факторів зовнішнього інституційного середовища, а саме податкової системи, оскільки податки виступають одним з найбільш вагомих аспектів впливу на розвиток підприємств.

Проблема наповнення Державного бюджету України на сьогодні є однією з найгостріших, а наповнення за рахунок податків – одне із найголовніших завдань чинної податкової системи. Аналізуючи податкові надходження до державного бюджету, можна сказати, що за підсумками 2011 року вони складають 261,61 млрд. грн., що на 94,7 млрд. грн. більше відповідного показника попереднього року (табл. 1) і становить 101,8% від річного плану податкових надходжень [11].

Отже, на відміну від попередніх двох років, коли основним стабільним бюджетним джерелом надходжень був акцизний податок, який завдяки підвищенню ставок мав стійку тенденцію до збільшення навіть в умовах фінансово-економічної кризи, у 2011 році стабільне наповнення бюджету забезпечили податок на прибуток підприємств (17,5%) та ПДВ (41,7%). Отже, ПДВ та податок на прибуток підприємств є найбільш значними за обсягом надходжень до Державного бюджету, тому в даному дослідженні доцільно зупинитися детальніше саме на аналізі податкової політики в сфері даних податків.

Зростання надходжень податку на прибуток підприємств відбулося насамперед за рахунок збільшення надходжень податку з підприємств і організацій приватного сектору більш як в 2 рази. Крім того, збільшились надходження податку на прибуток підприємств, створених за участю іноземних інвесторів на 27%. Водночас надходження податку з державного сектору скоротилось на 1,2 млрд. грн.

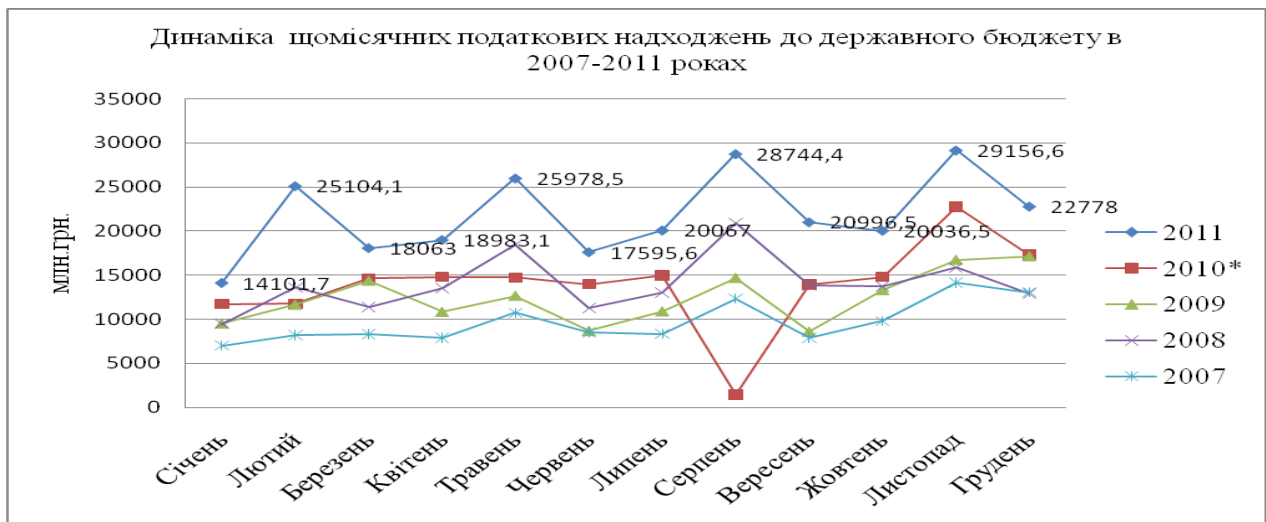
На підвищення надходжень податку на прибуток також вплинули: збільшення обсягу реалізованої промислової продукції на 215,41 млрд. грн. або на 21,17% порівняно з 2010 роком; зміна індексу цін виробників з 118,7 (2010 р. до 2009 р.) до 114,2% (2011 р. до 2010 р.); зниження рівня інфляції з 9,1% до 6,9% [7].

