

ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

**ДИНАМІКА
ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ
В УКРАЇНІ
В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ
ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ**

За редакцією

Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської

Київ–2013

УДК 336.221.26(477)
ББК 65.291(4 УКР)
Д89

Авторський колектив:

Т. І. Єфименко (вступ, 1.4, 4.1, висновки), А. М. Соколовська (1.2, 2.1, 2.2, 3.2, 3.5, 4.2.1, висновки), О. М. Тимченко (2.3, 3.3, 3.4), В. Й. Башко (4.1), Я. В. Петраков (1.1, 4.2.2), Т. В. Коцук (1.3.2, 3.1), О. В. Озерчук (1.3.1)

Рецензенти:

- І. О. Луніна – доктор економічних наук, професор (ДУ "Інститут економіки та прогнозування НАН України");*
Ю. Б. Іванов – доктор економічних наук, професор (Науково-дослідний центр індустріальних проблем розвитку НАН України);
А. І. Крисоватий – доктор економічних наук, професор (Тернопільський національний економічний університет)

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Державної навчально-наукової установи "Академія фінансового управління"
(протокол № 2 від 21 лютого 2013 р.)*

Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – К. : ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. – 494 с.

ISBN 978-966-2380-57-6

Монографія присвячена комплексному аналізу податкового навантаження на економіку, фактори виробництва та окремих економічних агентів. У ній імплементовано методики розрахунку податкового навантаження на економіку, фактори виробництва і споживання, що застосовуються Європейською Комісією, у податкову систему України; обґрунтовано з урахуванням змін, внесених Податковим кодексом України, склад податків та інших обов'язкових платежів, які повинні враховуватися при розрахунку податкового коефіцієнта; здійснено класифікацію податків і зборів, що входять до податкової системи України, за економічними функціями; розкрито методичні підходи до розрахунку імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання в Україні, а також податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб на макро- і мікрорівнях; встановлено тенденції в динаміці податкового навантаження в Україні; розроблено пропозиції щодо оптимізації податкового навантаження шляхом його перенесення з податків на працю на ресурсні та екологічні платежі. Монографія є результатом досліджень, проведених протягом 2012 р. у відділі податкової системи НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління".

Для науковців, працівників органів державної влади, викладачів, аспірантів, магістрантів, студентів, а також фахівців у сфері податків.

УДК 336.221.26(477)
ББК 65.291(4 УКР)

ISBN 978-966-2380-57-6

© Автори, 2013
© ДННУ "Академія фінансового управління", 2013

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	
1.1. Наукові підходи до визначення та оцінювання податкового навантаження. Проблематика податкового навантаження в теоретичних концепціях фінансової науки	9
1.2. Податкове навантаження: сутність та зміст категорії	47
1.3. Наукові підходи до оцінювання податкового навантаження на фізичних і юридичних осіб	65
1.4. Використання показників податкового навантаження в міжнародних рейтингових системах	90
Розділ 2. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	
2.1. Методика розрахунку податкового коефіцієнта	115
2.2. Методичні підходи до визначення податкового навантаження на фактори виробництва і споживання	146
2.3. Методичні підходи до розрахунку податкового навантаження на різні категорії платників податків	173
Розділ 3. ВПЛИВ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ І РЕФОРМИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ НА ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ	
3.1. Аналіз динаміки рівня оподаткування економіки та факторів, що на неї впливають.	191
3.2. Аналіз динаміки податкового навантаження на працю, капітал і споживання в Україні	217
3.3. Оцінювання зміни податкового навантаження на юридичних осіб, які оподатковуються на загальних засадах	253
3.4. Динаміка податкового навантаження на фізичних осіб (загальна система оподаткування)	271
3.5. Аналіз динаміки податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва	288

Розділ 4. ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

4.1. Обґрунтування пропозицій щодо внесення змін до Податкового кодексу в контексті оптимізації податкового навантаження.....	315
4.2. Удосконалення механізму екологічного оподаткування у стратегії перерозподілу податкового навантаження	339
Висновки	372
Список використаних джерел	392
Додатки	413

ВСТУП

Масштабна податкова реформа, концептуальні підходи до реалізації якої визначені у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”, здійснювалася через розроблення, ухвалення та впровадження Податкового кодексу України, в який було закладено конкретні інструменти досягнення цілей і виконання завдань реформування національної податкової системи. Від їх якості та адекватності поставленим цілям і завданням залежали повнота й результативність податкової реформи. Узагальнюючим показником перетворень в оподаткуванні внаслідок ухвалення Кодексу є зміна податкового навантаження на економіку та окремих економічних агентів. Відсутність його зміни є свідченням урівноваження факторів, що впливають на підвищення й зниження податкового навантаження – показника, що дає змогу оцінити мікро- та макроекономічні ефекти податкової реформи, ефективність поєднання різноспрямованих інструментів її реалізації. Зміна податкового навантаження дає можливість прогнозувати посилення процесів тінізації чи, навпаки, детінізації економіки та окреслити шляхи подальших трансформацій у рамках оптимізації перерозподілу ВВП через податкову систему.

Суспільне значення показника податкового навантаження на економіку стало передумовою запровадження єдиних методологічних і методичних підходів до його оцінювання в розвинутих країнах (зокрема на рівні статистичних органів країн – членів ЄС та ОЕСР). Вивчення цих підходів та їх імплементація в національну систему статистики державних фінансів дають змогу здійснювати моніторинг динаміки податкового навантаження, що є обов’язковою складовою модернізації системи управління державними фінансами, передумовою формування науково обґрунтованої податкової політики.

Разом із тим незалежні аналітичні центри і рейтингові агентства використовують показники податкового навантаження на економіку та суб'єктів господарювання з метою оцінювання та ранжування країн за рівнем фіскальної свободи, конкурентоспроможності податкових систем, комфортності й прозорості умов ведення бізнесу, інвестиційної привабливості. Застосування зазначених показників окремими міжнародними системами рейтингування ґрунтується на специфіці методологічних підходів до їх розрахунку, що дає змогу прогнозувати вплив змін в елементах оподаткування на позиції країни в міжнародних рейтингах та проводити податкову політику, спрямовану на покращання цих позицій.

Проблеми податкового навантаження досліджували такі зарубіжні вчені, як К. Брауер, Е. Селігмен, російські економісти П. Гензель, П. Мікеладзе, А. Соколов, К. Шмельов. Згодом аналіз впливу оподаткування на економіку здійснювали М. Вейденбаум, А. Лаффер, Г. Мендоза, Дж. Мірліз, З. Сташ, Г. Стейн, А. Уолтерс, Д. Фуллертон, Дж. Хау, Р. Холл. У подальшому ці проблеми в межах теорії оптимального оподаткування розглядалися Ш. Бланкартом, А. Гербергером, П. Самуельсоном, Дж. Стігліцом.

У вітчизняній науці питання податкового навантаження та його розподілу між платниками податків висвітлені у працях В. Андрущенко, В. Вишневського, Т. Єфименко, І. Луніної, В. Мельника, А. Соколовської, В. Федосова, Л. Шаблистої та ін. Останнім часом ці проблеми вивчали такі фінансисти близького зарубіжжя, як С. Барулін, О. Врублевська, І. Майбуров, М. Романовський та ін.

Варто наголосити, що поряд із загальним рівнем податкового навантаження важливою характеристикою податкової системи держави є його розподіл між основними факторами виробництва – працею й капіталом, а також споживанням. В Україні дослідження в цій сфері проводять учені І. Луніна, А. Соколовська, Н. Фролова.

В умовах глобалізації й посилення міжнародної мобільності факторів виробництва, передусім капіталу, оцінювання рівня податкового навантаження на працю, капітал і споживання, що здійснюється за допомогою імпліцитних податкових ставок, набуває особливого значення. Таке оцінювання проводиться в усіх країнах ЄС, а його результати використовуються у процесі аналізу й зіставлення показників конкурентоспроможності їхніх податкових систем.

Особливої актуальності оцінювання рівнів податкового навантаження на працю й капітал набуває в умовах макроекономічної нестабільнос-

ті, значних бюджетних дефіцитів та загострення боргових проблем, вказуючи на шляхи податкових трансформацій, здатних вирішити питання фіскальної консолідації, уникаючи негативних економічних наслідків. Такою ефективною трансформацією може бути перенесення податкового навантаження з праці й капіталу на споживання, ресурсні й екологічні платежі. Для України реформування і, як результат, підвищення фіскальної ефективності цих платежів здатне компенсувати зменшення надходжень єдиного соціального внеску внаслідок зниження його ставки, необхідного для детінізації заробітної плати.

Незважаючи на проведені дослідження й численні публікації, не всі аспекти проблеми податкового навантаження, актуальні для України, однозначно вирішені. Не існує загальноприйнятих методичних підходів до розрахунку податкового коефіцієнта та імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання в Україні, внаслідок чого вчені оперують різними показниками, що призводить до суперечливих висновків, а відтак – ускладнює прийняття науково обґрунтованих управлінських рішень і формування ефективної податкової політики. Ні податковий коефіцієнт, ні імпліцитні ставки податків на основні фактори виробництва і споживання не розраховуються та не оприлюднюються Державною службою статистики України, на відміну від Європейської Комісії, яка випускає щорічне видання “Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway”. Тому розроблення вітчизняних методик розрахунку зазначених показників на основі імплементації відповідних європейських методик може стати першим кроком на шляху запровадження щорічних публікацій показників податкового навантаження.

Спроба розроблення таких методик для України вже здійснювалася вченим НДФІ¹. Проте з ухваленням Податкового кодексу, який вніс зміни до складу вітчизняної податкової системи, та у зв’язку зі змінами бюджетної класифікації виникла потреба переглянути обґрунтовані раніше методичні підходи, що й визначило доцільність проведення науково-

¹ Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. Т. 3 : Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 308 с.; 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; Соколовська А. М. Деякі методологічні проблеми розрахунку показників податкового навантаження / А. М. Соколовська // Бюлетень фінансово-податкового законодавства і практики його застосування. Офіційні матеріали ДПС. – 2009. – № 2. – С. 18–32.

го дослідження, результати якого викладено в цій монографії, його актуальність, мету і завдання.

Мета дослідження: імплементувати методики розрахунку податкового навантаження на економіку, фактори виробництва і споживання, що застосовуються Європейською Комісією, в податкову систему України, оцінити динаміку податкового навантаження на макро- та мікрорівнях й розробити пропозиції щодо його подальшої оптимізації.

Відповідно до мети були поставлені та виконані такі завдання:

- проаналізувати наукові підходи до визначення рівня оподаткування економіки й податкового навантаження на окремі категорії платників податків;
- розмежувати ефекти оподаткування і податковий тягар, з одного боку, і фіскальні ефекти та фіскальний тягар – з другого;
- обґрунтувати з урахуванням змін, внесених до податкової системи Податковим кодексом України, склад податків та інших обов'язкових платежів, які повинні враховуватися при розрахунку податкового коефіцієнта;
- здійснити класифікацію податків і зборів, що входять до податкової системи України, за економічними функціями;
- розкрити методичні підходи до розрахунку імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання в Україні, а також податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб на макро- і мікрорівнях;
- встановити тенденції в динаміці податкового навантаження на економіку, фактори виробництва і споживання, а також окремих економічних агентів в Україні та фактори, що на них вплинули;
- дослідити взаємозалежність податкового навантаження й економічного розвитку;
- оцінити вплив імплементації Податкового кодексу України та реформи системи державного соціального страхування на податкове навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування (фізичних і юридичних осіб);
- розробити пропозиції щодо подальшого вдосконалення оподаткування в контексті оптимізації податкового навантаження;
- надати пропозиції стосовно вдосконалення механізмів справляння платежів за видобуток корисних копалин та екологічного податку.

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

1.1. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ. ПРОБЛЕМАТИКА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В ТЕОРЕТИЧНИХ КОНЦЕПЦІЯХ ФІНАНСОВОЇ НАУКИ

Проблема належної оцінки ефективності та повноти заходів податково-бюджетної політики завжди була об'єктом як наукових, так і суспільно-політичних дискусій. Сьогодні вона набуває особливої актуальності в умовах обмеженого фіскального простору та загрози повторення світової фінансової кризи.

Одним із найчастіше використовуваних індикаторів оцінки інтенсивності та ефективності оподаткування є показник податкового навантаження (чи податкового тягаря).

Проблемам оцінювання рівня податкового навантаження, загальнометодологічних засад його визначення, формування та розподілу, ефектів від застосування різноманітних податкових інструментів присвячені праці вітчизняних науковців, серед яких варто назвати Т. Єфименко, І. Луніну, В. Мельника, А. Соколовську, В. Федосова, Н. Фролову, К. Швабія і таких зарубіжних вчених, як А. Алезіна, Р. Альтшулер, А. Ауербах, Т. Баунсгаард, Ш. Бланкарт, Д. Бредфорд, Дж. Б'юкенен, Б. Волкерінк, П. Даймонд, М. Деверо, К. Елшнер, Г. Мендоза, Г. Менк'ю, Г. Меткалф, Дж. Міррліз, Г. Нікодем, В. Політо, К. Ромер, З. Шаш, Д. Фуллертон, В. Янссен та ін.

Отримавши наприкінці 2005 р. статус країни з ринковою економікою, Україна постала перед важливим завданням модернізації податкової системи – підвищення ефективності податкового інструментарію, що використовується у процесі управління такою модернізацією.

Податкове навантаження (податковий тягар) є важливою економічною категорією, що еволюціонувала разом із системою оподаткування. Посилення ролі податків як інструменту регулювання економіки зумовило розширення спектра їх застосування та множини податкових механізмів й інструментів, що перебувають у розпорядженні держави.

