

УДК 336.22(477)

Прокопенко Н.С., д. е. н., проф.
Виклюк М. І., к.е.н, доц.
ПВНЗ «Європейський
університет»

ОЦІНКА ІНДИКАТОРІВ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМИ ПРОЦЕСАМИ В УКРАЇНІ

Досліджено теоретичні та практичні аспекти оцінки ефективності управління податковими процесами в Україні, проаналізовано фактори, що їх визначають та тенденції. Розкрито проблемні аспекти в системі управління податковими процесами у кризовий та посткризовий період. Запропоновано рівень ефективності управління визначати на основі розроблених індикаторів

Постановка проблеми. Прийняття ефективних управлінських рішень у сфері податкового регулювання не можливе без попереднього оцінювання об'єкта управління. Одним з основних аспектів вирішення цього завдання є формування системи оціночних показників рівня ефективності управління саме податковими процесами в державі, що дозволяють здійснити діагностику фіскальної ефективності податків, визначити рівень їх стимулюючого впливу на формування доходів бюджету, ділову активність економіки через рівень податкового навантаження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У фаховій економічній літературі, а саме дослідженнях вітчизняні науковців (Дрозняк О. В., Іванова Ю.Б., Мельник О. Я., Мельник В. М., Прокопенко Н. С., Соколовська А. М., Соловей М. М., Тищенко А.Н., Чернякова Т. М. та ін.) останнім часом все більше уваги приділяють питанням діагностики індикаторів розвитку податкової системи та ефективності управління податковими процесами зокрема.

Невирішена раніше частина загальної проблеми Втім, практична однотайність у розробці оціночної системи індикаторів для визначення ефективності управління податкових процесів, особливо їх комплексної розробки та практичного застосування, потребує подальших досліджень.

Метою статті є оцінка ефективності управління податкових процесів в Україні.

Виклад основного матеріалу. Фіскальна ефективність податкової системи – це її здатність (властивість) створювати економічні ефекти, пов'язані із забезпеченням належного фіскального результату (тобто податкових надходжень) при допустимих витратах (витрати на податкове адміністрування). Це дає змогу визначити суму коштів, витрачених державою на уможливлення надходжень одиниці фінансових ресурсів у результаті оподаткування [1, С.222].

Управління податковими процесами – це «складний процес, зумовлений взаємозв'язком національної і світової економіки. Тому при

прогнозуванні та аналізі економічних процесів враховується сукупність факторів та їхній неоднозначний вплив на податкову систему залежно від конкретних умов. Ці показники є обов'язковими елементами у процесі аналітичного дослідження прогнозу змін податкової політики в цілому та податкової стратегії зокрема» [2, С.114].

Найбільш повно ефективність управління податковими процесами можна оцінити через критерії фіскальної ефективності податкової політики. Зокрема, проведені дослідження праць провідних вітчизняних науковців [2-9] дозволили сформуувати систему основних індикаторів рівня ефективності управління податковими процесами в Україні, зміст та методика обчислення котрих подана у табл. 1.