Таблиця 1

Структура податкових доходів державного бюджету України за 2008-2011 роки

Доходи, млрд. грн.	2011 р.	%	2010 р.	%	2009 р.	%	2008 р.	%	2007 р.	%
Державний бюджет	311,8	100	233,9	100	217,6	100	224,0	100	161,6	100

Податкові надходження, у т.ч.:	261,6	83,9	167,0	71,4	148,8	68,4	167,8	74,9	116,7	72,2
Податок на прибуток підприємств	54,7	17,5	39,9	17,1	32,4	17,1	47,5	21,2	33,9	21,0
Збір за спец. використання природних ресурсів	6,9	2,2	3,0	1,3	2,6	1,2	2,5	1,1	1,9	1,2
Податок на додану вартість	130,1	41,7	86,3	36,9	84,6	38,9	92,1	41,1	59,5	36,8
Акцизний податок	36,9	11,6	27,6	11,8	21,3	9,8	12,8	5,7	10,5	6,5
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	18,8	5,8	9,1	3,9	6,9	3,2	12,3	5,5	10,0	6,2
Інші податкові надходження	2,1	0,7	0,9	0,4	0,9	0,4	0,7	0,3	0,8	0,5



*з урахуванням суми заборгованості з відшкодування ПДВ в обсязі 16,4 млрд. грн.

Рис. 1. Динаміка щомісячних податкових надходжень до державного бюджету в 2006-2011 роках

У 2011 році до державного бюджету надійшло 130,1 млрд. грн. податку на додану вартість, що на 43,8 млрд. грн. або на 50,7% більше показника попереднього року. Надходження ПДВ склали 101,24% річного плану, тоді як за 2010 рік він складав 80,6% фактичних річних надходжень [6, 8].

Зростання податкових надходжень було зумовлено економічними чинниками та посиленням фіскального навантаження на економіку, а також

збільшенням нарахування штрафів за порушення податкового законодавства. Крім того, помітний внесок зроблено Держмитслужбою, що почала широко застосовувати непрямі методи визначення податкової бази. Уряд посилював фіскальний тиск через авансові податкові платежі та неповернення ПДВ.

Виходячи з результатів проведеного аналізу надходжень до державного бюджету можна зробити висновок про те, що структура податкової системи неадекватна ринковій економіці. Переважна частка податкових надходжень у бюджет формується за рахунок непрямих податків. Значну частину податків сплачується юридичними особами, на відміну від країн із ринковою економікою, де основними платниками податків виступають фізичні особи. Це пов'язано з тим, що принципова модель податкової системи України формувалась на базі структури доходів господарюючих суб'єктів, що склалися в рамках економіки командно-адміністративного типу. Така модель передбачає, що основна маса оподаткованого доходу формується в державному секторі економіки. Однак, вітчизняна економіка орієнтована на розвиток ринкових відносин. Таким чином, існуюча модель оподаткування не відповідає сучасним принципам господарської діяльності, проте вона все одно використовується, адже перехід до більш сприятливої моделі потребує значних витрат часу і коштів, передбачає докорінну перебудову економічної системи і ґрунтовний перегляд податкової політики.

Для оцінки ефективності податкової складової інституційних факторів розвитку економіки України варто звернути увагу на місце України в міжнародних рейтингах, що складаються рядом міжнародних організацій. Рейтинг економічної свободи світу представлений у вигляді сукупного індексу визначеного на базі наступних елементів: 1. свобода бізнесу, 2. свобода торгівлі, 3. фіскальна свобода, 4. участь уряду, 5. монетарна свобода, 6. свобода інвестицій, 7. фінансова свобода, 8. права власності, 9. свобода від корупції, 10. свобода праці. Для кожної з десяти категорій економічної свободи в таблиці приводиться рейтинг — від 0 до 100, який вказує місце країни серед інших держав. Відповідно, чим нижче рейтинг, тим гірше показник країни в даній категорії. Приклад: міра економічної свободи для категорії «Свобода бізнесу» Нової Зеландії 99,9 балів (найвища величина), в Північній Кореї — 1 бал (найнижча величина).

Таблиця 2

Індекс економічної свободи (2012 р.)

