

АНАЛІЗ ВПЛИВУ ЗАХОДІВ ДИСКРЕЦІЙНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА БАЗИ ОПОДАТКУВАННЯ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ

КОСТЯНА О. В.

аспірантка

Харків

Зазвичай зміни в правилах оподаткування, що є наслідком здійснення дискреційної податкової політики, впроваджуються задля певного впливу на бази оподаткування. Однак зміни податкових баз можуть відрізнятися і за характером, і в кількісному виразі, а також мати різний часовий лаг. В Україні протягом 2011 – 2014 рр. відбуватиметься зниження ставок за податком на прибуток та податком на додану вартість, що має призвести до позитивного впливу на економічні процеси, однак точно спрогнозувати результати таких впроваджень досить складно. Тому необхідним є детальний аналіз результатів застосування заходів дискреційної податкової політики, що вже мали місце в нашій державі.

Питання використання інструментів податкового регулювання з метою впливу на соціально-економічні процеси розглянуті у роботах В. Вишневецького, О. Василика, О. Данілова, М. Кизима, А. Крисоватого, В. Мельника, А. Соколовської, О. Тищенко, С. Юрія. Однак деякі питання щодо оцінки внутрішнього лагу податкової політики висвітлені недостатньо.

Метою роботи є оцінка внутрішніх лагів дискреційної податкової політики при зменшенні ставок з податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб, оцінка результату впливу таких заходів на податкові бази.

Внутрішній лаг податкової політики триває від моменту набрання чинності певних змін у податковій системі, до моменту, коли такі зміни призведуть до певного впливу на економічні процеси [3]. На його тривалість здійснює вплив:

1) характер заходів податкового регулювання, тобто зміна в обсязі податкових зобов'язань платників, до якого вони приведуть. Чим істотніше зменшиться або навпаки збільшаться податкові платежі суб'єктів, тим раніше та суттєвіше проявляться результати такого впровадження;

2) тривалість податкового періоду за податком, відносно до якого запроваджено заходи. Чим коротшим є період, тим скоріше суб'єкти відчують зміни в оподаткуванні, і швидшою буде реакція на такі заходи;

3) поточна стадія економічного циклу та спрямованості впроваджених заходів відносно неї. Зазвичай реакція на зміни в оподаткуванні на більш динамічних стадіях спаду та піднесення є швидшою ніж в період депресії та поживлення. Якщо заходи мають проциклічну спрямованість, то результати застосування проявляються скоріше, ніж за антициклічної;

4) характер податкової системи – співвідношення прямих і непрямих податків, податків з підприємств і громадян, ставок податків, долі ВВП, що розподіляється за допомогою податкової системи;

5) внутрішні властивості економічної системи – загальний рівень економічного розвитку держави, частки секторів економіки, ефективність державного управління, поширеність ухилень від сплати податків.

Усі елементи економічної системи держави знаходяться у тісному зв'язку, тому зміни в оподаткуванні одним податком можуть через певний проміжок часу спричинити, окрім впливу на об'єкт оподаткування даним податком, також і на бази оподаткування за іншим податком. Так, унаслідок зниження ставки податку з доходів фізичних осіб, збільшується обсяг коштів, що витрачається на придбання товарів та послуг, це веде до зростання доходів підприємств – бази оподаткування податку на прибуток. Зменшення ставки з податку на прибуток сприяє збільшенню коштів підприємств, які можуть витрачатися для підвищення заробітної плати працівників.

При провадженні заходів дискреційної податкової політики щодо податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб результати впливу відрізняються і за тривалістю внутрішнього лагу і за обсягами зміни податкових баз.

Внаслідок податкової реформи, що відбулася в період економічного піднесення у 2004 р., було знижено ставку податку на прибуток з 30 до 25% [1], а також скасовано прогресивну шкалу ставок прибуткового податку з громадян і замінено її єдиною ставкою ПДФО, що у 2004 р. дорівнювала 13%, а з 2005 р. – 15% [2]. Подібні заходи вели до зміни в базах оподаткування податками – доходами фізичних осіб і прибутком підприємств від звичайної діяльності. Значення даних показників протягом всього періоду змінювалися нерівномірно, адже на кожний рівень ряду динаміки можуть впливати сезонні, випадкові, а також трендові фактори, які формують тенденцію ряду. Для виявлення тенденцій в рядах динаміки здійснюється аналіз їх структури.