Таблиця 1

Індикатори рівня ефективності управління податковими процесами

Показник	Методика розрахунку	Характеристика
Ефективна ставка податку	$E_c = \frac{П_{пп}}{Б_0}$ <i>П_{пп}</i> – сума податкових надходжень від податку, збору; <i>Б₀</i> – база оподаткування податку, збору.	Показує обсяг податкових надходжень на одиницю реальної податкової бази
Коефіцієнт продуктивності податків	$K_{пп} = \frac{E_c}{Б_c}$ <i>E_c</i> – ефективна ставка податку; <i>Б_c</i> – базова ставка податку.	Надає оцінку співвідношення ефективної та базової ставок податку; дозволяє визначити рівень податкових пільг, звільнення, ухилення від сплати податку тощо.
Коефіцієнт бюджетної ефективності	$E_{пп} = \frac{П}{ВВП} : Сб$ <i>П</i> – податок (різновид); <i>Сб</i> – базова (стандартна) ставка податку.	Оцінює відсоткову частку податків у ВВП, яка припадає на 1% стандартної ставки.
Коефіцієнт збірності податків	$K_z = \frac{ПНф}{ПНп}$ <i>ПНф</i> – фактичні надходження податків; <i>ПНп</i> – планові надходження податків	Розраховується у розрізі як сукупних податкових платежів та зборів, так і окремих їх видів
Загальний коефіцієнт податкового навантаження	$E_{пп} = \frac{(П + СВ)}{ВВП}$ <i>П</i> – всі податкові платежі і збори, сплачені платниками податків; <i>СВ</i> – відрахування в державні цільові фонди, які мають цільове призначення. <i>ВВП</i> – податкова база.	Дозволяє визначати розмір податкового тиску на економіку та характеризує роль податків у житті суспільства.
Часткові індикатори податкового навантаження	$П_{пп} = \frac{СВ}{ВВП}, П_{пс} = \frac{СП}{ВВП}, П_{пк} = \frac{ПК}{ВВП}$ <i>П_{пп}</i> – податкове навантаження на працю; <i>П_{пс}</i> – податкове навантаження на споживання; <i>СП</i> – податки на споживання; <i>П_{пк}</i> – податкове навантаження на капітал; <i>ПК</i> – податки на капітал.	Кількісно відображають поодинокі аспекти податкового навантаження. Наприклад, податкове навантаження на працю, податкове навантаження на капітал, доходи чи на споживання тощо.

Примітки. Узагальнено автором на основі праць [2-9].

В цілому зміни в економічній політиці та в податковому законодавстві України призвели до структурних змін саме бюджетоутворюючих податків. Саме це й спонукає до максимально повної оцінки їх фіскальної ефективності. Зокрема як свідчать офіційні дані статистики опорою податкової системи України та основним джерелом державних доходів є три «бюджетні кити», а саме: ПДВ, податок на прибуток (ІПП) та податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). Відносно незначною є частка акцизного податку, яка має тенденції до зростання (середнє значення 2%) та інші податки та збори (ІПЗ), які теж зросли у структурі ВВП протягом 2001-2012 рр. з 3,3% до 4,2%. Протягом аналізованого періоду частка ПДВ у структурі ВВП стрімко зростає – з 5,0 до 9,9% і в середньому складає 7,7% ВВП [2]. Протягом періоду, що аналізується найвагомим джерелом бюджетних надходжень залишається ПДВ, частка якого коливається в діапазоні від 19,5 до 38,5%. Йому належить роль порівняно стабільного джерела наповнення бюджету в період фінансової кризи та економічного спаду. Рівень податку має тенденції до скорочення у структурі доходів бюджету з 2007 р. а відтак його фіскальна ефективність почала теж знизилась (табл. 2).

Таблиця 2

Показники оцінки ефективності ПДВ в Україні

Рік	Кінцеві споживчі випрати, млрд. грн	ПДВ, млрд. грн.	Бюджетна (номінальна) ставка, %	Частка ПДВ у ВВП, %	Ефективна ставка, %	Коефіцієнт продуктивності податку, %	Коефіцієнт бюджетної ефективності
2001	112,6	10,5	20	5,0	9,3	46,5	0,25
2002	128,3	13,5	20	6,0	10,5	52,6	0,30
2003	125,9	12,6	20	4,7	10,0	50,0	0,24
2004	245,6	16,7	20	4,8	6,8	34,0	0,24
2005	337,9	33,8	20	7,7	10,0	50,0	0,39
2006	424,9	50,4	20	9,3	11,9	59,3	0,47
2007	558,6	59,4	20	8,2	10,6	53,2	0,41
2008	758,9	92,1	20	9,7	12,1	60,7	0,49
2009	772,8	84,6	20	9,3	10,9	54,7	0,47
2010	914,2	86,3	20	8,0	9,4	47,2	0,40
2011	1104,4	130,1	20	10,0	11,8	58,9	0,50
2012	1179,1	138,8	20	9,9	11,8	58,9	0,50

Примітки. Складено за даними [10].

Варто відзначити, що експерти Світового банку стверджують, що якщо надходження від ПДВ складає не менше 7% ВВП, то це свідчить про достатній розмір номінальної податкової ставки цього податку та досить широку його податкову базу, а відповідно і ефективне функціонування ПДВ [11]. Як свідчать результати проведеного аналізу частка ПДВ у ВВП країни починаючи з 2005 р.