Попри те, що поняття “податкове навантаження” набуло широкого використання, у науковій літературі тривають дискусії з приводу як якісного, так і кількісного його оцінювання. Підходи до якісного аналізу понять “податкове навантаження” і “податковий тягар” розглянемо на основі визначень, наведених в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення понять “податкове навантаження” і “податковий тягар”

№ з/п	Автор	Визначення
1	Б. К. Атростіч	<p>Показники податкового навантаження дають змогу знайти відповіді на широкі економічні та соціальні питання щодо ефектів податкової політики у сфері перерозподілу доходу та багатства (Tax burden measures thus answer broad economic and social questions about the effect of tax policy on the distribution of income and wealth)... ті, хто вимірюють податковий тягар, намагаються кількісно оцінити зниження в корисності та платоспроможності... (Tax burden measures attempt to quantify this decrease in utility and to evaluate the decrease against a measure of ability to pay).</p> <p><i>Atroscopic B. K. Measuring Tax Burden: A Historical Perspective / B. K. Atroscopic, J. R. Nunns // Fifty Years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth / ed. by E. R. Berndt, J. E. Triplett. – Chicago : University of Chicago Press, 1991. – P. 343–420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nber.org/chapters/c5981</i></p>
2	Дж. Хайнс	<p>Сукупний економічний тягар податку охоплює платежі, які платник податків здійснює уряду, та будь-які економічні втрати внаслідок неефективної діяльності через реакцію на податки (The total economic burden of a tax includes both payments that taxpayers make to the government and any lost economic value from inefficient activities undertaken in reaction to taxes).</p> <p><i>James R. Excess Burden of Taxation / R. James, J. Hines // University of Michigan, Office of Tax Policy Research Working Paper Series. – 2007. – №. 1. – P. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2007-1.pdf</i></p>

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Автор	Визначення
3	С. Ентін	<p>Справжньою мірою тягара податків є зміна в економічному стані людей під їхньою дією. Зміни можна оцінювати як вплив на чистий наявний дохід після всіх економічних змін, які відбулися внаслідок такого впливу. Оцінка тягара має охоплювати не тільки зміни в доходах після оподаткування протягом року, а й наслідки зміни податків упродовж усього життя людини (...The true measure of the burden of a tax is the change in people's economic situations as a result of the tax. The changes should be measured as the effects on everyone's net-of-tax income after all economic adjustments have run their courses. The burden measure should include not only changes in people's after-tax incomes in a single year, but the lifetime consequences of the tax change as well...).</p> <p><i>Entin S. J. Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays the Tax? / S. J. Entin // Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin. – 2004. – № 88. – P. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://iret.org/pub/BLTN-88.PDF</i></p>
4	Кембриджський словник бізнесу	<p>Податкове навантаження – загальна кількість податків, сплачена певною групою людей, галуззю тощо, з метою порівняння платежів з іншими групами, галузями та ін. (The total amount of tax paid by a particular group of people, an industry, etc., especially as compared to what other groups, industries, etc. pay).</p> <p><i>Cambridge Business English Dictionary [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english/tax-burden</i></p>
5	В. П. Вишневецький	<p>З позиції національного господарства питання щодо рівня податків як обов'язкових платежів – це не стільки питання податкового тягара (тиску, навантаження тощо)... скільки питання формування найкращої для умов певної країни структури економіки, з огляду на зіставлення рівня граничної корисності продуктів приватного та публічного секторів господарства, у тому числі в територіальному розрізі.</p> <p><i>Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневецкий, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневецкого ; ДонНТУ, ИЭП НАН Украины. – Донецк, 2006. – С. 497</i></p>

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Автор	Визначення
6	Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовський, О. Б. Стародубцева	<p>Податковий тягар – 1) міра, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямів використання; 2) у широкому розумінні слова – тягар, який накладається будь-яким платежем.</p> <p><i>Райзберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – М. : Инфра, 1998. – С. 206</i></p>
7	Фінансово-кредитний економічний словник	<p>Податкове навантаження як економічна категорія являє собою узагальнену характеристику податкової системи країни, вказуючи на вплив податків на окремого платника або народне господарство в цілому, а також на кількісну оцінку такого впливу.</p> <p><i>Финансово-кредитный экономический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – С. 609</i></p>
8	Т. Я. Маршалок	<p>Податкове навантаження потрібно розглядати як якісний показник, що виявляється кількісно через податковий коефіцієнт і відображає вплив податків та їхніх елементів на господарські процеси й економіку загалом</p> <p><i>Маршалок Т. Я. Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. Я. Маршалок ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – С. 14</i></p>
9	Т. В. Меркулова	<p>Термін “податкове навантаження” використовується для позначення витрат, які змушені здійснювати економічні суб’єкти у зв’язку з оподаткуванням... Можна виокремити два підходи до визначення змісту цих витрат. Перший підхід відображає вузьке, суто податкове тлумачення поняття, згідно з яким вважається, що ці витрати являють собою сукупність податків і обов’язкових платежів, які сплачують економічні суб’єкти державі. Другий підхід є наслідком розширеного тлумачення поняття податкового навантаження: воно призначене для відображення того тягаря, який держава накладає на економічних агентів і який складається із власне податкових платежів і трансакційних податкових витрат агентів.</p> <p><i>Меркулова Т. В. Институт налога / Т. В. Меркулова. – Х. : Изд-во ХНУ им. В. Н. Каразина, 2006. – С. 7</i></p>

Продовження табл. 1.1

№ з/п	Автор	Визначення
10	К. І. Швабій	<p>Якщо термін “податковий коефіцієнт” є абсолютно однозначним, зрозумілим і має усталені методи оцінки, то поняття “податковий тягар” є певною абстрактною категорією, яку важко верифікувати чисельно. Тим часом терміни “податковий коефіцієнт” або “податкове навантаження” мають ґносеологічне співвідношення з категорією “податковий тягар” як часткове із загальним.</p> <p><i>Швабій К. І.</i> Модернізація системи оподаткування доходів населення України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / К. І. Швабій ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2010. – 39 с.</p>
11	М. А. Новіков	<p>Податкове навантаження – це міра впливу податкових платежів на фінансовий стан підприємства.</p> <p><i>Новіков М. А.</i> Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення / М. А. Новіков // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 284</p>
12	В. Валігура	<p>Якісна характеристика податкового навантаження розкриває його сутність через вплив на економіку та на окремих платників... Податкове навантаження не стільки кількісне поняття, як теоретичне, пов’язане з явищем перекладання податків.</p> <p><i>Валігура В.</i> Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків / В. Валігура // Світ фінансів. – 2008. – № 4 (18). – С. 46</p>
13	А. Соколовська	<p>Податкове навантаження (податковий тягар) – це викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), не компенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) їх платника.</p> <p><i>Соколовська А.</i> Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 6</p>
14	Ю. М. Кушнірчук	<p>Податкове навантаження є важливим фіскальним показником, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни загалом чи на окремих суб’єктів господарю-</p>

№ з/п	Автор	Визначення
		<p>вання, тобто фактично є показником ефективності бюджетно-податкової політики.</p> <p><i>Кушнірчук Ю. М.</i> Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.11. – С. 161</p>
15	С. Барулін	<p>Фінансове поняття, яке характеризує ту частину вартості виробленого суспільного продукту, що розподіляється і перерозподіляється в дохід держави опосередковано через механізми оподаткування.</p> <p>Зміст податкового тягаря утворюють процеси формування сукупної ціни державних послуг у вигляді частки податкових вирахувань до сукупного доходу країни чи сукупної ставки податків до доданої вартості, що формуються під впливом законів ринкової економіки та податкових законів...</p> <p>Оптимальний рівень податкового тягаря – це такий його рівноважний рівень, при якому платники податків відносно безболісно для власних фінансів згодні сплачувати встановлені податки за основними елементами оподаткування, отримуючи адекватну кількість і якість публічних благ...</p> <p>Не може бути єдиних, універсальних для різних економік рівноважних параметрів податкового тягаря – межі оподаткування та оптимуму.</p> <p><i>Барулин С. В.</i> Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. – Саратов : СГСЭУ, 2005. – С. 109</p>
16	У. Петті	<p>Тільки несподіваність витрат перетворює на тягар податок, несподівано доданий до витрат і втрат певної людини, робить його нестерпним для тих людей, що його не розуміють, і змушує людей навіть братися за зброю для боротьби проти його сплати, тобто перескочити... до вогню пекельного, яким є війна та її біди.</p> <p><i>Петти У.</i> Трактат о налогах и сборах : пер. с англ. / У. Петти // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. Т. 1. – М., 2004. – С. 188–194</p>
17	І. А. Майбуров, А. М. Соколовська	<p>Податкове навантаження (тягар) – це сукупність ефектів впливу податків на економіку загалом та (або) на їх окремих платників, які пов'язані з економічними обмеженнями,</p>

Закінчення табл. 1.1

№ з/п	Автор	Визначення
		<p>що виникають унаслідок сплати податків та відволікання грошових коштів від інших можливих напрямів їх використання.</p> <p><i>Майбуров И. А.</i> Теория налогообложения: продвинутый курс : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 334. – (Серия “Magister”)</p>

Складено автором.

Аналізуючи наведені визначення, можна дійти таких висновків:

- 1) окремі вчені розрізняють поняття “податкове навантаження” і “податковий тягар”, однак ці спроби видаються непереконливими. На нашу думку, ці поняття є синонімами¹, про що свідчать як словник синонімів, де в ряду синонімів до слова “вантаж” наводяться: “вага, навантаження, тягар, груз, ноша”, так і тлумачний словник, згідно з яким “вантаж” – це “те, що обтяжує своєю наявністю”;
- 2) обидва терміни набагато рідше вживаються західними дослідниками через їх узагальнюючий та всеосяжний характер. Натомість у зарубіжній літературі з економіки оподаткування частіше трапляються терміни *tax incidence* – ефект, породжений оподаткуванням, або перекладання податкового тягара, а також *fiscal pressure* – фіскальний тиск, який є змістовнішою категорією, ніж податковий тягар;
- 3) податковий тягар (навантаження) розглядається на рівні економіки загалом, груп економічних агентів та окремих платників податків;
- 4) економічну природу поняття “податковий тягар” (навантаження) найточніше розкривають такі його визначення:
 - міра економічних обмежень, що виникають унаслідок вилучення частини доходів платників у бюджет держави;
 - зумовлені оподаткуванням втрати добробуту платників і суспільства в цілому;
 - ефекти податкової політики у сфері розподілу й перерозподілу доходів та в економічній поведінці платників (зміна в споживчих настроях, схильності до праці/відпочинку, а також до заощаджень/інвестицій тощо).

¹ Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–12.

Ці визначення характеризують різні аспекти поняття, доповнюючи одне одного і формуючи повне уявлення про зміст податкового тягара.

Отже, податковий тягар – це поняття, що характеризує рівень вилучення та перерозподілу державою частини доходу платників податків для надання публічних (суспільних) благ, зумовлює кількісні та якісні зміни/ефекти (як позитивні, так і негативні) у їх добробуті та поведінці, породжуючи різноманітні феномени оподаткування.

Негативне забарвлення терміна “податковий тягар” пов’язане з ключовою властивістю податків, що вирізняє їх з-поміж інших видів доходів держави, – примусовим нееквівалентним перерозподілом доходу/багатства.

Теорія податків як монопольної ціни послуг держави, розроблена представниками італійської фінансової школи (А. Лорі, Ф. Нітті), реалізується на практиці через формування та виконання бюджету країни. Оскільки у складі державних доходів основну частку становлять податки, їх ціновий характер реалізується через податковий тягар, шляхом балансування попиту держави на податки та пропозиції джерел їх сплати з боку платників податків.

Як економічне поняття і ціновий показник податковий тягар пов’язаний із процесами формування та використання валового та чистого внутрішнього продукту (валової й чистої доданої вартості) країни, з пропорціями його розподілу та перерозподілу.

Податковий тягар на “ринку” державних послуг може складатися доволіно, під впливом фактора державної монополії на податки та публічні блага, або регулюватися та оптимізуватися в межах державної податкової політики.

У зв’язку з цим податковий тягар слід розглядати з двох позицій:

- як форму монопольної ціни сукупних публічних благ, через яку виражено міру вартості (цінності) державних послуг щодо джерел сплати податків;
- у вигляді розрахункового показника вимірювання цінових параметрів оцінки послуг держави за прийнятою методикою¹.

Сутність податкового тягара як форми монопольної ціни послуг держави полягає в тому, що остання як єдиний постачальник публічних благ та виразник попиту на податки зацікавлена в максимальному їх рівні, обсягах і темпах зростання податкових надходжень. Платники по-

¹ Барулин С. В. *Налоговий менеджмент* / С. В. Барулин, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Омега-Л, 2007. – 272 с.

датків як споживачі державних послуг та джерело фінансових ресурсів для їх надання зацікавлені в отриманні більшого обсягу публічних благ за мінімальних податків (тобто мінімальної ціни за публічні блага).

Утім, “ринок” публічних благ та послуг має особливість: їхню вартість оцінюють через державні витрати, а ціноутворення – формування сукупного еквівалента цінності таких витрат – здійснюється у формі обов’язкових платежів до бюджету. Платники податків повинні вносити обов’язкові платежі до бюджету навіть тоді, коли вони не згодні з їх обсягом, розміром ставок, іншими умовами розрахунків або не отримали належного обсягу публічних послуг.

Самостійне вирішення цього питання з боку платників податків відображено у вигляді приховування об’єкта оподаткування, скорочення обсягів перерахованих фінансових ресурсів. Саме тому держава не зацікавлена у надмірному податковому навантаженні на економічних агентів, оскільки воно призводить до зниження податкових надходжень та обов’язкових відрахувань до бюджету й позабюджетних фондів.

Оцінюючи ефективність оподаткування співвідношенням витрат на адміністрування податків із сумами їх фактичних надходжень до бюджету, а також обсяги та структуру податкового боргу, держава може періодично переглядати систему оподаткування (розмір ставок та інші елементи оподаткування за фіскально неефективними видами платежів), зменшуючи попит на податкові ресурси.

У такий спосіб, внаслідок узгодження інтересів держави та платників податків, з часом досягається рівноважний податковий тягар – рівноважна частка податків у сукупному джерелі їх сплати, або рівноважна ставка сукупного податку, в основу якої покладено сукупні витрати держави на виконання своїх функцій з урахуванням попиту держави на податки та пропозиції платниками дохідних джерел для оподаткування.

Проте державна монополія на публічні блага створює низку деформацій (як результат суб’єктивних різноспрямованих відносин між державою та громадянами), що перешкоджає об’єктивному процесу формування рівноважного податкового тягара, викривляючи цінові пропорції. Зазвичай це проявляється у вигляді завищеного рівня оподаткування, істотного перевищення тягара нарахованих відповідно до законодавства та фактично сплачених до бюджету податків.

Тягар нарахованих податків – це тягар попиту держави на ресурси, а тягар сплачених податків – це тягар пропозиції джерел для оподаткування (рівноважний податковий тягар).

Різниця між імпліцитним (потенційним, нарахованим) і фактичним (умовно рівноважним) податковим тягарем виникає за двох обставин:

- 1) фінансової неспроможності платників у повному обсязі та у встановлений термін сплатити податки;
- 2) небажання суб'єктів сплачувати завищені податки (завищену ціну публічних благ).

Як наслідок, або у платника податків виникає заборгованість перед бюджетом та позабюджетними фондами, або посилюються процеси ухилення від оподаткування.

В умовах надмірного попиту держави на податкові ресурси фінансовий стан платників погіршується, внаслідок чого обсяг податкових надходжень скорочується, оскільки економічні агенти намагаються вивести до неофіційної економіки доходи та об'єкти оподаткування.

Зниження попиту держави на податки шляхом коригування їх ставок може призвести до оберненого ефекту – розширення пропозиції фінансових ресурсів унаслідок активізації підприємницької діяльності платників. Утім, надмірно занижений податковий тягар також неефективний, тому що може призвести до невідомої втрати фінансових ресурсів для надання публічних благ для населення.

Наше розуміння податкового тягара (навантаження) ґрунтується на сукупності положень фінансової науки (табл. 1.2).