Місце, країна	Інд екс	Елементи індексу економічної свободи									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Гонконг (Китай)	89,9	98,9	90	93,1	91	85,8	90	90	90	84	86,5

163.Україна	46,1	48,2	84,4	78,2	29,4	67,7	20	30	30	24	51,2
Країни з вільною економікою (1. Гонконг (89,9), 2. Сінгапур (87,5), 3. Австралія (83,1))											
Країни з переважно вільною економікою (6. Канада (79,9), 8. Чилі (78,3), 10. США (76,3), 28. Австрія (70,3))											
Країни з відносно вільною економікою (35. Об'єднані арабські емірати (69,3), 48. Ізраїль (67,8), 61. Болгарія (64,7), 62. Румунія (64,4), 67. Франція (63,2))											
Країни з переважно не вільною економікою (91 Азербайджан (58,9), 92. Італія (58,8), 124. Молдова (54,4), 144. Росія (50,5))											
Країни з не вільною економікою (163 Україна (46,1), 168. Туркменістан (43,8), 177. Куба (28,3), 179. Північна Корея (1))											

* складено на основі даних [11]

Даний рейтинг показує, що Україна знаходиться в кінці списку і відноситься до країн з не вільною економікою, проте, якщо звернути увагу окремо на складову фіскальної свободи, то Україна має досить високий результат, що свідчить про помірний рівень податкового тиску. І справді, якщо порівнювати розміри податкових ставок в Україні та інших країнах, то можна сказати, що вони знаходяться на середньому рівні. Однак, таке порівняння є дещо не коректним, оскільки кожна країна характеризується певним рівнем розвитку, наявністю ряду неформальних інститутів, досконалістю адміністрування податків, рівнем тінізації економіки тощо, тому об'єктивність оцінки за даною складовою залишається досить спірною.

Індекс легкості ведення бізнесу складається на основі вивчення законів і положень, що впливають на процес ведення бізнесу, в 183 країнах, із залученням фахівців у галузі юриспруденції, права, економіки, а також урядових чиновників. Стосовно адміністративного тягаря, пов'язаного зі сплатою податків та сумарної податкової ставки, що оцінюються даним індексом – розмір податків і обов'язкових відрахувань, які повинно сплачувати підприємство на другий рік роботи, виражається як частка від його комерційного прибутку і становить для України 55,5, тоді як для Європи та центральної Азії цей показник складає – 41,2 [10]. Такі дані знов таки говорять про те, що податковий тягар в Україні є досить суттєвим.

Проведемо аналіз ситуації у сфері малого бізнесу, зокрема варто приділити увагу підприємствам, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування. Так, Мінімальний внесок ЄСВ складає 34,7% від мінімальної заробітної плати. Тобто, в 1 кварталі 2012 року мінімальний внесок складе $1073 \cdot 34,7\% = 372,33$ грн. на місяць. Крім того, ЄСВ в розмірі 36,76 до 49,70% (в залежності від класу професійного ризику) має сплачуватися на суму зарплати найманих робітників і на кожного члена родини, котрий бере участь у підприємницькій діяльності. Таким чином, при максимальній ставці податку для другої групи платників (20% від мінімальної заробітної плати) підприємець сплатить 214,69 грн. єдиного податку плюс 372,33 грн. ЄСВ, всього 586,93 грн. що на 174,40 грн. більше ніж у 2011 році [10]. На основі

проведених розрахунків, можна зробити висновок, що з прийняттям Податкового Кодексу України збільшився податковий тягар на малі підприємства. Поряд з цим запроваджуються заборони на здійснення певних видів господарської діяльності за умов використання спрощеної системи оподаткування. Що стосується великого та середнього бізнесу, то для нього існують певні переваги прийняття нового Податкового Кодексу. З 2011 року зменшується ставка податку на прибуток із 25 до 19%, а потім і до 16%. Щодо податку на додану вартість, то з 2014 року він зменшується на 3% - із 20 до 17% [1]. Такі дані свідчать про те, що податкове регулювання в Україні в більшій мірі спрямоване на підтримку великого та середнього бізнесу, в той час як малий бізнес стикається з рядом суттєвих перешкод.