є вище 7% і в середньому за період 2001-2012 рр. складає 9,9%. Позитивним є те, що протягом аналізованого періоду спостерігається тенденція до зростання податкового тягаря за рахунок ПДВ. Якщо порівнювати показник частки ПДВ у ВВП країни, то порівняно із країнами Європейського союзу, де рівень показника в середньому складає 8%, то в Україні фіскальна ефективність ПДВ є значно вищою – 9,9%. Втім, на відміну від європейської практики відносної стабільності зазначеного показника (6,8-8,0%) в Україні значення зазначеного показника немає стабільного характеру. Так, наприклад, у 2003 р. – частка ПДВ у ВВП склала всього 4,7%, тоді як у 2010 р. – аж 10%.

Неоднозначність тенденцій спричиняє порівняно нижчий ступінь реальної ефективності ставки податку ПДВ, яка розраховується як співвідношення суми надходжень від ПДВ до кінцевих споживчих витрат домогосподарств. Як засвідчують розрахунки ефективності ставки ПДВ коливається в межах 9,3-11,8, за період, що аналізується, тоді як у країнах ЄС його середнє значення складає 14%. Чим максимально наближене значення ефективної ставки податку до стандартної чи номінальної ставки податку, тим кращим і прозорим вважається його система оподаткування та адміністрування. Дуже низьке значення свідчить про значну кількість пільг, що надаються платникам ПДВ та нераціональність і відсутність єдиного механізму його відшкодування. Якщо звернутися до даних табл. 2.3, то видно, що найнижче значення спостерігається у 2004 р. – лише 6,8%, а найвище - у 2008 р. 12,1%. В цілому, підвищення ефективної ставки ПДВ протягом останніх років досягнуто частково за рахунок зменшення масштабів ухилень від його сплати та обмежень щодо окремих операцій з його відшкодуванням (особливо використання векселів при імпорті).

Для оцінки ефективності механізму справляння ПДВ також розраховується коефіцієнт продуктивності податку та коефіцієнт бюджетної ефективності. Перший показник розраховується як співвідношення ефективної ставки податку до його базової ставки. «На величину продуктивності ПДВ впливають податкові пільги, звільнення, ухилення від сплати податку тощо. Чим меншим є коефіцієнт продуктивності, тим більша ерозія податкової системи. Ідеальним податком на додану вартість вважається такий, коефіцієнт продуктивності якого дорівнює 100%, проте така ситуація є можливою лише за умов, якщо база податку охоплює всі товари й послуги, призначені для кінцевого споживання, до всіх товарів і послуг із бази оподаткування застосовується єдина ставка податку та немає пільг. Нижня межа обсягу оподаткування операцій із постачання товарів, робіт і послуг, що дає можливість юридичним і фізичним особам реєструватися платниками податку, має бути досить високою. Це допомагає скоротити кількість платників, за рахунок чого, з одного боку, забезпечується ефективніше обслуговування податковою адміністрацією більш заможних платників ПДВ, з другого – досягається мінімізація витрат на

адміністрування податку. Але в жодній країні система ПДВ не забезпечує 100% продуктивність зазначеного податку» [12, с. 26].

Як свідчать розрахунки коефіцієнт продуктивності ПДВ зростає (з 46,5% у 2001 р. до 58,9% у 2012 р.), що начебто свідчить про позитивні тенденції. Однак, такі тенденції протягом останніх кризових років відбуваються на фоні, по-перше, скорочення темпів приросту ВВП в країні, що делегує виключно реалізацію фіскального потенціалу податку, а не регулюючого; по-друге, шляхом неповернення чи несвоєчасного відшкодування ПДВ чи надміру сплаченого податку. В цілому зазначений рівень є стабільно низьким у порівнянні із світовою практикою і зумовлений насамперед ухиленням від сплати податку та незаконним відшкодування за окремими операціями.

Загалом, чим вищий показник надходжень ПДВ до ВВП, що припадає на 1% стандартної ставки, тим краще працює система ПДВ держави та забезпечується бюджетна ефективність ПДВ. Отримані розрахунки засвідчують, що бюджетна ефективність ПДВ протягом 2001-2012 рр. зросла у двічі: з 0,25 до 0,5, що починаючи з 2007 р. перевищує середнє значення цього показника в ЄС (0,41). Однак, розвиток податкової системи потребує подальшого збільшення бюджетної ефективності ПДВ, як основного джерела доходів держави, шляхом удосконалення механізмів його адміністрування.