Отже, методологія податкового навантаження набула розвитку в таких напрямках фінансової науки, як економіка добробуту, інституціоналізм, біхевіоризм та економіка оподаткування, кожен з яких має потужну науково-практичну підтримку.

Щодо ефектів оподаткування, то Дж. Б'юкенен виокремлює два основні напрями фінансової науки, які їх аналізують:

- 1) класична теорія державних фінансів (Р. Масгрейв, Г. Саймонс, Дж. Шанц), в основу якої покладено принципи справедливості оподаткування, які виходять зі спроможності до сплати податків, та оптимальності оподаткування, що використовує концепцію корисності для опису поведінки індивідів та їх груп;
- 2) теорія суспільного вибору (К. Віксель, Е. Ліндаль, Дж. Б'юкенен), згідно з якою визначальну роль у процесі оподаткування відіграють політичні домовленості¹.

¹ *Buchanan J. M.* The Collected Works of James M. Buchanan : in 20 vols. Vol. 9: The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution / J. M. Buchanan. – Indianapolis : Liberty Fund, 1980. – 225 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://oll.libertyfund.org/title/2114>.

Таблиця 1.2

**Парадигма податкового навантаження в теоретичних концепціях фінансової науки
(за хронологією виникнення)**

Напрямок фінансової науки	Теоретична концепція	Методологічний апарат	Положення, використані для аналізу податкового навантаження
Економіка оподаткування	Теорії перекладання податків; ефекти, породжені системою оподаткування	Макромоделі динамічної рівноваги, маржинальний аналіз	Теорії оподаткування факторів виробництва та споживання: – закони перекладання податків К. Рау; – особливості оподаткування факторів виробництва І. Гельферіха; – співвідношення оподаткування споживання та праці А. Шеффле; – нерівномірності оподаткування А. Вагнера; – оподаткування споживання Е. Селігмана
Біхевіоризм	Теорія межі оподаткування	Маржинальний, евристичний, інституційний аналіз	Закон посилення податкового тягаря внаслідок розширення державного сектору А. Вагнера. Крива Лаффера
Інституціоналізм	Теорія суспільного вибору	Макроаналіз, аналіз інститутів	Теорія Левіафан-оподаткування Б'юкенена – Бреннана. Теорія демократичного оподаткування. Теорія еволюційного оподаткування. Теорія оподаткування еліт
Економіка добробуту	Теорія оптимального оподаткування	Маржинальний аналіз, моделі стохастичної динамічної рівноваги	Теоретичні моделі непрямого оподаткування: правило Ремзі; модель Літла. Концепція оподаткування доходів від праці Даймонда – Міррліза. Теорія надлишкового податкового тягаря Харбертера.

Закінчення табл. 1.2

Напрямок фінансової науки	Теоретична концепція	Методологічний апарат	Положення, використані для аналізу податкового навантаження
			Парето-ефективне оподаткування. Компенсаційний критерій Каллора – Хікса. Утилітаристична функція суспільного добробуту Бенгтама. Функція суспільного добробуту Роулза. Правило оподаткування вільного часу Корлетта – Хейга. Теорія “Другого за оптимальністю” Міда, Ліпсі та Ланкастера

Складено за: *Валігура В.* Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків / *В. Валігура // Світ фінансів.* – 2008. – № 4 (18). – С. 45–59; *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / *А. Соколовська // Економіка України.* – 2006. – № 7. – С. 4–12; *Майбуров І. А.* Теорія налогообложения. Продвинутий курс: учеб. для магистрантов / *І. А. Майбуров, А. М. Соколовская.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 591 с.

Розглянемо основні аспекти проблеми податкового навантаження, що стали об'єктом сучасних наукових досліджень.

1. Аналіз детермінант встановлення певного рівня податкового навантаження в окремій країні, серед яких зазначаються:

- 1) розмір сектору загального державного управління та потреба в мобілізації фінансових ресурсів для надання суспільних благ і послуг: державні витрати є головним фактором, який визначає рівень податкового навантаження на економіку. За рахунок мобілізованих ресурсів держава надає публічні блага та послуги, намагається усунути “провали” ринку та знизити рівень диспропорцій, що виникають в економіці внаслідок як об'єктивних, так і суб'єктивних обставин. Високий рівень оподаткування є свідченням істотного втручання держави в суспільні відносини;
- 2) ефективність систем податкового адміністрування й витрачання бюджетних коштів: прозора та якісна система податкового адміністрування дає змогу мінімізувати витрати платників податків на організацію податкового обліку та звітності. Ефективне витрачання бюджетних коштів зменшує потребу в залученні додаткових коштів на реалізацію відповідних соціальних чи інфраструктурних проектів. Інакше уряд буде змушений підвищувати рівень оподаткування чи використовувати боргове фінансування, що негативно впливатиме на суспільний добробут;
- 3) структура системи оподаткування: вибір податкових інструментів (ставок податків, податкових пільг та знижок), акцентування на напрямках оподаткування (пряме/непряме, праця/капітал, споживання/інвестиції) впливають на інтенсивність податкового навантаження та його розподіл між факторами виробництва і споживанням;
- 4) розмір неформальної економіки: ухилення від сплати податків, тінізація економічних відносин призводять до посилення податкового тягаря для справних платників податків, знижуючи рівень їх сукупного добробуту та схильність до виробництва/праці чи споживання/інвестицій. Так званий ефект безквиткового пасажира породжуватиме подальше розширення неформального сектору економіки;
- 5) політичні чинники (електоральні настрої): М. Кастанхейра встановив, що політичні чинники вагоміші за економічні у процесі визначення оптимального рівня податкового тягаря та проведення податкових реформ. Схильність держави до реалізації податкових

реформ (зниження ставок оподаткування) зростає в періоди економічного піднесення та між виборами. Втім, порівняно кращу ефективність мають реформи, які реалізуються під час кризи або напередодні виборів, що зумовлено підвищеною відповідальністю влади перед суспільством¹;

- б) економічні та політичні інститути. С. Стейнмо і К. Толберт обґрунтували вплив цих інститутів на відмінності в рівнях податкового навантаження між країнами². Кількісне оцінювання економічних інститутів запропоновано здійснювати за допомогою індексу корпоративізму: чим нижчий його рівень, тим менший вплив інститутів (профспілок, об'єднань підприємців) на податкову політику.

За допомогою економетричного моделювання встановлена наявність прямо пропорційної залежності між рівнем корпоративізму і податковим навантаженням. Вплив політичних інститутів на рівень податкового навантаження має нелінійний характер. Зокрема, найвищий рівень податкового навантаження формується за умов, коли кількість місць домінуючої партії в парламенті є значною, проте менше 50 %. За цих обставин для формування уряду така партія повинна утворювати коаліцію з іншою партією, причому зазначена коаліція може бути досить стабільною. Партнери по коаліції висувають певні вимоги до податкових і бюджетних видатків, що призводить до їх зростання, а відтак і до посилення податкового навантаження. Значно нижчий рівень податкового навантаження спостерігатиметься, коли частка домінуючої партії в парламенті або більша за частку інших партій, проте є відносно невеликою, або коли їй належить більше половини місць. За першої умови вона утворюватиме коаліцію, яка не вирізнятиметься стабільністю, а отже, не буде стимулів підвищувати податкове навантаження, оскільки при розпаді коаліції за таке непопулярне рішення відповідатиме правляча партія. За другої умови не буде потреби у формуванні коаліції й посиленні податкового навантаження для задоволення інтересів можливих політичних партнерів.

¹ *Castanheira M. On the Political Economics of Tax Reforms: Survey and Empirical Assessment / M. Castanheira, G. Nicodème, P. Profeta // Condorcet Centre Working Papers. – 2012. – № 2012-08-ccr. – P. 21.*

² *Налоговые системы. Методология развития : моногр. для магистрантов / И. А. Майбуrows и др. ; под ред. И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – С. 14–15.*

Слід зауважити, що фактори 2–4 є передумовами для формування надлишкового податкового тягара. Тому у високорозвинутих країнах основна дискусія у сфері податкового навантаження точиться не щодо його рівня, а навколо:

- 1) співвідношення функцій, які виконують податки, та отриманих результатів;
- 2) ефектів, породжуваних оподаткуванням (податковим навантаженням).

2. Аналіз обставин, які повинні братися до уваги для забезпечення адекватної оцінки рівня податкового навантаження.

Функція податкової системи (фіскальна чи регулююча), імператив якої є визначальним при встановленні рівня податкового навантаження на економіку загалом, її окремі сектори чи групи платників податків: податковий тягар на економічних агентів залежить від мети застосування податкових інструментів. Якщо головною метою оподаткування є наповнення бюджету, то тиск податкового навантаження на економіку буде порівняно вищим з імперативом регулювання. Пояснюється це тим, що в країні, у державних фінансах якої спостерігається дефіцит, уряд використовує кожен нагоду для залучення додаткових ресурсів, а тому застосовує можливі, але не оптимальні інструменти. Тобто в умовах обмеженого фіскального простору (фіскального потенціалу податкової системи) негативні ефекти від запровадження того або іншого елемента оподаткування не беруться до уваги.

Інструменти реалізації податкової політики (механізми автоматичної стабілізації чи дискретні тимчасові заходи фіскальної політики): податки як проциклічні автоматичні стабілізатори (тобто законодавчо встановлені інструменти мобілізації фінансових ресурсів, що автоматично реагують на зміни в об'єкті оподаткування) забезпечують основну частину бюджетних надходжень і є об'єктом постійного моніторингу з боку громадянського суспільства. Окремі елементи податків (податкові пільги, диференціація ставок податків), що запроваджуються тимчасово для виправлення виявлених ринкових деформацій чи коригування поведінки окремих груп платників податків, можуть породжувати додатковий (надлишковий) податковий тягар або перерозподіляти податкове навантаження між різними групами платників. Як зауважує М. Буті, зниження загального рівня оподаткування покращує ефективність не тільки системи оподаткування, а й автоматичних фіскальних стабіліза-

торів¹. Це пояснюється тим, що фінансування державних витрат за рахунок деформуючих податків призводить до дестабілізації виробництва та шоку пропозиції фінансових ресурсів у цілях оподаткування, знижуючи її еластичність. Як наслідок, за шоком пропозиції спостерігається шок попиту з боку держави та скорочення фінансування публічних благ.

Тривалість дії інструментів податкової політики (коротко-, довгострокові, з поширенням на майбутні покоління): розподіл податкового навантаження здійснюється як між окремими групами платників (фізичними та юридичними особами), факторами виробництва (праця та капітал), так і з урахуванням фактора часу. Спеціальні податкові інструменти зазвичай мають обмежену тривалість дії, протягом якої очікується досягнення бажаного ефекту (наприклад, введення підвищеної ставки податку за забруднення навколишнього середовища чи надмірне використання енергоресурсів), а тому податковий тягар під час їх запровадження підвищується. У довгостроковій перспективі інтенсивність оподаткування не зазнає істотних змін, оскільки суб'єкти оподаткування з часом адаптуються до податкової політики шляхом податкового планування та оптимізації, зміни споживчих настроїв, обмеження інвестицій чи споживання. Саме постійна частина податкового тягаря (без впливу циклічних коливань та разових надходжень у межах спеціальних податкових режимів) дає уявлення про реальний рівень податкового навантаження. У довгостроковій перспективі податки справляють порівняно вищий кумулятивний мультиплікативний вплив на об'єкти регулювання, ніж видатки. Тому розподіл у часі податкового тягаря часто використовують для недопущення соціальних збурень і збереження електорату. У країнах із розвинутою економікою такий розподіл здійснюється шляхом формування додаткових боргових зобов'язань уряду, погашення яких розтягують на десятиріччя (наприклад, у Японії для зниження державного боргу до прийняттого рівня урядом закладено цільовий період у 25 років, у США – 20 років, у Франції, Італії, Німеччині – 10–15 років).

Сфера дії інструментів податкової політики.

Спеціальні інструменти – для обмеженої групи платників, загальні – для більшості суб'єктів оподаткування: використання загальних та

¹ Buti M. Macroeconomic policy and structural reform: a conflict between stabilization and flexibility / M. Buti, C. Martinez-Mongay, K. Sekkat, P. van den Noord // Monetary and Fiscal Policies in EMU: Interactions and Coordination / ed. by M. Buti. – Cambridge : Cambridge University Press, 2002. – 356 p.

спеціальних податків й податкових режимів дає змогу враховувати як довгострокові тренди, так і поточні тенденції розвитку економіки та її окремих секторів. Варіювання механізмів оподаткування забезпечує вищу ефективність мобілізації бюджетних доходів з одночасним регулюванням соціально-економічних відносин. У країнах, де загальні податки не забезпечують належного рівня мобілізації фінансових ресурсів, оскільки є надто високими чи складними для окремих економічних агентів, або існує нагальна потреба в коригуванні поведінки певних груп платників податків, зазвичай використовують спеціальні податкові режими.

Загальнодержавні, місцеві, наддержавні інструменти. За наслідками аналізу впливу локалізації податкового навантаження на місцевому рівні на розмір початкового дефіциту бюджету Т. Баскаран встановив, що податкова автономія на регіональному (субнаціональному) рівні дає нелінійні ефекти. Тобто у країнах з початково низьким рівнем фіскальної автономії фіскальна децентралізація підвищує фіскальну стійкість. При цьому необхідна ефективна політична система прийняття рішень та розподілу коштів на місцевому рівні, інакше (коли центральний уряд у такий спосіб намагається знизити власну відповідальність) децентралізація може призвести до негативних наслідків. Зауважимо, що до результатів дослідження слід ставитися з обережністю, оскільки як приклад було використано дані федеративних країн – Швейцарії та США¹.

О. Баргейн та група дослідників із німецького інституту IZA змоделювали можливість упровадження фіскального союзу в 11 країнах зони євро з оцінкою ефектів розподілу податкового навантаження між населенням різних країн. Встановлено, що такий союз дасть змогу відновити фіскальну стійкість загалом по економіці ЄС (переважно за рахунок вищого мультиплікативного ефекту автоматичних стабілізаторів). Крім того, ця наднаціональна система поглине від 10 до 15 % макроекономічних шоків для доходів населення. Запровадження системи розподілу податкового навантаження за принципом платоспроможності призведе до перерозподілу доходів від країн із високим рівнем середньодушових доходів до країн з їх низьким рівнем.

До країн, населення яких отримає чисту вигоду від запровадження союзу (підвищення середніх реальних наявних доходів від 8 до 1 %), на-

¹ *Baskaran T.* Tax decentralization and public deficits in OECD countries / T. Baskaran // MPRA Paper Series. – 2011. – № 35141. – P. 17–18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/35141>.

лежать Греція, Іспанія, Італія, Португалія та Німеччина. У решті країн – Австрії, Бельгії, Фінляндії, Франції, Ірландії та Нідерландах – спостерігатимуться втрати в середньому 1,5–2,9 % від наявного доходу¹.