При наявності у часовому ряді тренду сезонної компоненти спостерігається кореляція між рівнями часового ряду – автокореляція. Кількісно автокореляція встановлюється за допомогою лінійного коефіцієнта кореляції між рівнями цього ряду та деяким лагом $\tau = k$. Величина лага визначає порядок коефіцієнта кореляції. Коефіцієнт автокореляції k -го порядку обчислюється за формулою [4]:

$$r_k = \frac{\sum_{t=k+1}^n (y_t - \overline{y_{2k-1}})(y_{t-k} - \overline{y_{2k}})}{\sqrt{\sum_{t=k+1}^n (y_t - \overline{y_{2k-1}})^2 \sum_{t=k+1}^n (y_{t-k} - \overline{y_{2k}})^2}}, \quad (1)$$

$$\text{де } \overline{y_{2k-1}} = \frac{1}{n-k} \cdot \sum_{t=k+1}^n y_t, \quad \overline{y_{2k}} = \frac{1}{n-k} \cdot \sum_{t=k+1}^n y_{t-k}.$$

Для щоквартальних рівнів обсягів доходів населення та прибутків підприємств від звичайної діяльності до оподаткування протягом 2002 – 2005 рр. були розраховані коефіцієнти автокореляції з лагом від 1 до 8 (табл. 1).

Оскільки найбільші значення коефіцієнтів автокореляції для обох часових рядів спостерігаються при лагу, що дорівнює 4 та 8, це дозволяє зробити висновок про наявність у досліджених рядах сезонних коливань з періодичністю у чотири квартали. Тому для більш точного аналізу тенденцій необхідно для кожного рівня ряду відділити сезонну складову.

Таблиця 1

Розрахунок коефіцієнтів автокореляції для щоквартальних обсягів доходів населення та прибутку підприємств від звичайної діяльності

Лаг	Обсяг прибутку підприємств від звичайної діяльності	Доходи населення
1	0,59	0,83
2	0,59	0,60
3	0,47	0,69
4	0,88	0,96
5	0,48	0,66
6	0,37	0,18
7	0,07	0,37
8	0,91	0,88

Для оцінки сезонної компоненти виділяються сезонні складові для кожного рівня ряду [5] за допомогою ковзаючих середніх, що є оцінками сезонності та враховують відхилення фактичних значень від згладжених. Результати розрахунку коефіцієнтів автокореляції показали, що даний ряд містить сезонні коливання з періодичністю 4 квартали, тому ковзаючи середні розраховуються з інтервалом в чотири квартали (табл. 2).

За допомогою розрахунку оцінки сезонної складової її було виключено з кожного рівня ряду і виявлено темпи приросту показника без її урахування. Для кожного періоду було розраховано темпи приросту прибутку підприємств від оподаткування. Найбільший темп збільшення об'єкта оподаткування податком на прибуток спостерігався у 2004 р., саме в цей період знизилася ставка податку на 5% (табл. 3). Зростання показника в середньому за 2004 р. дорівнювало 12,2%, що на 5% вище за середньорічний темп приросту попереднього року. Однак слід зазначити, що у наступному 2005 р. тенденція до зростання взагалі майже припинилася – у двох перших кварталах спостерігався незначний приріст показника – близька 2% за квартал, а в 3-4 квартали характеризувався від'ємними темпами зростання. Тобто результати впливу зниження ставки податку на прибуток у вигляді збільшення бази оподаткування спостерігалися лише протягом чотирьох кварталів.

Найбільше зростання прибутків спостерігалось в першому кварталі 2004 р., коли підприємства ще не встигли отримати додаткові кошти від зниження ставки. Така ситуація може пояснюватися, по-перше, сприятливою ринковою кон'юнктурою, адже вся економіка знаходилася на стадії піднесення, а, по-друге, очікуваннями

Таблиця 2

Оцінка сезонної компоненти для обсягів прибутку підприємств від звичайної діяльності

Рік, квартал	t	Ковзна середня за 4 квартали	Центрована ковзна середня	Оцінка сезонної складової
2001	1	8051,2	-	-
	2	10787,85	-	-
	3	9295,95	9808,519	-
	4	11668,4	9295,588	-2383,0
2002	1	6912,6	8940,081	-1117,0
	2	7823,1	9153,925	262,8
	3	9416,7	9691,044	3567,4
	4	13258,4	10024,32	-404,8
2003	1	9619,5	10000,58	-2218,3
	2	7782,3	10718,09	-1450,6
	3	9267,5	11800,58	7347,1
	4	19147,7	13195,51	-805,4
2004	1	12390,2	15231,91	939,1
	2	16171,1	17321,69	-151,7
	3	17170,0	19400,06	8563,5
	4	27963,6	20907,24	-706,0
2005	1	20201,2	21510,12	-1092,6
	2	20417,5	21936,73	-4190,2
	3	17746,5	21790,6	9009,3
	4	30799,9	21427,66	-5231,9

суб'єктів, що планували свою діяльність з урахуванням того, що наприкінці кварталу не доведеться відволікати додаткові кошти на сплату податків.