Другим за значенням у структурі бюджетних доходів є податок з доходів фізичних осіб (ПДФО), частка якого коливається в межах 16,7-15,3%. Найвище значення зазначеного показника та його зростання спостерігається протягом 2001-2003 рр. (16,7-18,0%). Однак, у 2011-2012 рр. спостерігається зниження частки ПДФО до 15,3% у порівнянні із значенням його протягом 2007-2010 рр. (15,8-16,2%) та відповідно зниження фіскальної ефективності зазначеного податку. Для більш чіткого уявлення фіскальної ефективності ПДФО необхідно обрахувати його ефективну ставку, коефіцієнт продуктивності податку та бюджетної ефективності (табл. 3). Як засвідчують тенденції 2001-2012 рр. ефективна ставка коливається у межах 13,06-11,48%, однак її рівень є значно нижчий базової ставки, що обумовлене перш за все податковими пільгами для значної кількості працівників (в. т. ч. соціальною пільгою, на яку зменшується об'єкт оподаткування внаслідок низького рівня заробітної плати відносно прожиткового мінімуму), диференціацією ставок, ухиленням від оподаткування внаслідок фіктивного зниження заробітної плати до мінімального її рівня тощо. Результати розрахунку продуктивності податку засвідчує, що найвище значення цього показника характерна у період 2005-2009 рр., коли оподаткування заробітної плати відбувалося за нижчими базовими ставками 13% і 15%. Найнижча продуктивність характерна у період дії регресивної системи оподаткування (2001-2004 рр.), яка коливалась у межах 56,78-48,99%. Після введення у дію положень податкового кодексу та встановлення дворівневої ставки податку на доходи фізичних осіб (15% і 17%) продуктивність ПДФО знизилась близько на 10 п.п. Однак, підвищення відсоткових ставок, зниження податкових пільг сприяло підвищенню бюджетної ефективності податку, про що свідчать розміри надходжень до бюджету, які є одними з найбільшими після ПДВ.

Таблиця 3

Показники оцінки ефективності ПДФО в Україні

Рік	Зархбітна плата, млрд. грн.	ПДФО, млрд. грн.	Базова (номінальна) ставка, %	Частина ПДФО у ВВП, %	Ефективна ставка, %	Коефіцієнт продуктивності і податку, %	Коефіцієнт бюджетної ефективності
2001	67,39	8,80	23*	4,3	13,06	56,78	0,19
2002	78,95	10,82	23*	4,8	13,70	59,59	0,21
2003	94,61	13,52	23*	5,1	14,29	62,13	0,22
2004	117,23	13,21	23*	3,8	11,27	48,99	0,17
2005	160,62	17,33	13	3,9	10,79	83,00	0,30
2006	205,12	22,79	13	4,2	11,11	85,47	0,32
2007	278,97	34,78	15	4,8	12,47	83,12	0,32
2008	366,39	45,90	15	4,8	12,53	83,52	0,32
2009	365,3	44,49	15	4,9	12,18	81,19	0,33
2010	449,55	51,03	15	4,7	11,35	75,68	0,31
2011	529,13	60,22	16*	4,6	11,38	71,13	0,29
2012	593,21	68,09	16*	4,8	11,48	71,74	0,30

Примітки: 1. *середнє значення, обраховане із урахування регресивної шкали оподаткування протягом 2001-2004 рр. (10,15,20,30,40%) та 2011-2012 рр. (15% і 17%);

2. Використано дані [10].

Дуже вагому частку у доходах бюджету займає податок на прибуток підприємств. Його рівень складає протягом періоду, що аналізується, в середньому складає – 15,2%. Найвище значення зазначеного показника спостерігається протягом 2001-2005 рр. (15,8-17,7%). Однак, починаючи з 2005 р. рівень показника помітно почав знижуватись і на кінець аналізованого періоду досяг значення – 12,5%. Зниження частки податку на прибуток підприємств пов'язане із скорочення його надходжень внаслідок зменшення ставки податку (з 2005 р. – вона склала 25% проти 30% у попередні періоди; з 01.04.2011 р. – 23%; 2012 р. – 21%); збільшення кількості збиткових підприємств і, як наслідок, зменшення фінансового результату підприємств, які отримали прибуток до оподаткування. Отже, незважаючи на зниження номінальної ставки податку на прибуток підприємств, внаслідок набуття чинності Податкового кодексу, ефективність зазначеного податку та система його адміністрування теж знижується.