Податкова конкуренція. Відомо, що це фактор зниження як загального рівня податкового навантаження, так і податкового навантаження на фактори виробництва, передусім капітал. Водночас Ж. Календєн відзначає негативний вплив поступового зниження ставок податку на прибуток корпорацій як засобу міжнародної податкової конкуренції в боротьбі за потоки капіталу².

Д. Пірву дослідив вплив системи оподаткування на діяльність транснаціональних корпорацій. З'ясовано, що рівень податкового навантаження визначає стратегію й тактику компаній у двох напрямках: оптимізації податкових платежів та розміщення (локалізації) виробничих потужностей³.

Т. Плампер встановив переміщення податкового навантаження з фактора виробництва “капітал” на фактор “праця” в результаті податкової конкуренції, що підвищує соціально-майнову нерівність⁴.

Б. Мерлевед виявив податкову конкуренцію за фактор виробництва “праця” між країнами ЄС. Її розвиток зумовлений розширенням можливостей роботодавців у розміщенні робочих місць⁵. Як свідчить європейський досвід, висока частка іммігрантів у структурі населення зумовляє зниження ставок податку на особисті доходи і на фактор виробництва “праця”⁶.

¹ Fiscal Union in Europe? Redistributive and Stabilising Effects of an EU Tax-Benefit System / O. Bargain, M. Dolls, C. Fuest etc. // IZA Discussion Paper Series. – 2012. – № 6585. – P. 23.

² Kalendiene J. Taxation and economic sustainability / J. Kalendiene, V. Pukeliene // CIGE Working Paper Series. – 2011. – № 6. – 11 p.

³ Pirvu D. The Competitiveness Through Taxes in the Central and Eastern European Countries / D. Pirvu, M. Eckardt // Scientific Bulletin – Economic Sciences. – 2008. – Vol. 8 (14). – 8 p.

⁴ Plümper T. Tax Competition and Income Inequality: Why did the Welfare State Survive / T. Plümper, V. E. Troeger // University of Warwick Working Paper Series. – 2012. – № 83. – 44 p.

⁵ Do EU15 countries compete over labour taxes / B. Merlevede, G. Rayp, S. Van Parys, T. Verbeke // Gent University Working Papers. – 2011. – № 2011/750. – 24 p.

⁶ Razin A. Tax Burden and Migration: A Political Economy Theory And Evidence / A. Razin, E. Sadka, P. Swagel // Journal of Public Economics. – 2002. – Vol. 85. – P. 167–190.

Податковий експорт (tax exporting) – перенесення податкового навантаження з резидентів на нерезидентів. Д. Праммер встановив, що у країнах із гетерогенною структурою населення та походження капіталу застосовують диференційовані ставки податків для резидентів і нерезидентів, справляючи таким чином регулюючий вплив на цільову групу економічних агентів¹.

Податкова дискримінація (tax discrimination). Податкове навантаження на підприємства різних галузей економіки та масштабів діяльності може суттєво відрізнятися внаслідок дії як об'єктивних (неоднорідність ринків, конкурентного середовища, неоднакова ефективність використання ресурсів), так і суб'єктивних (обмежувальний чи стимулюючий вплив держави на відповідний вид економічної діяльності) чинників².

Фіскальний обрив. У. Клайном досліджено феномен фіскального обриву (fiscal cliff) на прикладі США. Встановлено, що багаторічне зволікання з посиленням податкового навантаження (з відповідним нарощуванням державного боргу) та спробою його перенесення на майбутні покоління призвели до необхідності реалізації політики жорсткої фіскальної консолідації з одночасним підвищенням податків і зниженням видатків бюджету в обсязі 3 % до ВВП щороку протягом 2013–2016 рр.³

3. Дослідження основних причин збільшення податкового навантаження, серед яких:

Війни. Податок на доходи зазвичай має екзогенні причини, переважно воєнні. Так, у Великобританії оподаткування доходів було запроваджено в 1798 р. через тиск на державні фінанси, зумовлений війною з Наполеоном (з 1842 р. – на постійній основі), у США – в 1861 р., після громадянської війни (з 1913 р. – на постійній основі з прогресивною шкалою). Обидві країни істотно розширили системи оподаткування під час Першої та Другої світових воєн. Зокрема, метод сплати прибутково-

¹ *Prammer D.* Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective / D. Prammer // ECFIN Taxation Papers. – 2011. – № 29. – Р. 15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm.

² *Nicodème G.* Sector and size effects on effective corporate taxation / G. Nicodème // ECFIN Economic Papers. – 2002. – № 175. – Р. 6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication1810_en.pdf.

³ *Cline W. R.* Restoring Fiscal Equilibrium in the United States / W. R. Cline // Peterson Institute for International Economics Policy Brief Series. – 2012. – № 12–15. – 7 р.

го податку з громадян одночасно з виплатою зарплати був запроваджений у 1944 р. у Великобританії. У Швеції загальний податок на доходи почали стягувати у 1861 р., а в 1903 р. через наростаючі військові витрати запровадили прогресивні ставки податків¹.

А. Т. Пікок і Дж. Уайзман пояснювали механізм впливу воєн на рівень податкового навантаження так: у стабільних соціально-економічних умовах у населення формується досить стійке уявлення про прийнятний рівень податкового навантаження. У критичних умовах його підвищення вважається нормальним явищем. При цьому відбувається певне звикання, внаслідок якого і в післякризовий період високий рівень оподаткування починає сприйматися населенням як природний².

Для уникнення посилення податкового навантаження на економічних агентів у період воєнних дій протягом останніх двох десятиліть прийнято збільшувати державний борг шляхом перекидання додаткового податкового навантаження на майбутні покоління³.

Зростання потреб у кількості та якості публічних (суспільних) благ, які надає держава в межах концепції економіки добробуту (ще А. Сміт зазначав, що влада повинна надавати три групи публічних благ – оборону, правосуддя, публічні роботи, а також початкову освіту). Навіть найліберальніші економісти (лібертаріанці) визнають необхідність існування “мінімальної держави”, яка б забезпечувала захист і правосуддя, а також розв’язувала проблему неринкової поведінки (так званого безквиткового пасажера). Збільшення соціальних витрат призводить до підвищення податкового навантаження. “Держава добробуту” (welfare state) зародилася у Пруссії за О. Бісмарка у 1883 р., коли почали утримуватися обов’язкові платежі зі страхування здоров’я, та пізніше – у 1889 р. – пенсійні внески. Інші країни перейняли цю ідею вже на початку ХХ ст.: у 1911 р. у Сполученому Королівстві почали надавати допомогу з безробіття, аналогічні системи виникли в Німеччині у 1927 р., у Франції – у 1931 р., у США – в 1936 р. Пенсійні системи були започатковані у Великобританії в 1909 р. та лише в 1935 р. у США. Усі ці реформи зумовили

¹ Besley T. The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics / T. Besley, T. Persson // NBER Working Paper Series. – 2007. – № 13028. – 42 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w13028.pdf>.

² Див.: Коровкин В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин. – М. : Экономистъ, 2006. – С. 68–69.

³ Auerbach A. J. Fiscal Policy, Past and Present / A. J. Auerbach // Brookings Papers on Economic Activity. – 2003. – № 1. – P. 75–138.

вибухове зростання соціальних видатків, яке потребувало збільшення податкового навантаження¹.

Зростання середньодушових доходів населення, на думку Р. Масгрейва, стало фактором подальшого збільшення соціальних видатків держави, а відтак і податків. Відповідно змінилися споживчі смаки домогосподарств і структура їхніх потреб, зросло значення потреб, що задовольняються за допомогою суспільних благ. За цих умов держава, відповідаючи на суспільний попит, пропонує послуги, що не обмежуються задоволенням основних потреб громадян (у безпеці країни, здобутті базової освіти і отриманні базових медичних послуг), а охоплюють сферу охорони здоров'я, середню й вищу освіту кращої якості, що можливо лише завдяки рівню доходів, який перевищує прожитковий мінімум. Від держави починають вимагати товари вищої якості, а також блага і послуги, що є доповненням до приватних предметів розкоші, наприклад автомагістралі. У свою чергу, посилення попиту на задоволення потреб у суспільних благах кращої якості формує готовність населення до активізації процесів перерозподілу доходів, а зростання доходів створює можливість збільшувати ту їхню частку, яка вилучається державою у вигляді податків, без шкоди для задоволення потреб населення у приватних благах.

Підвищення податкової ціни державних послуг порівняно з ціною приватних товарів, що є наслідком нижчого рівня продуктивності праці в державному секторі порівняно з приватним. Серед причин цього вчені називають складність підвищення продуктивності праці шляхом раціоналізації виробництва деяких видів суспільних благ, а також гіпотезу, згідно з якою "державний апарат управління (бюрократія) має в результаті своєї монополії на надання державних послуг владу достатню, щоб ігнорувати або зволікати з упровадженням досягнень науково-технічного прогресу у практику своєї діяльності чи поглинати його плоди шляхом створення для себе "приємних" умов праці"².

Загострення глобальних проблем, необхідність створення нових національних і наднаціональних інститутів для боротьби з фінансовими злочинами з метою зменшення ризиків виникнення світових фінансових криз, регулювання фінансових потоків задля реалізації національних і глобальних антикризових заходів є факторами посилення проце-

¹ *Salanie B. The Economics of Taxation / B. Salanie. – Cambridge ; London : The MIT Press, 2002. – P. 3–9.*

² *Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки : пер. з нім. / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – С. 17–18.*

сів фіскальної консолідації, які супроводжуються не лише підвищенням ставок окремих податків у різних країнах, а й запровадженням спеціальних податків, у тому числі глобальних, за двома основними напрямками – екологічне оподаткування та оподаткування банків.

Необхідність подолання економічної відсталості. О. Длугопольський, посиляючись на американського вченого Ф. Гершенкорна, обґрунтував зростання державної активності внаслідок необхідності забезпечення економічного розвитку. Він зауважив, що країни, які пізніше стали на шлях індустріалізації, зазвичай мають масштабний державний сектор і перерозподіляють значну частку ВВП через бюджет. Держава в цих країнах є своєрідним локомотивом економічних перетворень завдяки зосередженню зусиль на технічному переозброєнні галузей, наукових програмах, структурній політиці, збільшенні інвестицій¹.

Прикладним інструментарієм для обґрунтування теоретичних гіпотез на мікрорівні є маржинальний аналіз, а на макрорівні – динамічні стохастичні моделі загальної рівноваги (Dynamic Stochastic General Equilibrium – DSGE models).

Аналіз на мікрорівні застосовується для моделювання поведінки економічних агентів під час реалізації окремих заходів податкової політики, на макрорівні – для оцінювання впливу інструментів системи оподаткування на суспільний добробут та загальну макроекономічну рівновагу, визначення оптимальних співвідношень різних видів податків і комбінації механізмів податкового регулювання економіки з метою перерозподілу ВВП і зменшення диференціації громадян за доходами та/або багатством.

4. Рівноважний/оптимальний рівень податкового навантаження.

А. Толокушин визначає два підходи до формування рівноважного рівня податкового навантаження:

- 1) стихійно-еволюційний;
- 2) оптимізації податкового тягаря.

Стихійно-еволюційний підхід передбачає, що стихійне збалансування попиту на податки та пропозиції джерел доходів для оподаткування відбувається повільно, оскільки держава та економічні агенти методом спроб і помилок встановлюють відповідно бажаний рівень мобілізації податкових надходжень й отримання публічних благ. При цьому держава

¹ Длугопольський О. В. Концептуальні засади функціонування державного сектору у глобалізованій економіці / О. В. Длугопольський // Фінанси України. – 2008. – № 4. – С. 18–19.

втрачає потенційні доходи, а платники – недоотримані публічні блага, внаслідок чого погіршується суспільний добробут. Оскільки дані про обсяг та вартість публічних благ і послуг або недоступні, або важко вимірювані, то суб'єктивні оцінки платниками податків повноти й якості суспільних благ відрізнятимуться від реально наданих.

Саме суб'єктивне сприйняття публічних благ та оцінка їх корисності платниками визначають обсяги легалізованих доходів і об'єктів оподаткування, масштаб приховування доходів й ухилення від податків.

Другий підхід дає змогу досягти найбільшого фіскального ефекту для держави і платників у стислий строк за допомогою оптимізації податкового тягаря шляхом встановлення державою на законодавчому рівні рівноважних цінових параметрів податкового навантаження: податкового оптимуму в рамках нижньої та верхньої меж оподаткування, оптимальних ставок оподаткування, що допомагає досягти максимального фіскального, регулюючого й контрольно-регулятивного ефекту в економіці.

Оптимальний податковий тягар передбачає узгодження інтересів усіх суб'єктів податкових відносин, забезпечуючи потенціал для зростання доходів держави та добробуту населення.

А. Саїді зазначає, що при встановленні правил збалансування бюджету слід виходити з пошуку рівноважної ставки податку як компромісу між платниками та державою з фіксацією такої ставки в середньостроковій перспективі¹.

Рівноважний рівень податкового тягаря та його складові (оптимальний розмір ставок, інші елементи оподаткування) індивідуальні для кожної країни та рівня її розвитку (тобто значення податкового тягаря, оптимальне для однієї країни, може бути завищеним/заниженим для іншої через різні вихідні умови для застосування податкових інструментів). Аналогічно індивідуальними та такими, що змінюються у процесі історичного розвитку країни, є нижня та верхня межі оподаткування.

Щодо кількісної характеристики нижньої і верхньої меж оподаткування, то в жодному теоретичному дослідженні не вдалося отримати їх надійні оцінки. Відповідні спроби робилися², однак зазнали критики як недостатньо обґрунтовані. Результативнішими виявилися спроби ви-

¹ *Saidi A. Balanced-Budget Rule, Distortionary Taxes and Aggregate Instability: A Comment / A. Saidi // CNRS Working Papers. – 2008. – № 44. – 19 p.*

² *Илларионов А. Размеры государства и экономический рост / А. Илларионов, Н. Пивоварова // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 33.*

значити якісні характеристики цих меж. Зокрема, на думку А. Соколовської, “нижня межа оподаткування визначається обсягом податкових надходжень, необхідних для фінансування виробництва чистих суспільних благ, забезпечити яке ринок не спроможний, а також суспільних благ, надання яких на рівні мінімальних соціальних стандартів держава гарантує. Отже, ця межа визначається мінімально допустимим обсягом суспільних благ, подальше зменшення якого внаслідок скорочення податків загрожує нормальному функціонуванню держави”¹. Верхня межа оподаткування визначається “вимогами забезпечення не лише економічної ефективності, а й рівності та справедливості. Теоретично це такий рівень оподаткування, перевищення якого призведе до порушення досягнутого в суспільстві консенсусу щодо оптимального співвідношення взаємоконкуруючих цілей... тобто зростання рівності та справедливості за рахунок такого падіння ефективності, яке є неприйнятним для суспільства”². Якщо податкове навантаження досягає цієї межі, його подальше збільшення стає неможливим через масові ухилення від оподаткування платників та їх відхід до тіньового сектору економіки.