Таблиця 3

Темпи приросту прибутку підприємств від звичайної діяльності відносно до попереднього періоду в 2002 – 2005 рр.

Квартал	Рік			
	2002	2003	2004	2005
1 квартал	-3,8	-0,2	15,4	2,9
2 квартал	2,4	7,2	13,7	2,0
3 квартал	5,9	10,1	12,0	-0,7
4 квартал	3,4	11,8	7,8	-1,7
Середнє значення	2,0	7,2	12,2	0,6

Впровадження ПДФО за єдиною ставкою 13% замість прибуткового податку, що стягувався за пропорційною шкалою ставок, відбулося одночасно зі змінами в оподаткуванні податком на прибуток. Для аналізу змін, що мали місце в обсязі доходів фізичних осіб внаслідок впровадження пропорційної ставки, з ряду динаміки, що характеризує даний показник, також було виключено сезонну складову, що має періодичність чотири квартали.

Розрахунки темпів приросту доходів населення у 2002 – 2005 (табл. 4) показали, що майже протягом всього періоду показник демонстрував тенденцію до зростання. У 2004 р. середній темп приросту доходів населення склав 7,2%, що майже на 4% більше, ніж в попередньому. Зростання показника відбувалося поступово, з щоквартальним збільшенням темпів приросту. У 2005 році ставка податку збільшилася на 2% у порівнянні з попереднім роком, але при цьому тенденція до зростання доходів населення збереглася. Це може пояснюватися декількома причинами: по-перше, через загальну тенденцію до зростання та збільшення рівня прибутку підприємств-працівців, а, по-друге, через те, що продовжували проявлятися результати від зниження ставки податку у попередньому році.

Таблиця 4

Темпи приросту доходів населення відносно до попереднього періоду у 2002 – 2005 рр.

Квартал	Рік			
	2002	2003	2004	2005
1 квартал	15,2	1,9	5,5	9,2
2 квартал	16,8	3,0	6,9	8,4
3 квартал	7,6	3,9	7,7	7,1
4 квартал	2,1	4,6	8,6	6,1
Середнє значення	10,4	3,3	7,2	7,7

Отже тривалість і швидкість результатів від зниження ставок податку на прибуток підприємств та на доходи фізичних осіб істотно відрізняються. Лаг дискреційної податкової політики для заходів податкового регулювання податку на прибуток є досить коротким –

істотні результати впроваджень починають проявлятися майже відразу, однак ця тенденція тривала тільки впродовж 4 кварталів, а потім темпи приросту прибутків підприємств значно скоротилися.

Лаг для заходів податкової політики щодо податку з доходів фізичних осіб є більш тривалим. Результати впроваджених заходів проявляються поступово впродовж декількох періодів – тенденція до зростання темпів приросту доходів громадян тривала протягом двох років після запровадження нових ставок податку.

Наслідки зміни ставок податків з фізичних та юридичних осіб відрізняються між собою не тільки часовим діапазоном проявлення результатів, але і їх характером. Протягом 2004 р. середньорічний темп приросту прибутків підприємств дорівнював 12,2%, при цьому збільшення доходів населення в даний період відбувалося з приростом лише в 2,2%.

У результаті зміни ставки податку відбулося зміщення лінії тренду прибутків підприємств (рис. 1). Прогнозні значення лінії тренду, що була побудована на показниках 2002 – 2003 рр. не відповідають реальним показникам, що були зафіксовані у 2004 – 2005 рр. У лінії тренду, побудованої за даними 2004 – 2005 рр. збільшився кут нахилу та рівень, порівняно з трендом, що характеризує тенденції 2002 – 2003 рр., внаслідок чого всі рівні ряду у 2004 – 2005 рр. є більшими, за ті що відповідають прогнозу. Відбулося збільшення на 60% параметра a , який формує кут нахилу тренду, демонструє середню зміну рівня прибутків підприємств за 1 часовий інтервал. При цьому параметр b , що відповідає за рівень ряду, збільшився лише на 12%. Тобто, у результаті зниження ставки податку посилюється тенденція до щоквартального збільшення прибутків підприємств.