Для оцінки ефективності ставки оподаткування податком на прибуток, нами здійснено розрахунок та обґрунтування основних показників, що її характеризують (табл. 4). Як свідчать дані, протягом 2001-2008 рр. відбувається зростання податкового навантаження на фінансові результати до оподаткування прибуткових підприємств протягом 2001-2003 рр. Таке зростання спричинене більш стрімким приростом надходжень до бюджету зазначеного податку у порівнянні із фінансовими результатами платників податку, а також збільшенням податкових різниць, підвищенням контролю з боку податкових служб за проявами штучного заниження об'єкта оподаткування та ін. Водночас, низька результативність прибуткового податку засвідчує постійне коливання

ефективної ставки, зокрема, перевищення рівня базової ставки (27,9 % у 2001 р.; 30,7% у 2003 р.; 26,3% - 2005 р.); значне коливання та наближення коефіцієнта продуктивності податку до одиниці, а в окремих випадках й перевищення зазначеного рівня (1,02 у 2003 р. і 1,05 у 2005 р.).

Без сумніву, нестабільність у системі оподаткування, спричиняє нерівномірність розподілу податкового навантаження на платників податку на прибуток серед суб'єктів господарювання, адже його сплачують лише ті, котрі отримують позитивний фінансовий результат (за даними статистики на них припадає близько 50% від усіх платників податку на прибуток).

Таблиця 4

Показники оцінки ефективності податку на прибуток підприємств в Україні

Рік	Фінансовий результат до оподаткування підприємств, що отримали прибуток, млрд. грн.	Податок на прибуток (ППП), млрд. грн.	Базова (номінальна) ставка, %	Частка ППП у ВВП, %	Ефективна ставка, %	Коефіцієнт продуктивності податку, %	Коефіцієнт бюджетної ефективності
2001	29,7	8,3	30	4,1	27,9	93,2	0,14
2002	35,7	9,39	30	4,2	26,3	87,7	0,14
2003	43,08	13,24	30	5	30,7	102,4	0,17
2004	73,69	16,16	30	4,7	21,9	73,1	0,16
2005	89,17	23,46	25	5,3	26,3	105,2	0,21
2006	110,65	26,17	25	4,8	23,7	94,6	0,19
2007	182,99	34,41	25	4,8	18,8	75,2	0,19
2008	193,67	47,86	25	5,1	24,7	98,8	0,20
2009	143,71	33,05	25	3,6	23,0	92,0	0,14
2010	212,01	40,36	25	3,7	19,0	76,1	0,15
2011	272,73	55,1	23	4,2	20,2	87,8	0,18
2012	277,94	55,79	21	4	20,1	95,6	0,19

Примітки. Складено за даними [10].

Наближення коефіцієнта продуктивності податку на прибуток одиниці протягом 2008-2012 рр. спричинене кризовими явищами та практикою адміністративного тиску щодо неправомірного запровадження практики авансових платежів справляння зазначеного податку, штучного завищення об'єкта оподаткування з метою наповнення державного бюджету та порушенням норм, які ґрунтуються на визначені об'єкта оподаткування та відповідно сплати податку лише за умови фактично наявного позитивного результату. В таких умовах порушення інституційного порядку справляння податку сприяє формуванню надлишкового фіскального потенціалу податку на прибуток, пошуку нових «легальних» схем зменшення об'єкта оподаткування, віднесення частини господарських оборотів у тінь, а в майбутньому – скорочення податкових надходжень до бюджету.