Фактичний розмір граничної норми оподаткування формується під впливом таких факторів:

- 1) рівень попиту на послуги сектору загального державного управління: що більшими функціями наділяє суспільство органи влади, то вищою має бути його готовність жертвувати для їх виконання часткою свого доходу;
- 2) досягнутий рівень соціально-економічних та політичних відносин, зокрема:
 - а) рівень добробуту громадян, що визначає їхню здатність нести податковий тягар та суб’єктивні оцінки його рівня. Так, Е. Ямамура на прикладі Японії встановив, що у країнах з високим рівнем добробуту та інтенсивними добросусідськими відносинами (community participation) рівень податкового тягара багатими громадянами сприймається як порівняно низький³;

¹ Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку : в 3 т. Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. А. І. Даниленка. – К. : Фенікс, 2008. – С. 116.

² Там само. – С. 114.

³ Yamamura E. Norm for redistribution, social capital, and perceived tax burden: comparison between high- and low-income households / E. Yamamura // MPRA Paper Series. – 2012. – № 39434. – 36 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/39434>.

- б) розвиток науково-технічного прогресу і технологій: “зміна технологій змінює відносне значення благ і послуг, надання яких державою зумовлене наявністю зовнішніх ефектів”¹;
 - в) ефективність використання податкових надходжень, що визначає обсяг, асортимент та якість суспільних благ, профінансованих за їх рахунок, а відтак і згоду громадян нести певний податковий тягар;
 - г) податкові традиції;
 - д) демографічна структура населення: його старіння є головним чинником, що висуває високі вимоги до граничного рівня ставок соціальних внесків;
 - е) податкова конкуренція;
 - є) достатні законодавчі обмеження податково-бюджетної компетенції органів влади в умовах представницької демократії: це важливий стримувальний чинник зростання державних видатків і, відповідно, підвищення рівня оподаткування економіки;
 - ж) якість політичного та макроекономічного управління, що забезпечує “соціальну згуртованість” населення, його готовність нести вищий податковий тягар²;
- 3) ступінь етнічної однорідності країни, її політичний устрій: Д. Мюллер і П. Мюррелл визначили закономірність³, за якою верхня межа податкових вилучень буде вищою в невеликих і однорідних за національним складом країнах, тобто в етнічно компактних унітарних державах зі стійкими традиціями соціальної солідарності (наприклад, у Скандинавських країнах), і суттєво нижчою – у великих, етнічно різномірних і диференційованих у соціально-культурному аспекті федеративних країнах (таких як США);
- 4) цикли економічної кон’юнктури.

5. Розподіл податкового навантаження. Податковий тягар як продукт перерозподілу доходів підлягає розподілу відповідно до сформованих у кожній країні принципів та критеріїв.

¹ Луніна І. Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків / І. Луніна // Економіка України. – 2004. – № 6. – С. 14.

² Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку : в 3 т. Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. А. І. Даниленка. – К. : Фенікс, 2008. – С. 114–116.

³ Mueller D. Interests Groups and the Political Economy of Government Size / D. Mueller, P. Murrell // Public Expenditure and Government Growth / ed. by F. Forte, A. Peacock. – Oxford : Basil Blackwell, 1985 – P. 13–36.

У світовій практиці¹ виокремлюють три основні підходи (концепції, принципи) до розподілу податкового навантаження в економіці: у розрізі отриманих благ (вигід) та зважаючи на принцип платоспроможності.

Перший підхід передбачає два способи розподілу податкового тягаря:

- пропорційний – податкове навантаження на економічних агентів слід розподіляти пропорційно обсягу спожитих ними публічних благ. Цей спосіб може використовуватися для оподаткування специфічними (цільовими) податками – соціальний податок (внесок), податок на нерухоме майно, платежі за користування природними ресурсами, ліцензійні, дозвільні та реєстраційні збори. Такі платежі зазвичай можуть бути прив'язані до конкретного виду державних витрат та/або публічних благ і послуг;
- рівномірний: податкове навантаження розподіляється рівномірно (є однаковим) між усіма платниками податків. Зазначений спосіб застосовують для обкладання загальними (нецільовими) податками.

Другий підхід передбачає врахування платоспроможності різних груп платників податків у процесі розподілу податкового тягаря. Його важливість є беззаперечною, оскільки майнова нерівність у країні не дає змоги рівномірно оподатковувати громадян. До того ж малозабезпечені верстви населення одержують соціальні трансферти, з яких податки зазвичай не утримуються. За принципом платоспроможності розподіл податкового тягаря повинен враховувати реальні фінансові можливості платників (розмір доходів та рівень їх добробуту) сплатити в повному обсязі та у встановлений термін податки й обов'язкові платежі. На концепції платоспроможності побудовано податкові системи країн, основну частину доходів у яких формують прямі податки (наприклад, США).

Третій підхід – справедливого збалансованого розподілу податкового навантаження. Вважається, що потенційна цінність/корисність утриманих податків для бідної людини є порівняно вищою, ніж для багатой, оскільки сплачені першою податки обмежують споживання необхідних благ та послуг, а друга після сплати податків може придбати предмети

¹ *Musgrave R. A. The Carter Commission Report / R. A. Musgrave // The Canadian Journal of Economics. – 1968. – Vol. 1. – P. 159–182; O'Neill B. A Problem of Rights Arbitration from the Talmud / B. O'Neill // Mathematical Social Sciences. – 1982. – Vol. 2. – P. 345–371; Young H. P. Distributive Justice in Taxation / H. P. Young // Journal of Economic Theory. – 1988. – Vol. 44. – P. 321–335; Alcalde J. Tax Burden Degree as a Tool to Design Tax Systems / J. Alcalde, M. C. Marco, J. A. Silva // QM&ET Working Papers. – 2012. – № 12–11. – 18 p.*

розкоші. Тому для збалансування втрат від сплати податків бідними та багатими податковий тягар повинен розподілятися відповідно до обсягу отримуваних доходів.

На розподіл податкового навантаження між групами населення, ранжованими за рівнем доходу, впливає рівень системи оподаткування. І. Джиллеспі встановлено, що на загальнодержавному рівні платники податків з нижньої децильної групи за доходами (особи з найнижчим рівнем доходів і, відповідно, оподаткування) отримують значно більше публічних (суспільних) благ, ніж сплачують за їх споживання. Загальний тягар оподаткування несуть платники з високим рівнем доходу, тоді як для середнього класу податкове навантаження є відносно нейтральним¹.

Аналізуючи розподіл податкового навантаження на місцевому рівні, Дж. Б'юкенен зазначає, аналогічно з І. Джиллеспі, що платники податків з нижньої децильної групи за доходами (особи з найнижчим рівнем доходів і, відповідно, оподаткування) отримують значно більше публічних (суспільних) благ, ніж сплачують за їх споживання. Однак загальний тягар оподаткування несуть платники із середнім рівнем доходу, тоді як для найбагатших платників податкове навантаження є відносно нейтральним².

6. Надлишковий податковий тягар. Відповідно до теорії економіки добробуту податок впливає на добробут двома шляхами: безпосередньо – внаслідок передачі частини доходу від платника до держави й опосередковано – у результаті підвищення цін на оподатковувані товари порівняно з неоподатковуваними. Зміна реального доходу платника, зумовлена оподаткуванням, безпосередньо породжує ефект доходу. Підвищення цін на оподатковувані товари порівняно з іншими товарами (зміна відносних цін) створює ефект заміщення видів діяльності, продуктів та ресурсів, що підлягають оподаткуванню, тими, які не оподатковуються або оподатковуються меншою мірою. Ефект заміщення іноді називається деформацією, яка спричиняється оподаткуванням.

Якщо ефект доходу створює будь-який податок, то ефект заміщення – ні. Зокрема, цього ефекту не створюють паушальні податки.

¹ Gillespie I. W. The Effect of Public Expenditures on the Distribution of Income / I. W. Gillespie // Essays in Fiscal Federalism / ed. R. A. Musgrave. – Washington : Brookings Institution, 1965. – P. 162.

² Buchanan J. M. The Collected Works of James M. Buchanan : in 20 vols. Vol. 9: The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution / J. M. Buchanan. – Indianapolis : Liberty Fund, 1980. – 152 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://oll.libertyfund.org/title/2114>.

Використання деформуючих податків призводить до втрати ефективності, під якою необхідно розуміти надлишкове зниження добробуту платника понад те, що зумовлене втратою доходу внаслідок сплати податку. Втрата ефективності зазвичай називається надлишковим тягарем податку. Фактично це додатковий тягар, породжений ефектом заміщення, спричиненим оподаткуванням, порівняно з податковим тягарем, викликаним ефектом доходу.

Р. Масгрейв називає дві головні умови виникнення надлишкового податкового тягара:

- 1) податок має вводитися як клин між ціною сплаченою та ціною отриманою таким чином, щоб ставки заміщення відрізнялися в обох частинах ринку товарів (витрати на виробництво проти загальної ціни, сплаченої покупцем) чи ринку факторів виробництва (витрати на придбання фактора виробництва проти доходів від його продажу);
- 2) результуюча зміна в цінах має зумовлювати ефект заміщення у придбанні (продажі) таких товарів або факторів.

Якщо еластичність заміщення відносно висока, а податки діють в межах вузько орієнтованого ринку, специфічні податки породжують вищий надмірний податковий тягар, ніж загальні¹.

Більшість прямих податків, призводячи до невідновних втрат платників, негативно впливають на рівноважний рівень пропозиції основних факторів виробництва – капіталу та праці. Так, надмірне вилучення частини чистого прибутку через сплату податків передбачає скорочення обсягів виробництва (створюючи розрив випуску) та чисельності працівників (підвищуючи рівноважний рівень безробіття).

Ж. Хейро встановив, що деформуючі податки покращують ефективність розподілу та його стабільність², оскільки оподаткування факторів виробництва в корпоративному секторі для надання трансфертів населенню в окремих випадках усуває “провали” ринку, спричинені дефіцитом споживання.

¹ *Musgrave R. A. Allocation Aspects, Domestic and International / R. A. Musgrave, P. B. Richman // The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Reserve System. – Princeton, NJ : Princeton University Press, 1964. – P. 81–140 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/books/unkn64-4>.*

² *Hairault J. O. Efficiency and stabilization: reducing Harberger triangles and Okun gaps / J. O. Hairault, F. Langot, F. Portier // Economics Letters. – 2001. – Vol. 70. – P. 209–214.*

7. Вплив податкового навантаження на загальну продуктивність факторів виробництва, а також споживання.

Праця. Податковий клин відіграє важливу роль у формуванні реальних витрат на фактор виробництва “праця” з фіксованим рівнем оплати праці на галузевому чи секторному рівнях, причому в останньому випадку вплив оподаткування є вдвічі вищим. Крім того, податковий клин позитивно позначається на рівні реальних витрат на фактор “праця”, незважаючи на рівень координації захисту прав працівників¹.

Останні дослідження виявили негативний вплив на загальну продуктивність факторів виробництва (total factor productivity) соціальних внесків. Особливо це простежується у працевістких галузях. Оскільки податки на працю й соціальні внески впливають на відносні ціни на працю та капітал, спонукаючи до заміщення одного фактора виробництва іншим, то підвищення капіталомісткості понад оптимальне співвідношення факторів виробництва призводитиме до зниження їх продуктивності.

Деформація цін на фактори виробництва, спричинена оподаткуванням, негативно позначається на граничній продуктивності таких факторів. До того ж податки впливають на рівень їх нагромадження. Така тенденція помітніша в країнах, де процедура укладання колективних трудових угод є тривалою, а їх зміст – обтяжливим для роботодавця.

К. Мартінез з'ясував, що з підвищенням ставок податків та високою волатильністю робочого часу для найманих працівників пропозиція праці зростає².

Н. Бенгтссон довів на прикладі Швеції, що в довгостроковій перспективі (протягом життя людини) податки є менш прогресивними, ніж в окремо взятий рік³, у зв'язку з підпорядкуванням податку на доходи фізичних осіб принципу рівномірного оподаткування доходів, отриманих

¹ *Arpaia A.* Do labour taxes (and their composition) affect wages in the short and the long run? / A. Arpaia, G. Carone // ECFIN Economic Papers. – 2004. – № 216. – P. 24 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication_552_en.pdf.

² *Martinez-Mongay C.* Progressive Taxation, Macroeconomic Stabilization and Efficiency in Europe / C. Martinez-Mongay, K. Sekkat // ECFIN Economic Papers. – 2005. – № 233. – 36 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication596_en.pdf.

³ *Bengtsson N.* Lifetime versus Annual Tax Progressivity: Sweden, 1968–2009 / N. Bengtsson, B. Holmlund, D. Waldenström // IZA Discussion Paper Series. – 2012. – № 6641. – 56 p.

впродовж усього життєвого циклу, який реалізується завдяки вирахуванню з оподаткованого доходу усіх платежів, необхідних для забезпечення життя індивіда (у тому числі в старості), та звільненню в багатьох країнах пенсійних виплат від оподаткування.

Капітал. Сприятливими умовами у сфері оподаткування для залучення інвестицій у малу відкриту економіку є:

- стабільність і недискримінаційність системи оподаткування;
- універсальні та конкурентоспроможні на міжнародному рівні низькі ефективні ставки основних податків;
- раціональні податкові стимули (тимчасового та регресивного характеру, обмеженого обсягу порівняно з розміром компанії)¹.

У випадку тривалих (більш як 10 років) фіскальних шоків, що супроводжуються монетарною політикою нульової процентної ставки в умовах дефляційного тиску, величина мультиплікатора податків перевищує аналогічний показник державних витрат².

Інвестиційні рішення фірм з достатнім рівнем платоспроможності визначаються ефективною граничною ставкою податку (але не ефективною середньою ставкою) з еластичністю капіталу до витрат платника податків на рівні, близькому до 1, тоді як такі рішення фірм, що мають дефіцит фінансових ресурсів, залежать від розміру ефективної середньої ставки оподаткування. Водночас еластичність капіталу до витрат, розрахована за показником ефективної граничної ставки оподаткування, наближається до 0³.

Досягнення позитивних ефектів під час реалізації заходів фіскальної політики неможливе без координації дій органів бюджетно-податкового та грошово-кредитного регулювання. Неузгодженість податкової та монетарної політик може істотно знизити ефективність податкових інструментів⁴.

¹ *Roca J.* Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits / J. Roca // Inter-American Development Bank Discussion Papers. – 2010. – № IDB-DP-136. – 30 p.

² *Lorant K.* Fiscal multipliers are not necessarily that large: a comment on Eggertsson / K. Lorant // MPRA Paper Series. – 2011. – № 35612. – 21 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/35612>.

³ *Simmler M.* How do taxes affect investment when firms face financial constraints? / M. Simmler // DIW Discussion Papers. – 2012. – № 1181. – 35 p.