Однак при цьому слід зазначити, що достовірність прогнозу за трендом, побудованим на основі показників зафіксованих після зниження ставки податку, є нижчою ніж за трендом, характерним для попереднього періоду. Це може свідчити про те, що тенденція до зростання високим темпами зафіксована 2004 – 2005 рр. може бути нестійкою.

Лінії тренду доходів громадян після зміни ставки податку з доходів фізичних осіб у 2004 р. також була зміщена (рис. 2). Обсяг доходів громадян, визначений за допомогою тренду, розрахованого за даними 2002 – 2003 рр., є нижчим за його реальні значення. Збільшення параметра a є надзвичайно високим і складає 177%, параметр b зменшився на 90%, а отже і знизився рівень ряду.

Коефіцієнт детермінації для тренду, розрахованого на основі показників 2002 – 2003 рр., дорівнює 0,91 і є досить значущим, а для тренду, побудованого з урахуванням показників 2004 – 2005 рр., дорівнює 0,99, тобто є надзвичайно високим, а отже, тенденції зміни обсягу доходів населення протягом даного періоду можна назвати досить стійкими та тривалими.

Отже і податок на прибуток підприємств, і податок з доходів фізичних осіб є прямими податками, однак лаги податкової політики для заходів регулювання оподаткування фізичних та юридичних осіб істотно відрізняються між собою (табл. 5).

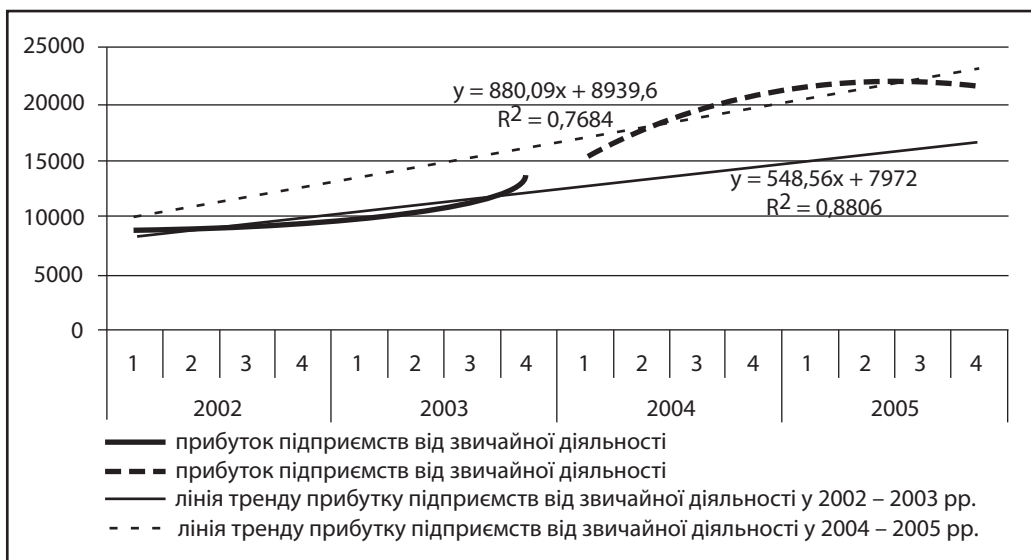


Рис. 1. Лінії тренду прибутку підприємств від звичайної діяльності, побудовані на основі показників розвитку 2002 – 2003 рр. та 2004 – 2005 рр.