Внаслідок нестабільності економіки, безперервної зміни пріоритетів та податкового законодавства відбуваються конструктивні зміни щодо податкового навантаження, визначеного згідно економічної класифікації, а саме: податкове навантаження на споживання, на працю, на капітал та використання ресурсів. У відповідності до зазначених класифікацій нами розраховано показник податкового навантаження за окремими податками та їх економічним змістом (табл. 5). Згідно визначеного переліку податків та зборів у Податковому кодексі та даних офіційної статистики можна визначити реальний рівень податкового навантаження на працю. До податків та зборів на працю відносять податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) та внески працівників і роботодавців до фондів обов'язкового соціального, хоча останні згідно кодексу віднесено до неподаткових платежів. Згідно з отриманими результатами, можна спостерігати, що саме податкове навантаження на працю в Україні є найвищим.

Так, протягом аналізованого періоду, його рівень в середньому складає 18,01%, хоча відбувається поступове його зниження з 2006 р. Це відбулося внаслідок зниження податкового навантаження щодо відрахувань до соціальних фондів, частка яких у складі ВВП значно скоротилась з 17% до 11,1%. Нажаль, можливостей зменшення оподаткування праці, досі немає, що пов'язане із демографічними процесами (еміграція працездатного населення за кордон, старіння нації тощо) та високий рівень безробіття. Деякі кроки щодо зниження податкового навантаження на працю відбулося шляхом підвищення пенсійного віку.

Наступними за призначенням є податки на споживання, які характеризуються одночасно легкістю справляння, й значним фіскальним потенціалом. До податків на споживання, відповідно до економічної класифікації, відносяться: ПДВ, імпортне мито (за винятком акцизів і мита на транспортні засоби, бензини та інші нафтопродукти), акцизний збір, податок з власників транспортних засобів, що сплачується фізичними особами, збір за проведення гастрольних заходів, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, збір у вигляді цільової надбавки до чинного тарифу на електричну та теплову енергію, крім електросенергії, виробленої когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності [13, с. 69]. Для полегшення обчислення та у зв'язку із відсутністю частини даних рекомендуємо здійснити обчислення податкового навантаження на споживання на основі трьох основних податків: ПДВ, акцизний податок та ввізне мито. Як свідчать розрахунки податкове навантаження на споживання за аналізований період зросло з 7,21% до 13,55%, хоча відзначилось стрибкоподібним характером, що демонструють брак довгострокових і зрозумілих заходів у політиці споживчого оподаткування. Заслужує позитивної оцінки те, що в цілому панує тенденція зростання податкового навантаження на споживання за рахунок ПДВ та акцизного податку.

Таблиця 5

Динаміка податкового навантаження у розрізі окремих видів податків та зборів в Україні, у % до ВВП

Рік	Сукупне податкове навантаження (частка податків і зборів'якікових платіжів у ВВП), %	Бюджетне податкове навантаження (частка податків без зборів'якікових платіжів у ВВП), %	Податкове навантаження на працю, у т.ч.:			Податкове навантаження на споживання, у т.ч.:				Податкове навантаження на капітал, у т.ч.:					
			Податком на доходи фізичних осіб (ПДФО), %	Відрахування зборів'якікових платіжів до соціальних фондів (ФХС), %	Сукупне податкове навантаження на працю, %	ПДВ, %	Акцизний податок, %	Ввізне мито, %	Сукупне податкове навантаження на споживання, %	Податок на прибуток, %	Податок на землю, %	Податок із власників транспортних засобів, %	Плата за ліцензії та торговий патент на окремі види підприємницької діяльності	Сукупне податкове навантаження на капітал, %	Податкове навантаження до використання ресурсів, %
2001	29,8	18,0	4,31	11,8	16,11	5,0	1,28	0,93	7,21	4,06	н/д	н/д	н/д	-	1,09
2002	33,9	20,1	4,79	13,8	18,59	6,0	1,82	0,93	8,75	4,16	н/д	н/д	н/д	-	1,09
2003	32,9	20,3	5,06	12,6	17,66	4,7	1,96	1,42	8,08	4,95	0,19	0,27	0,64	6,05	1,04
2004	32,5	18,3	3,83	14,2	18,03	4,8	1,94	1,47	8,21	4,68	0,07	0,25	0,59	5,59	0,98
2005	39,2	22,2	3,93	17,0	20,93	7,7	1,80	1,36	10,86	5,31	0,62	0,24	0,61	6,78	0,90
2006	38,6	23,1	4,19	15,5	19,69	9,3	1,58	1,28	12,16	4,81	0,57	0,25	0,55	6,18	0,76
2007	38,1	22,4	4,83	15,7	20,53	8,2	1,47	1,33	11,0	4,77	0,54	0,25	0,76	6,32	0,83
2008	36,3	24,0	4,84	12,3	17,14	9,7	1,35	1,26	12,31	5,05	0,70	0,22	0,66	6,63	0,98
2009	35,4	22,8	4,87	12,6	17,47	9,3	2,37	0,69	12,36	3,62	0,92	0,16	0,59	5,29	1,23
2010	34,3	21,7	4,71	12,6	17,31	8,0	2,62	0,79	11,41	3,73	0,88	0,21	0,51	5,33	1,17
2011	37,8	25,7	4,62	12,1	16,72	10	2,61	0,80	13,41	4,23	0,82	0,03	0,39	5,47	1,14
2012	36,7	25,6	4,83	11,1	15,93	9,9	2,73	0,92	13,55	3,96	0,89	0,07	0,58	5,5	1,16
Середнє значення	35,46	22,02	4,57	13,44	18,01	7,72	1,96	1,10	10,78	4,44	0,62	0,20	0,59	5,91	1,03