⁴ *Onorante L.* Interaction of Fiscal Policies on the Euro Area: How Much Pressure on the ECB / L. Onorante // EUI Working Papers. – 2006. – № 2006/09. – P. 28.

А. Каїюмі встановлено, що надання податкових субсидій для акумулювання капіталу малими та середніми підприємствами не є ефективним інструментом стимулювання регіонального розвитку¹.

Б. Босворт обґрунтував, що показник ефективної ставки податку на прибуток корпорацій не враховує рівня ризику, пов'язаного з різним типом засобів виробництва².

Негативний вплив корпоративних податків на загальну продуктивність факторів виробництва. Корпоративні податки, як і податки на працю, негативно впливають на відносні ціни на фактори виробництва, спотворюючи початкову їх комбінацію та знижуючи загальну продуктивність. Так, нижчі ставки корпоративних податків у США в 1980–1990-х роках забезпечили вищу продуктивність факторів виробництва порівняно з Німеччиною та Японією, провокуючи приплив іноземного капіталу та перерозподіл грошових потоків.

Корпоративні податки впливають на загальну продуктивність факторів виробництва через тиск на величину прибутку, зокрема в галузях з високою нормою рентабельності. Номінальні ставки податку на прибуток підприємств справляють більший негативний вплив на ефективність виробництва в галузях із початково вищою прибутковістю і водночас практично не діють на структуру факторів виробництва в низькорентабельних галузях. Так, зниження номінальних ставок податку на 5 в. п. у десятирічній перспективі забезпечить приріст загальної продуктивності факторів виробництва на 0,08 % більше в галузях, що належать до перших двох децильних груп розподілу за рівнем рентабельності, ніж у галузях останніх двох децильних груп відповідного розподілу (за середньої величини приросту в 1,1 % на рік у країнах ОЕСР протягом 1970–2005 рр.)³.

Негативний вплив податків на підприємницьку активність. Високі граничні ставки податку на індивідуальні доходи в довгостроковій перспективі зменшують прагнення до підприємницької активності в іннова-

¹ Caiumi A. The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Investments in Italy / A. Caiumi // OECD Taxation Working Papers. – 2011. – № 5. – Р. 44–45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0trjmr8-en>.

² Bosworth B. Taxes and the Investment Recovery / B. Bosworth // Brookings Papers on Economic Activity. – 1985. – Vol. 1. – Р. 43.

³ Vartia L. How do Taxes Affect Investment and Productivity?: An Industry-Level Analysis of OECD Countries / L. Vartia // OECD Economics Department Working Papers. – 2008. – № 656. – 38 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/230022721067>.

ційних галузях економіки. Так, зниження максимальної ставки податку з 55 до 50 % в десятирічній перспективі дає змогу підвищити загальну продуктивність факторів виробництва на 0,05 % у галузях із помірною та на 0,06 % – у галузях із високою схильністю до створення нових підприємств¹.

Негативний вплив високих ставок податку на індивідуальні доходи посилюється у країнах із порівняно вищим рівнем державного регулювання продуктових ринків (product market regulation – PMR), тобто вони у поєднанні з несприятливим регуляторним середовищем не заохочують громадян відкривати власний бізнес унаслідок порівняно значного податкового тиску.

Негативний вплив податків на науково-дослідну активність. Через ризикову природу інвестицій у науково-дослідні проекти та їх позитивний вплив на фактори виробництва відсутність податкових стимулів (пільг, знижок) чи посилення податкового навантаження зумовляють скорочення витрат на науково-дослідні роботи (НДР) і відплив інвестицій з інноваційних галузей економіки.

Збільшення податкової пільги з 10 до 15 % (еквівалент п'ятивідсоткового зростання субсидії в розрахунку на одну грошову одиницю інвестованих коштів у НДР) у галузях із помірним рівнем науково-дослідних робіт дає змогу підвищити загальну продуктивність факторів виробництва на 0,01 % більше, а в галузях з високим рівнем НДР – на 0,09 % більше порівняно з низькоінноваційними галузями економіки².

Споживання. П. Кук проаналізував досвід США щодо істотного посилення податкового навантаження на підакцизні товари (алкогольні напої) у 1991 р. Встановлено, що двократне підвищення акцизу на пиво, вино та лікєро-горілчані вироби не лише скоротило фізичний обсяг споживання продукції, а й знизило рівень правопорушень, пов'язаних зі станом алкогольного сп'яніння, на 4,7 %³.

Ж. Каже визначив, що податки на міжнародну торгівлю є важливим джерелом доходів для країн із ринками, що розвиваються. Втім, із гло-

¹ Vartia L. How do Taxes Affect Investment and Productivity?: An Industry-Level Analysis of OECD Countries / L. Vartia // OECD Economics Department Working Papers. – 2008. – № 656. – 38 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/230022721067>.

² Ibid. – Р. 32–33.

³ Cook P. J. The Virtuous Tax: Lifesaving and Crime-Prevention Effects of the 1991 Federal Alcohol-Tax Increase / P. J. Cook, C. P. Durrance // NBER Working Paper Series. – 2011. – № 17709. – 33 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w17709.pdf>.

бальною лібералізацією торговельних відносин (зокрема, у межах СОТ) надходження від таких податків стабільно скорочуються протягом останніх 30 років. У більшості країн з ринками, що розвиваються, з 1945 по 2006 р. зафіксовано 110 випадків зниження надходжень від податків на міжнародну торгівлю в середньому на 4 % до ВВП за аналізований період. При цьому майже половина країн відновила вже через п'ять років загальний рівень податкових надходжень, тоді як у третині країн таке зменшення не було компенсовано. Важливими чинниками, які дали змогу відновити вихідний рівень податкового навантаження в економіці, стали модернізація системи адміністрування податків та детінізація міжнародних торговельних потоків¹.

К. Кін проаналізував на прикладі Ірландії ефективність застосування податку на багатство. Обґрунтовано необхідність запровадження нижньої межі доходу та об'єкта оподаткування з метою недопущення перекладання основної частини податкового тягаря на громадян із низьким рівнем доходів. Запропоновано обкладати податком на багатство громадян із доходом, що перевищує 15 тис. євро на рік, за ставкою 2,5 євро за кожен 1 тис. євро вартості будинку (тобто за будинок, оцінений у 100 тис. євро, слід сплатити 250 євро податку на багатство в рік), що зумовить зниження наявного доходу серед населення з високим рівнем доходів лише на 1 %².

8. Вплив економічних циклів на інтенсивність оподаткування факторів виробництва та споживання.

Праця. У період економічної кризи рівень податкового навантаження на фактор “праця” знижується завдяки введенню додаткових податкових пільг, що стимулюють споживання та заохочують до праці³. Крім того, податкове навантаження зменшується внаслідок скорочення як номінальних, так і реальних доходів населення, що формують базу для його розрахунку⁴.

¹ *Cagé J.* The Fiscal Cost of Trade Liberalization / J. Cagé, L. Gadenne // Paris School of Economics Working Papers. – 2012. – № 2012-27. – P. 30.

² *Property Tax in Ireland: Key Choices / C. Keane, J. R. Walsh, T. Callan, M. Savage // ESRI Renewal Series. – 2012. – № 11. – P. 28.*

³ *Bernardi L.* Economic Crisis and Taxation in Europe / L. Bernardi // MRPA Working Papers. – 2011. – № 31007. – 39 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mprpa.ub.uni-muenchen.de/31007>.

⁴ *Prammer D.* Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective / D. Prammer // ECFIN Taxation Papers. – 2011. – № 29. – 55 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm.

У період економічного відновлення динаміка податкового навантаження на фактор “праця” залежить від інших обставин, зокрема загального рівня ухилення від сплати податків¹, залишкової дії дискретних стимулюючих заходів фіскальної політики², циклічної орієнтованості системи оподаткування загалом³.

Капітал. Р. Альтшулер виявив, що в посткризовий період неприпустиме одночасне застосування механізму багаторічного списання податкових збитків попередніх періодів та інвестиційного податкового кредиту, оскільки це істотно знижує обсяг оподатковуваного прибутку та призводить до скорочення податкових надходжень⁴.

Споживання. Цикл зростання, зумовлений внутрішнім споживанням та імпортом, веде до значного підвищення податкових доходів, водночас орієнтоване на експорт зростання забезпечує порівняно менший обсяг надходжень. Коливання таких доходів циклічні за природою й не можуть бути усунуті антициклічними заходами бюджетної політики, орієнтованими лише на цикл виробництва⁵.

Зауважимо, що прямі податки частіше використовують у проциклічній бюджетній політиці задля послаблення податкового тиску в період економічного піднесення та посилення його в період спаду (що пояснює їх викривлюючий проциклічний характер).

9. Кількісна оцінка податкового тягаря.

Попри тривалу історію якісного аналізу податкового навантаження на економіку та окремі групи платників податків, його кількісний аналіз поширився лише протягом останніх 20 років, передусім завдяки уніфікації методологічного апарату й створенню масштабних баз даних загальносвітового рівня міжнародними організаціями (ООН, МВФ, ОЕСР) та

¹ *Gheorghe-Iulian I.* Tax Evasion During and at the “End” of the Economic Crisis / I. Gheorghe-Iulian // *Romanian Economic and Business Review.* – 2011. – Vol. 6. – № 3. – P. 161–171.

² *Bernardi L.* Economic Crisis and Taxation in Europe / L. Bernardi // *MRPA Working Papers.* – 2011. – № 31007. – 39 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpraub.uni-muenchen.de/31007>.

³ *Vegh C. A.* How is Tax Policy Conducted over the Business Cycle / C. A. Vegh, G. Vuletin // *NBER Working Paper Series.* – 2012. – № 17753. – 38 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w17753.pdf>.

⁴ *Altshuler R.* The Significance of Tax Law Asymmetries: An Empirical Investigation / R. Altshuler, A. J. Auerbach // *NBER Working Paper Series.* – 1987. – № 2279. – P. 16.

⁵ *Dobrescu G.* Fiscal Policy during Absorption Cycles / G. Dobrescu, S. Ferhan // *IMF Working Paper Series.* – 2011. – № 41. – P. 3.

об'єднаннями країн (ЄС). Передумовою такого аналізу стало розроблення названими організаціями класифікацій податків, використовуваних під час обчислення податкового навантаження.

Для розуміння важливості кількісної оцінки рівня податкового навантаження розглянемо основні групувальні ознаки для його класифікації (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація податкового навантаження

Групувальна ознака	Класифікація
За рівнем охоплення	Загальне (на економіку загалом), часткове (на окремі групи платників, фактори виробництва, споживання)
За рівнем інтенсивності	Середнє (по економіці, групі платників чи факторів), граничне
За формою оцінювання	Кількісне, якісне
За формою вираження	Номінальне/формальне (%), фактичне/ефективне (% до ВВП чи іншої бази)

Складено автором.

Аналіз останніх публікацій, що містять підходи до оцінки рівня податкового навантаження, дав змогу встановити, що об'єктами дослідження найчастіше були: фактори виробництва (праця, капітал, природні ресурси), суб'єкти економіки (корпорація, громадяни), форми розподілу доходу (споживання, заощадження), специфічні ефекти та суб'єкти (надлишковість, навколишнє середовище) (додаток А, табл. А.1).

Як кількісна оцінка рівня податкового навантаження використовувалися (табл. 1.4):

- податковий коефіцієнт (% до ВВП);
- ставки податків (номінальна, ефективна (фактична), ефективна середня, ефективна гранична, ефективна імпліцитна);
- показники структури (відсоток від загальної суми податкових доходів);
- аналітичні індекси (додаток А, табл. А.2, А.3);
- за рівнем органів влади, а також в окремій країні чи групі країн використані як приклад.

Поряд із традиційними моделями оцінювання рівня податкового навантаження, які дають змогу визначити:

- рівномірність його розподілу між групами платників, факторами виробництва та по економіці загалом;

Таблиця 1.4

Мета та властивості розрахунку основних показників вимірювання рівня податкового навантаження

Показник	Мета розрахунку, основні властивості
Номінальна (нормативна) ставка податку, %	Індикатор вихідного (номінального) рівня податкового навантаження. Враховується під час прийняття рішень щодо нових інвестицій. Є найдоступнішим для міжнародних порівнянь
Ефективна середня ставка податку, %	Індикатор фактичного рівня податкового навантаження. Є точнішим вимірником податкового навантаження порівняно з іншими показниками завдяки: <ul style="list-style-type: none"> – використанню фактичних обсягів сплачених податків; – вужчій, порівняно з податковим коефіцієнтом, бази розрахунку (оподатковуваний дохід домогосподарств, фірм); – врахуванню комбінованого ефекту від податкових знижок і пільг, податкового планування та якості податкового адміністрування
Ефективна гранична ставка податку, %	Індикатор граничного рівня податкового навантаження на окремі групи суб'єктів, рівня вилученого прибутку як різниці між прибутком до та після оподаткування. Показник дає змогу: <ul style="list-style-type: none"> – оцінити потенціал приросту прибутку порівняно з приростом податкових витрат; – здійснити податкове планування та прогнозування з боку як адміністратора (держави), так і платника податків; – визначити рівень заохочення фірм та домогосподарств до використання наявного/отриманого доходу. На розмір показника вагомий вплив справляють: інвестиційний податковий кредит, прискорена амортизація витрат на капітал (у тому числі з індексацією на рівень інфляції)
Податковий коефіцієнт, % до ВВП	Найчастіше застосовуваний індикатор для міжнародних порівнянь, обчислення якого потребує врахування низки застережень: <ul style="list-style-type: none"> – скорочення чисельника (податків на прибуток, дохід) у результаті неефективної діяльності чи кризи може бути сприйняте як загальне зниження податкового навантаження; – агрегований показник у знаменнику (ВВП) враховує зміни в усіх факторах та є ширшим, ніж дійсна база податків.

Закінчення табл. 1.4

Показник	Мета розрахунку, основні властивості
	<p>До факторів, які впливають на величину показника, належать:</p> <ul style="list-style-type: none"> – втрати бюджету від надання податкових пільг; – взаємозв'язок між податковою базою та ВВП; – фаза циклу економіки; – методологія розрахунку ВВП; – рівень ухилення від оподаткування й розмір тіньового сектору економіки; – часові лаги між датами нарахування та сплати податкових зобов'язань (особливо при оподаткуванні прибутку підприємств)

Складено автором.

- інтенсивність оподаткування різних груп платників і факторів виробництва;
- ефективність застосування різних податкових інструментів та їх вплив на суб'єктів оподаткування (рівень викривлення попиту та пропозиції під дією податків),

для аналізу окремих аспектів, зокрема оптимальності та еквівалентності податкової системи, вчені пропонують формалізованіші моделі (табл. 1.5).