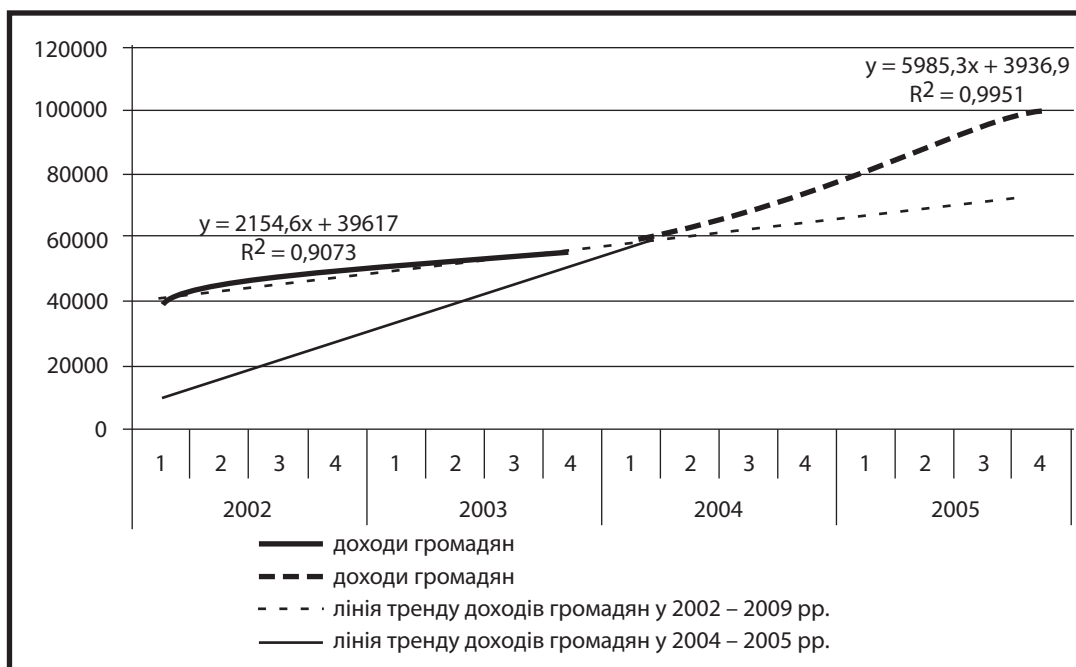


Рис. 2. Лінії тренду доходів громадян, побудовані на основі показників розвитку 2002 – 2003 рр. і 2004 – 2005 рр.

Таблиця 5

Порівняльна характеристика результатів здійснення заходів дискреційної податкової політики щодо податку на прибуток та щодо податку з доходів фізичних осіб

Показник	Податок на прибуток підприємств	Податок з доходів фізичних осіб
Характер змін в оподаткуванні	Зниження ставки податку	Перехід від прогресивної шкали оподаткування до пропорційної
Період проявлення перших результатів зміни ставок податку щодо бази оподаткування	З першого кварталу	З першого кварталу
Характер перших результатів зміни ставок податку щодо бази оподаткування	Істотне збільшення бази оподаткування	Незначне збільшення бази оподаткування
Період дії заходів	Близько 1 податкового року	Тривалий
Зміни бази оподаткування	Стрімке зростання протягом перших двох кварталів, з подальшим зниженням темпів зростання	стабільне зростання помірними темпами протягом тривалого періоду

Слід зазначити, що зміни податкових ставок щодо обох податків відбувалися одночасно і мали однаковий характер, усі інші чинники, пов'язані з поточною економічною ситуацією в державі, паралельно впливали і на прибутки підприємств, і на доходи громадян, а отже, різний характер результатів податкового регулювання не можна пов'язати з впливом зовнішніх факторів.

ВИСНОВКИ

Отже, зниження ставок прямих податків сприяє зміні тенденції зростання податкових баз. При зниженні ставки податку на прибуток відбувається помірне збільшення рівня і куту нахилу лінії тренду, а отже, щоквартального приросту прибутків, що веде до істотного збільшення значень прибутків в перші періоди (здебільшого за рахунок підвищення рівня ряду). У подальшому ж зростання прибутків відбувається з невеликим щоквартальним темпом приросту, через те, що збільшення кута нахилу лінії тренду є не настільки істотним. Таким чином, зниження платежів за податком на прибуток підприємств є досить ефективним методом збільшення прибутків юридичних осіб, результати від подібних заходів проявляються майже відразу та є досить значними, однак тенденція до зростання є нестабільною і досить швидко може змінитися на протилежну.

При зміні прогресивної шкали ставок податку на доходи фізичних осіб на пласку і зменшенні ставки відбу-

вається зниження рівня лінії тренду і досить значне збільшення середнього рівня зміни щоквартальних прибутків підприємств. Внаслідок цього спостерігається неістотне підвищення доходів населення в перші періоди (через зниження рівня ряду) і високі темпи зростання в подальшому (за рахунок збільшення куту нахилу тренду). Через зміни ставки податку з доходів фізичних осіб також відбувається зростання бази оподаткування податком – доходів громадян, такі результати мають місце майже відразу, однак у перші періоди вони є не дуже значними, та тенденція до зростання є досить тривалою. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
2. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 р., № 889-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>
3. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
4. Економетрика : Учебник / Под ред. И. И. Елисеовой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 344 с.
5. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>