Примітки. Розраховано автором на основі даних [10].

Важливу нішу серед податків займає оподаткування капіталу. Згідно переліку діючих податків в Україні до податків на капітал слід віднести [10]: податок на прибуток підприємств; податок із власників транспортних засобів, що сплачується юридичними особами; плата за ліцензії та торговий патент на окремі види підприємницької діяльності; фіксований сільськогосподарський податок; єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, експортне мито. Очевидним є те, що це найбільша група, однак частка податків на капітал є порівняно невеликою, в середньому склала за аналізований період 5,91% і має тенденції до скорочення (з 6,05% у 2003 р. до 5,5% у 2012 р.). У структурі податкового навантаження на капітал припадає найвища частка, яка в середньому складає 4,4% і у зв'язку із зменшенням податкової ставки та бази оподаткування у кризовий період (фінансовий результат до оподаткування) має тенденції до скорочення протягом періоду, що аналізується.

Порівнюючи із країнами Європейського союзу, зокрема новоприйнятих, податкове навантаження на капітал України є значно вищим. Відносно високий рівень податкового навантаження на прибуток підприємств знижує конкурентоспроможність національної податкової системи та негативно впливає на залучення зовнішніх інвесторів. Очевидним є необхідність реформування податкової системи, особливо у частині зниження податкової ставки на прибуток підприємств, що має практичне втілення вже сьогодні і підвищить можливість виходу із кризи підприємницьких структур. Реформування потребують ще й інші податки на капітал, а саме єдиного податку, патентних платежів. На думку науковців ці податки формують нерівні умови оподаткування, а надходження від їх сплати є незначними, в окремих випадках витрати пов'язані із справами перевищують обсяги надходжень. Зазначене потребує спрощення процедури їх адміністрування для зниження витрат, а дуже дрібні податки варто було б скасувати.

В наукових колах домінує думка, що оподаткування капіталу потребує значних витрати щодо їх справами у порівнянні із оподаткуванням споживання. Правомірною є думка, що надмірне оподаткування капіталу та праці (зокрема вилучення 30-40% доходу платника) зменшує обсяги інвестицій та заощадження, що погіршує економічне піднесення держави.

Очевидно, що перспективним в Україні є оподаткування ресурсів (екологічний податок, збір за спеціальне використання води, плата за користування надрами, лісових ресурсів та ін.), податкове навантаження на які є відносно стабільними і складає близько 1% від ВВП. Також задля підвищення фіскального потенціалу національної податкової системи та водночас зменшення сукупного податкового навантаження, що припадає на основні податки та вирішення проблем оптимального податкового навантаження в межах об'єктів оподаткування, сьогодні основними резервами збільшення податкових надходжень є введення у сферу оподаткування різних об'єктів майна фізичних і юридичних осіб (в т.ч. нерухомого майна) та відсотків по

депозитах, розширення податкової бази інформаційних ресурсів, ресурсно-екологічних податкових платежів.