З метою порівняльного міжсекторного аналізу в окремих країнах використовують специфічні податкові індикатори, зокрема:

- 1) податковий клин – коефіцієнт, що розраховується як відношення податку на індивідуальні доходи та внесків на соціальне страхування як роботодавця, так і найманої особи до загальних витрат на оплату праці (робочу силу);
- 2) верхню граничну ставку податку на індивідуальні доходи, яка застосовується до найвищої межі доходу однієї людини;
- 3) номінальну ставку податку на прибуток підприємств, що застосовується для більшості компаній;
- 4) податкові пільги на НДР (масштабність таких пільг вимірюється за допомогою В-індексу (B-index));
- 5) середню ефективну ставку податку на прибуток підприємств як вимірник рівня тягара корпоративного оподаткування¹.

¹ Vartia L. How do Taxes Affect Investment and Productivity?: An Industry-Level Analysis of OECD Countries / L. Vartia // OECD Economics Department Working Papers. – 2008. – № 656. – Р. 23 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/230022721067>.

Моделі оцінювання рівня податкового навантаження

Модель	Загальний вигляд та зміст моделі	Застосування
<p>Модель Парето-ефективного розподілу споживання з використанням рівноваги за Ліндалем</p>	$\sum_h MRS^h = p_G \cdot \sum_h \tau^h = p_G$ <p>Для сукупності громадян I_i, які несуть індивідуальний податковий тягар τ^h, сукупна гранична корисність оподаткування має відповідати вартості суспільних благ. Побудова Парето-ефективного механізму оподаткування споживання в економіці за наявності суспільних благ</p>	<p>Модель описує оптимальну систему оподаткування, в якій податки виступають "персоніфікованою" вартістю публічних благ, що споживає індивід</p>
<p>Базова міжчасова модель мікроекономічного аналізу еквівалентності оподаткування</p>	$\sum_{i=1}^T \frac{w_i}{(1+r)^{i-1}} + I = \sum_{i=1}^T \frac{C_i}{(1+r)^{i-1}} + \frac{B}{(1+r)^T}$ <p>Дисконтований розмір спадщини $\sum_{i=1}^T \frac{w_i}{(1+r)^{i-1}}$ та сукупний дохід, отриманий індивідом I протягом життя T, дорівнює дисконтованому потоку споживання $\sum_{i=1}^T \frac{C_i}{(1+r)^{i-1}}$ та заощаджень B.</p> <p>Ліва частина рівняння визначає бюджетне обмеження, з урахуванням якого формується рішення індивіда щодо розподілу споживання впродовж життя.</p> <p>Модель дає змогу оцінити вплив прибуткового податку t та податку на споживання t^* на поведінку індивіда за допомогою рівняння рівноваги вигляду:</p> $1 - t = \frac{1}{1 + t^*}$	<p>Модель виходить із гіпотези існування спадщини, довершеного ринку капіталу (необмежених можливостей давати й брати в борг) та пропорційності податків на доходи і спадщину.</p> <p>Оподаткування праці буде вищим за оподаткування споживання через порівняно коротшу тривалість виникнення об'єкта оподаткування (період працездатності – період життя)</p>

Складено за: Занадворов В. С. Теория налогообложения / В. С. Занадворов // Экономический журнал ВШЭ. – 2003. – № 4. – С. 538–565; 2004. – № 1. – С. 97–122; № 2. – С. 257–290; № 3. – С. 420–452.

Узагальнюючи огляд наукових підходів до визначення та оцінювання податкового навантаження, можна зауважити, що широке застосування парадигми податкового навантаження в теоретичних концепціях фінансової науки, таких як економіка добробуту, інституціоналізм, біхевіоризм, крім її практичної значущості для цілей державної податкової політики, зумовило формування окремого напрямку фінансової науки – “економіки оподаткування”, який розглядає питання детермінант встановлення певного рівня податкового навантаження, його оптимуму та особливостей розподілу. Одним із найактуальніших питань у сфері податкового навантаження є проблема його кількісної оцінки, визначення надлишкового рівня, а також ефектів розподілу між факторами виробництва та споживанням. Попри значну кількість індикаторів, під час їх розрахунку завжди спостерігається низка методологічних обмежень, які слід брати до уваги у процесі аналізу розрахованих показників з метою прийняття рішень.

1.2. ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ: СУТНІСТЬ ТА ЗМІСТ КАТЕГОРІЇ

Зважаючи на підходи до висвітлення різноманітних аспектів податкового навантаження в теоретичних і прикладних дослідженнях українських та зарубіжних учених, зупинимось на докладному аналізі сутності й змісту цієї категорії.

Податкове навантаження є однією з найважливіших характеристик податкової системи, що являє собою узагальнений теоретичний вияв впливу оподаткування на економіку (суспільство) загалом та окремих економічних агентів. Вчені, досліджуючи податкове навантаження та його розподіл, фокусують увагу на різних його носіях. Представники класичної економічної теорії (наприклад, Д. Рікардо) розглядали проблему впливу податкового тягаря на власників капіталу, праці й землі. Для них теорія впливу зводилася передусім до теорії розподілу факторів і факторного ціноутворення¹, що пояснювалося економічною і соціальною структурою тогочасного суспільства, в якому промисловий капітал, наймана праця і землевласники представляли основні соціальні групи.

Представники теорії економіки добробуту аналізували проблему розподілу податкового тягаря з погляду його впливу на індивідів і домогосподарства, керуючись тим, що, по-перше, “повний податковий тягар

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 287.

у кінцевому підсумку несуть індивіди”, по-друге, структура сучасного суспільства складніша і “основний інтерес, з позицій державної політики, змістився в бік значимості розподілу доходу. Індивід, що отримує невелику кількість доходу від капіталу і нездатний до праці, бідний, тоді як людина, що отримує велику зарплату, вважається добре забезпеченою”¹.

Вплив податків на економіку загалом становить предмет знання, яке отримало у фінансовій науці назву “економіка оподаткування (economics of taxation)”².

У нашому дослідженні розглянемо сутність податкового навантаження на індивідів (фізичних осіб), юридичних осіб і економіку загалом.

Проблема податкового навантаження має як якісний, так і кількісний аспекти. Якісний аналіз пов’язаний із дослідженням ефектів оподаткування, котрі буде розглянуто з урахуванням як значення терміна “ефект” (від лат. *efektus* – дія, вплив, результат, наслідок³), так і конкретних наслідків впливу податків. Теорія економіки добробуту досліджує два види ефектів оподаткування – ефект доходу й ефект заміщення, що є різновидами втрати добробуту окремих індивідів.

Ефект доходу виникає внаслідок зменшення через сплату податку реального доходу індивіда порівняно з його доходом до оподаткування, а отже, й обсягу споживчих благ, який він може придбати за свій дохід. Відтак ефект доходу – це втрати доходу індивіда під впливом оподаткування. Водночас реальні втрати добробуту платника не тотожні втратам його доходу внаслідок оподаткування, що вимірюються сумою сплачених податків. Оскільки податки є джерелом фінансування виробництва суспільних благ, отримуючи які “після сплати податків індивід тільки змінює комбінацію споживчих благ” – зменшує приватне споживання товарів та послуг (ринкових благ) і збільшує своє споживання за рахунок суспільних благ, у теорії економіки добробуту “рівень оподаткування протиставляється зустрічним послугам держави”⁴. Отже, податковий тягар супроводжується не лише втратами доходу (ефектом доходу), а й

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 287.

² Андрущенко В. Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В. Л. Андрущенко, О. Д. Данілов. – К. : Комп’ютерпрес, 2004. – С. 56.

³ Сучасний тлумачний словник української мови / за заг. ред. В. В. Дубічинського. – Х. : Школа, 2006. – С. 292.

⁴ Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки : пер. з нім. / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – С. 238.

вигодами від споживання суспільних благ, які необхідно брати до уваги під час розрахунку чистого виграшу або втрати¹ добробуту індивіда.

Зазначене, на нашу думку, дає змогу розмежувати ефекти оподаткування і податковий тягар, з одного боку, і фіскальні ефекти та фіскальний тягар – з другого. Якщо ефекти оподаткування – це втрати доходу через сплату податків, то фіскальні ефекти – це втрати або виграші економічних агентів, зумовлені як оподаткуванням, так і споживанням суспільних благ, профінансованих за рахунок податків. Відтак якщо податковий тягар вимірюється величиною втраченого доходу внаслідок сплати податків, то фіскальний тягар – на чистій основі, тобто з урахуванням і втрат доходу, і вигід від споживання суспільних благ.

Якби сума податків, сплачених індивідом, була еквівалентною вигодам, отриманим від споживання суспільних благ (втрати урівноважувалися б виграшем), ефект доходу взагалі б не призводив до реальних втрат його добробуту, а отже, не породжував фіскального тягара. Однак індивідуальна еквівалентність в оподаткуванні можлива лише за умови інституціональної симетрії К. Вікселля, перетворюючись за її відсутності на критерій наближення податкової політики уряду до засад оптимального оподаткування. Наслідком індивідуальної нееквівалентності в оподаткуванні є породження ефектом доходу не лише податкового, а й фіскального тягара, який є тим меншим, чим більше реальне оподаткування наближається до цього принципу.

Іншою причиною виникнення фіскального тягара є викривлення оптимального вибору платника внаслідок колективного ухвалення рішень про величину податків, що призводить до невідповідності його результатів індивідуальному вибору суспільних і приватних благ (ефект зменшення індивідуальної корисності індивіда внаслідок споживання суспільних благ, що не відповідають його перевагам або навіть суперечать їм)². Як зазначав Дж. Б'юкенен, “колективна організація діяльності, за якої рішення приймаються за принципом “неодностайності”, неминуче пов’язана із зовнішніми витратами для індивіда”³.

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 282.

² Меркулова Т. В. Институт налога / Т. В. Меркулова. – Х. : Изд-во ХНУ им. В. Н. Каразина, 2006. – С. 110.

³ Б'юкенен Дж. М. Сочинения : пер. с англ. : в 2 т. Т. 1 / Дж. М. Б'юкенен ; Фонд экон. инициативы. – М. : Таурус Альфа, 1997. – С. 96. – (Серия “Нобелевские лауреаты по экономике”).

Проілюструємо цей ефект на такому прикладі. Економічний агент готовий сплачувати податки за надання суспільних послуг з охорони правопорядку, забезпечення зовнішньої безпеки, охорони довкілля, однак не хоче брати участь у фінансуванні державних шкіл, оскільки його діти навчаються у приватній школі, що надає якісніші освітні послуги. Водночас встановлені парламентом податки розраховані на фінансування набору суспільних благ, який охоплює й освітні послуги. Наслідком такого колективного рішення щодо податків буде: 1) або нееквівалентний обмін, коли платник змушений сплачувати вищу ціну (суму податків на одиницю блага) за той набір суспільних благ, який відповідає його перевагам (такий набір не містить державних освітніх послуг); 2) або зміна індивідуального вибору між ринковим і суспільним способами надання освітніх послуг на користь суспільного, хоча такий вибір не відповідає уподобанням платника податків, унаслідок чого його індивідуальна корисність від споживання неоптимального набору суспільних благ зменшується.

Отже, коли податок встановлений відповідно до оптимального вибору суспільних і приватних благ певного економічного агента, відтак втрати добробуту через його сплату врівноважуються вигодами від споживання суспільних благ, що відповідають перевагам індивіда, фіскального тягаря на ньому немає. Якщо для окремих індивідів така ситуація може бути результатом випадкового (ідеального) збігу обставин, то для всіх індивідів вона ймовірна лише за умови ухвалення колективних рішень за правилом однотайності, оскільки за цим правилом ухвалюється тільки одне рішення: сплачувати стільки податків, скільки необхідно для оплати суспільних благ, що відповідають індивідуальному вибору кожного платника податків.

Однак ухвалення колективних рішень за правилом однотайності пов'язане з високими трансакційними витратами, тому на практиці не здійснюється. Хоча й при ухваленні колективних рішень за іншими правилами викривлення оптимального вибору платників значно зменшуються за умови, коли їхні індивідуальні уявлення про кількість, набір та якість суспільних благ наближаються одне до одного. З цієї причини в однорідних групах економічних агентів, у малих, гомогенних, унітарних країнах викривлення оптимального вибору платника внаслідок колективного ухвалення рішень про величину податків є меншим, ніж у великих, диференційованих у соціально-культурному аспекті федеративних державах. Водночас мінімізація таких викривлень у невеликих гомогенних державах дає змогу забезпечити високий рівень податкових вилучень

до державного бюджету і розширити суспільний сектор, не викликаючи значного спротиву податкам з боку громадськості.

Чим менше встановлені податки викривляють прийнятний для індивіда вибір суспільних благ, тим меншою буде мотивація до опортуністичної поведінки платників, а відтак тим нижчими будуть трансакційні витрати оподаткування, передусім на забезпечення дотримання правил¹. Оскільки такі витрати підвищують вартість суспільних благ, що призводить до посилення податкового навантаження, зменшення викривлень оптимального вибору через зниження витрат дотримання правил оподаткування позитивно вплине й на податкове навантаження.

Викривлення оптимального вибору економічних агентів щодо приватних і суспільних благ є ще одним ефектом оподаткування, який, на відміну від ефекту доходу, втілюється не у втраті доходу, а у втраті індивідуальної корисності й породжує не податковий, а фіскальний тягар.

Інший ефект оподаткування, який призводить до того, що податковий тягар може перевищувати суму сплачених індивідом податків, проявляється у втраті ефективності, і є ефектом заміщення. Цим узагальнюючим терміном у теорії економіки добробуту названо спричинене оподаткуванням викривлення оптимального вибору платників щодо структури їхнього споживання (відображається у заміщенні оподатковуваних товарів і видів діяльності тими, що не оподатковуються або оподатковуються за нижчими ставками), напрямів використання їхнього доходу – на заощадження чи поточне споживання (втілюється у заміщенні першого другим), вибору між працею і дозвіллям. У фінансовій науці погіршення добробуту платника податків, зумовлене ефектом заміщення, отримало назву “надлишковий податковий тягар” (excess burden).

З огляду на обидві складові податкового тягара, його сутність можна конкретизувати так: це зумовлене оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу, а також у зміні структури добробуту через заміщення споживання оподатковуваних товарів неоподатковуваними, оподатковуваних ринкових споживчих благ – неоподатковуваним неринковим благом “вільний час”, заощаджень – поточним споживанням. Тоді фіскальний тягар – це пов’язане з оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що втілюється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), не компенсованому наданням суспільних благ, профі-

¹ Меркулова Т. В. Институт налога / Т. В. Меркулова. – Х. : Изд-во ХНУ им. В. Н. Каразина, 2006. – С. 116.

нансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту.