На наш погляд, існує декілька ефективних напрямків покращення податкової системи України. Досить продуктивним, може бути диференціація ставки податку на прибуток в залежності від виду діяльності, що сприятиме нагромадженню інвестиційних ресурсів підприємницькими структурами. Така диференціація дасть змогу усунути диспропорції між реальною і фінансово-посередницькою сферами, якщо для останніх ставку податку на прибуток зробити дещо вищою за базову ставку. Разом з тим доцільно створити пріоритетне середовище для тих структур, які сприяють проведенню активної інноваційно-інвестиційної політики.

На сьогодні актуальною для України є розробка механізму, заснованого на принципі регресивного оподаткування галузей, які нарощують виробництво продукції, що має перспективу збуту на внутрішньому і зовнішньому ринках. За таких умов підприємства будуть зацікавлені показувати оподатковувану базу в повному обсязі, оскільки чим більша сума одержуваного прибутку, тим менша ставка податку.

Для зменшення інфляційного потенціалу податкової системи необхідно поетапно знижувати ставку ПДВ, в першу чергу на високотехнологічні, наукомісткі, екологічно безпечні виробництва, а також галузі, що видобувають природні ресурси, головним чином енергоресурси, і продовольчі товари (крім підакцизних). Одночасно доцільно запровадити підвищені ставки ПДВ на застарілі технології.

Система штрафів і санкцій, громадська думка у країні мають бути сформовані таким чином, щоб несплата або несвоєчасна сплата податків були менш вигідні платникові, ніж вчасне і чесне виконання зобов'язань перед бюджетом.

Висновки. За результатами проведеного дослідження було встановлено, що найбільші обсяги податкових надходжень до бюджету здійснюються за рахунок ПДВ та податку на прибуток, структура податкової системи неадекватна ринковій економіці, оскільки серед платників податків

переважають юридичні особи, а непрямі податки становлять найбільшу частку у загальній структурі податкових надходжень. Як свідчать статистичні дані та проведені розрахунки на платників податків покладений значний податковий тягар. Науковою новизною проведеного дослідження є виділення податкової складової інституційних факторів розвитку підприємств в Україні на основі критерію наповнення державного бюджету і рівня впливу на суб'єктів господарювання та проведення багатоаспектного аналізу стану вітчизняної податкової системи. З метою підвищення ефективності податкової системи України необхідно розробити податкову політику спрямовану на стимулювання вітчизняного виробництва, інноваційно-інвестиційної діяльності, споживчого попиту, а також посилення регулюючої і контролюючої функцій держави щодо сплати податків; необхідно впровадити диференційовану ставку податку на прибуток в залежності від виду діяльності підприємства; регресивне оподаткування галузей, що сприяють розвитку науково-технічних розробок та нарощення обсягів виробництва. Також, можливе поетапне зниження ставки ПДВ, що в певній мірі передбачено в Податковому кодексі, однак не відомо чи буде застосовано на практиці. Отримані результати можуть бути використані для подальших досліджень в сфері оподаткування та інституційних факторів розвитку підприємств в Україні, зокрема для розробки дієвого механізму впровадження запропонованих заходів.

Література:

1. Податковий кодекс України від 23.02.2012 № 4453-VI (4453-17) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання /Ю.Б. Іванов// Формування ринкової економіки в Україні: Науковий журнал. – 2009. – №19. – С.36 – 43.
3. Мельник Н.В. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / Н.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій//. – К. : Вид-во "Знання України", 2008. – 675 с.
4. Петрович Й. Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України / Й. Петрович // Банківська справа : зб. наук. праць. – 2008. – № 6. – С. 43-49.
5. Рябушка Л.Б. Бюджетно-податкова політика і в системі регулювання економічного розвитку держави / Л.Б. Рябушка, Д.В. Веремчук // Вісник Сумського державного університету : зб. наук. праць. – Суми : Вид-во СумДУ. – 2008. – № 3. – С. 182-187.
6. Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень / Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної та банківської систем України

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/>
7. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
8. Закон України «Про державний бюджет на 2012 рік» від 22.12.2011 № 4282-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4282-17#n170>
9. Гречко А.В. Дослідження зовнішніх інституційних факторів розвитку підприємств в Україні / А.В. Гречко // "Агросвіт". – К. – 2012. - №21. – с. 151 - 155.
10. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності». Відомості Верховної Ради України. – документ 4014-17 від 04.11.2011 року. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
11. Міжнародний рейтинг країн світу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/country/ukraine>