Підсумковим етапом діагностики ефективності управління податковими процесами є оцінка коефіцієнта збираності податків. Цей показник засвідчує фактичну ефективність справляння та адміністрування відносно їх планових показників. Як свідчать дані офіційної статистики (рис.1) фіскальна результативність адміністрування податків та зборів є високою протягом 2001-2007 рр. (122,9-101,2%), оскільки є вище одиниці. В окремі роки практично досягає рівня одиниці (2002 і 2005 рр.). Втім у період загострення кризи, коли зниженням бази оподаткування та доходів платників податків спричинили до невиконанням планових показник, рівень показника сягнув найнижчого значення за досліджуваний період –86,5% у 2009 р. та 96,2% у 2010 р.

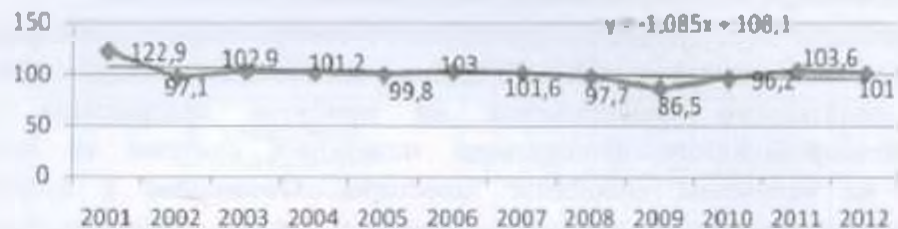


Рис. 1. Динаміка коефіцієнта збираності податків України (%)

Вже у наступні роки 2011 р. і 2012 р. (підчас легалізації Податкового кодексу) фіскальна ефективність підвищилась. Це досягнуто внаслідок надмірного зосередження податкових органів на виконанні планових показників задля наповнення бюджету через збільшення податкового тиску та застосування нових більш жорстких та протизаконних правил податкового контролю.

Висновки. Підсумовуючи результати дослідження варто відзначити, що десятиліттями в Україні рівень ефективності управління податковими процесами швидше за все мав лише декларативний характер, оскільки пов'язаний із постійним посилення податкового тиску та неефективністю діючої системи податкового адміністрування. Це не лише ускладнило функціонування податкової системи, а й знизило ефективність її управління, спричинило до уповільнення економічної активності суб'єктів господарювання, зменшення приросту податкових надходжень до держбюджету, умисного ухилення платників від сплати податків та зборів та зростання тіньового сектору економіки. Зазначене обумовлює необхідність здійснення подальших наукових досліджень у сфері зазначених проблемних аспектів та напрямів ефективного управління податковими процесами, що їх супроводжують.

Список використаних джерел

1. Іванишина О. С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фіскальної ефективності / О. С. Іванишина // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – №6 (108). – С. 221-225.

2. Виклюк М. І. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України [Електронний ресурс] / М. І. Виклюк, Ю. Є. Мостіпан // Фінансовий простір : міжнародний науково-практичний журнал. – 2013. – №3 (11). – Режим доступу : <http://fp.cibs.ck.ua/files/1303/13vmidss.pdf>.
3. Мельник О. Я. Індикатори рівня розвитку національних податкових систем / О. Я. Мельник // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 4. – Т. 1. – С. 114-119.
4. Плєскач В. Удосконалення податкового механізму на основі супроводу змін до норм податкового законодавства / В. Плєскач // Банківська справа. – 2013. - №7. С. 75-93.
5. Іваншина О. С. Удосконалення адміністрування прямих податків як чинник підвищення їхньої фіскальної ефективності / О. С. Іваншина // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - №6 (108). – С. 221-225.
6. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : [монографія]. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 316 с.
7. Налоги в условиях экономической интеграции / [Бард С. В., Павлова Л. П., Заяц Н.Е. и др.]; под ред. С. В. Барда и Л. П. Павловой. – М. : 2004. – 208 с.
8. Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : [монографія] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль, 2010. – 248 с.
9. Кушнірчук Ю. М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.11 – С. 161-169.
10. Надходження податків і зборів (обов'язкових платежів) [Електронний ресурс] / Міністерство доходів і зборів України / – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua>.
11. Paying Taxes 2007-2012 : the global picture. – [Electronic resource]. – Available from: <http://www.pwc.com>.
12. Луніна І. О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17-27.
13. Соколовська, А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 65-76.