Кількісно податковий тягар ($ПТ$) являє собою суму податкового тягаря, породженого ефектом доходу ($ПТ_Д$), і податкового тягаря, зумовленого ефектом заміщення ($ПТ_З$) або надлишкового податкового тягаря:

$$ПТ = ПТ_Д + ПТ_З. \quad (1.1)$$

Схематично структуру фіскального тягаря (ΦT) можна подати так:

$$\Phi T = (П - СБ_1 - СБ_2) + ПТ_З, \quad (1.2)$$

де $П$ – сума податків, сплачених індивідом; $СБ_1$ – грошовий еквівалент корисності суспільних благ, які індивід споживає індивідуально (послуг освіти, охорони здоров'я тощо); $СБ_2$ – грошовий еквівалент корисності суспільних благ, яку індивід відчуває лише через формування відповідного суспільного середовища (оборони, державної безпеки, забезпечення правопорядку, охорони навколишнього природного середовища тощо); $ПТ_З$ – податковий тягар, породжений ефектом заміщення.

Не всі складові фіскального тягаря можна виміряти кількісно (зокрема, навряд чи можна оцінити корисність для кожного індивіда діяльності держави із забезпечення обороноздатності та правопорядку). Ще більші труднощі виникають під час розрахунку надлишкового податкового тягаря, породженого ефектом заміщення. Тому на практиці фіскальний тягар для економічних агентів є передусім предметом теоретичного аналізу. Щодо податкового тягаря, то у процесі його кількісного аналізу оцінюється лише ефект доходу. Відтак податковий тягар на фізичну особу вимірюється сумою сплачених нею податків (абсолютний показник) та їх часткою в доході платника (відносний показник).

Крім суми податкових платежів, згідно з інституціональною економічною теорією, при обчисленні податкового тягаря повинні враховуватися також трансакційні податкові витрати (на забезпечення функціонування механізму оподаткування), які охоплюють витрати: інституціоналізації; податкових розрахунків; утримання податків; забезпечення дотримання правил.

Для фізичної особи – платника податку витрати інституціоналізації являють собою витрати на збирання, засвоєння та оброблення інформації про нормативно-правові акти з питань оподаткування й неформальні правила оподаткування. Витрати податкових розрахунків – це витрати

на розрахунок податкової бази і суми податкового платежу. Витрати утримання податків – це витрати на перерахунок податкових платежів. Витрати забезпечення дотримання правил містять витрати: на складання і надання податкової звітності; на сплату штрафів у разі порушення податкового законодавства; на захист своїх прав – утримання податкового адвоката, судові витрати тощо.

У теоретичних дослідженнях, присвячених питанням впливу податків на їх платників, податковий тягар на юридичну особу не розглядається. Як зазначає Р. Крілав, “тягар оподаткування характеризується його впливом на добробут людей (а не установ), які є споживачами, виробниками і постачальниками факторів виробництва”¹. Пояснюється це ефектом перекидання податків, унаслідок якого формальний (визначений законом) і реальний платники податку не збігаються. Через механізм цін податки, формально внесені до бюджету юридичною особою, можуть частково або повністю перекидатися на покупців товарів і послуг або на продавців факторів виробництва. Щодо тієї частини податкового тягаря, яка через механізм цін не перекидається на покупців і продавців, то її реальним носієм можуть бути лише фізичні особи: “...Фактичний тягар оподаткування може лежати на власниках фірми, її працівниках, її клієнтах, власниках капіталу в цілому, або працівниках загалом, або на певному поєднанні цих груп”².

Отже, на думку багатьох вчених, з огляду на ефект перекидання податків, говорити про “податковий тягар на підприємство (юридичну особу)” некоректно. Проте цей термін набув широкого вжитку. Багато публікацій присвячено проблемі вимірювання такого податкового тягаря³.

Їх аналіз свідчить, що податковий тягар на підприємство обчислюється без урахування ефекту перекидання податків. Тому у формулах його розрахунку фігурують суми податків, сплачених підприємством до бюджету згідно з чинним законодавством (чисельник), які входять до податкової бази – виручки від реалізації, доданої вартості тощо (зна-

¹ Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 43.

² Там же. – С. 52.

³ Кузьмин И. Г. О методах определения налоговой нагрузки на предприятия и граждан / И. Г. Кузьмин // Экономический вестник. – 1999. – № 1. – С. 121–130; Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29–31; Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия / А. В. Трошин // Финансы. – 2000. – № 15. – С. 44–47.

менник). Необхідною умовою є дотримання принципу відповідності чисельника і знаменника: знаменником може бути лише база податку, що стоїть у чисельнику, або спільна база групи податків. Незважаючи на загальноприйнятту назву розрахованого таким чином показника – “податкове навантаження (тягар) на підприємство”, точніше назвати його формальним рівнем оподаткування. Тоді як реальне податкове навантаження повинно обчислюватися з урахуванням ефекту перекладання податків. Визначаючи податкове навантаження без урахування такого ефекту, необхідно розуміти його певну умовність, інтерпретуючи відповідно розрахований показник.

В економічній літературі, а також у публікаціях з питань державних фінансів термін “податковий тягар”, крім фізичних осіб, застосовується до економіки (суспільства) загалом. Дослідження податкового навантаження на економіку передбачає аналіз макроекономічних ефектів оподаткування. Характеризуючи ці ефекти, Річард і Пеггі Масгрейв зазначають: “Економічні наслідки оподаткування дуже різноманітні. Вони охоплюють ефекти на мікрорівні, а також макроефекти, що полягають у впливі на рівень випуску, зайнятості, цін та економічного зростання”¹.

У межах економіки оподаткування досліджується передусім вплив окремих податків на різні економічні явища і процеси: податку на заробітну плату – на ринок праці, податку на капітал – на ринок капіталів, непрямих податків – на товарні ринки. Розкриваючи загальний механізм такого впливу, Р. Масгрейв і П. Масгрейв зазначають: запровадження цих податків впливає на ціни на фактори виробництва і товари, які, у свою чергу, впливають на доходи і витрати домогосподарств, відтак – на величину сукупного попиту. Його стрімке скорочення залежно від стану економіки може призвести до безробіття, падіння рівня цін або зменшення темпу інфляції. Податкова політика може також зумовити зміну норми заощаджень та інвестицій, а отже, і темпів зростання випуску. Крім того, зміни у випуску можливі внаслідок не лише коливань у витратах на фактори через зміни у факторних доходах після оподаткування, а й змін рівня сукупного попиту і безробіття. У кінцевому підсумку вплив податків на економіку залежить, по-перше, від взаємодії різноманітних факторів у межах системи загальної рівноваги; по-друге, від особливостей попиту і пропозиції, структури ринку і часового періоду, що

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 281.

розглядається¹. Зазначене дає змогу зрозуміти, наскільки складно спрогнозувати й адекватно оцінити вплив податків на економіку.

Щодо кількісної характеристики податкового навантаження на економіку, то, безумовно, в його оцінці не можуть відобразитися різноманітні макроекономічні ефекти. Фактично, як зазначають Р. Масгрейв і П. Масгрейв, величина податкового навантаження дорівнює державним доходам², з чим можна погодитися, якщо під державними доходами мати на увазі надходження від сплати податків.

Співвідношення сплачених податків і державних видатків, для фінансування яких вони призначені, характеризує фіскальне навантаження на економіку. Його абсолютна величина дорівнює нулю у разі забезпечення еквівалентності між загальною сумою сплачених податків і грошовим еквівалентом корисності суспільних благ, профінансованих за їх рахунок. Така ситуація свідчить про те, що суспільний добробут унаслідок оподаткування не знижується, тобто суспільство нічого не втрачає від передання коштів від виробників і споживачів до держави. Його втрати виникатимуть за умови нерационального використання податкових доходів держави, зумовленого тим, що:

- держава за рахунок податків фінансує виробництво тих благ, потреби в яких з меншими витратами ресурсів можуть бути задоволені без її участі (йдеться як про приватні блага, у виробництво і розподіл яких держава, керуючись соціально-політичними міркуваннями, може необґрунтовано втручатися, так і про змішані (квазісуспільні) блага, міра державної участі у виробництві та пропозиції яких може бути перевищена, що призведе до втрат ефективності);
- спостерігається марнотратство з боку розпорядників бюджетних коштів;
- вироблені суспільні блага не відповідають перевагам споживачів³.

Розглядаючи податковий тягар на суспільство як втрати суспільного добробуту, зумовлені оподаткуванням, необхідно оцінювати їх під ку-

¹ *Масгрейв Р. А.* Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 285, 297.

² Там же. – С. 282.

³ *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 9.

том зору як ефективності, так і справедливості. Серед ефектів оподаткування, що характеризують сутність податкового тягаря для суспільства, доцільно виокремити також зумовлені оподаткуванням зміни в розподілі суспільного багатства. При цьому податковий тягар породжує такі зміни у його розподілі, що оцінюються суспільством як менш справедливі, ніж той розподіл, який відбувався до оподаткування. Однозначної відповіді на запитання про те, які саме зміни у розподілі суспільного багатства спричиняють втрату добробуту (тобто є менш справедливими), у науці немає.

Згідно з теорією утилітаризму добробут суспільства є сумою корисностей усіх індивідів, саме тому воно повинно прагнути до максимізації сукупної, а не індивідуальної корисності. Коли до оподаткування граничні корисності доходів індивідів відрізняються, зниження податків для індивідів із вищою граничною корисністю доходу і їх підвищення для індивідів із меншою граничною корисністю доходу не змінює суспільного добробуту, якщо граничні корисності їх доходів після оподаткування урівнюються. Суспільний добробут зростає, якщо підвищення корисності одного індивіда перевершить втрату корисності іншого (незалежно від того, хто втрачає або виграє – багатий чи бідний). Нарешті, втрати суспільного добробуту відбуватимуться, коли втрата корисності однієї особи перевищить зростання корисності для іншої, внаслідок чого сукупна корисність зменшиться. Отже, з позицій утилітаризму будь-які зміни в оподаткуванні, що спричиняють такий ефект, породжують додатковий податковий тягар для суспільства. До таких змін може призвести, наприклад, посилення прогресивності оподаткування в результаті запровадження податкової шкали, якою передбачено незначне зниження мінімальної ставки податку та істотне підвищення максимальної ставки, що дестимулюватиме трудову активність і зумовить зменшення сукупних податкових надходжень.

Відповідно до роулсіанської функції суспільного добробуту, він залежить тільки від добробуту найменш забезпеченої особи. З огляду на це жодне покращання добробуту забезпеченого індивіда не може компенсувати суспільству зниження добробуту найменш забезпеченого індивіда. Відтак, підвищуючи корисність першого за незмінної корисності другого, суспільство не змінює свого добробуту.

Нерівність у доходах і добробуті допустима лише тією мірою, якою вона сприяє зростанню добробуту найменш забезпечених соціальних груп. “Усі соціально важливі блага, – писав Дж. Роулс, – свобода і можливість, дохід і багатство, а також інші основи самоповаги – повинні

розподілятися порівну, якщо тільки нерівний розподіл одного або всіх із названих благ не стає вигідним для найменш забезпечених”¹. Це означає, що перерозподіл багатства, з погляду роулсіанства, можливий доти, доки в його процесі зростатиме добробут найменш забезпечених осіб.

Досягненню цієї мети має підпорядковуватися й оподаткування. Це не означає, що найсправедливішим податком Дж. Роулс вважав прогресивний податок на доходи. Високі ставки податку на багатих можуть, на його думку, негативно вплинути на їх ділову активність, унаслідок чого зменшиться загальна сума податкових надходжень, яку держава могла б розподілити між бідними. Тому вчений обстоював ідею введення податку на споживання як найсправедливішого з усієї сукупності несправедливих податків. Роулс не заперечував також проти стягнення податків на доходи і спадщину, але за умови, щоб вони не перешкождали інститутам свободи в демократії, що ґрунтується на власності.

З позицій теорії економіки добробуту, зміни в суспільному добробуті повинні оцінюватися суто за критерієм Парето, згідно з яким розподіл ресурсів оптимальний, якщо його зміна з метою поліпшення добробуту одних осіб неможлива без одночасного його погіршення для інших. Якщо в результаті перерозподілу добробут одних індивідів зростає, а інших – не погіршується, то відбувається Парето-вдосконалення. За критерієм Парето, падіння суспільного добробуту спричиняють будь-які зміни в податковій політиці, результатом яких є зростання добробуту для одних осіб і його зниження для інших. Наприклад, до таких втрат призводять часткові податкові пільги, за винятком тих із них, які спрямовані на виправлення дефектів ринку.

На практиці неможливо здійснити будь-які соціально значущі перетворення, які б не зумовили погіршення стану хоча б однієї людини. Тим більше, коли йдеться про реалізацію політики перерозподілу, внаслідок якої покращання стану одних осіб відбувається за рахунок інших. Для оцінювання цієї політики критерій Парето не може застосовуватися. Проте її можна оцінити за допомогою критерію ефективності Калдора – Хікса, відповідно до якого не обов’язково прагнути до реального Парето-поліпшення. Достатньо, якщо воно буде потенційним, тобто вигоди одних індивідів у принципі здатні компенсувати втрати інших і підвищити суспільний добробут. “Зміна, яка дає вигоду одним людям, але заподіює шкоду іншим, – зазначає М. Блауг, – тепер може бути визнана

¹ Rawls J. A Theory of Justice / J. Rawls. – Cambridge, MA : Belknap Press of Harvard University Press, 1971. – P. 303.

приростом загального добробуту, якщо ті, які виграли, можуть компенсувати шкоду тим, котрі програли так, що останні добровільно приймуть цю зміну; після того, як зроблені компенсаційні платежі, тим, що виграли, стає краще, а тим, які програли, не стає гірше”¹.

Якщо представники і утилітаризму, і роулсіанства обстоювали позиції незалежності функцій корисності індивідів, а відтак, хоч і допускали перерозподіл, проте вважали, що він можливий доти, доки не впливає на підприємницьку активність і не призводить до зменшення сукупних надходжень до бюджету, то концепція взаємозалежності функцій корисності індивідів, що пояснює залежність суспільного добробуту від ступеня нерівності в суспільстві, розширює горизонти перерозподілу.

З погляду цієї теорії високий рівень нерівності в розподілі доходів і майна може призвести до макроекономічної нестабільності, яка зменшує здатність до інвестування. Крім того, він сприяє підвищенню рівня злочинності й соціальної нестабільності, змушуючи збільшувати витрати на захист власності, підтримання громадського порядку і забезпечення особистої безпеки. За надмірної нерівності в доходах виборець схильний голосувати за політичну силу, що обіцяє посилення перерозподільчих процесів, а перебування при владі такої сили врешті-решт спричиняє зниження темпів економічного зростання.

Враховуючи вплив розподілу доходів, що склався у певному суспільстві, на соціальну, політичну й макроекономічну стабільність і економічне зростання, Л. Туроу доходить висновку, що індивіди зацікавлені не лише у своїх особистих доходах, оскільки “доходи інших індивідів можуть опинитися в їх власних функціях корисності. Для того щоб максимізувати свою власну корисність, вони можуть розцінити як необхідне перерозподілити свій дохід на користь певної іншої особи”².

Виходячи з передумови про взаємозалежність індивідуальних функцій корисності, Г. Хокман і Дж. Роджерс обґрунтували, що “критерій ефективності може бути використаний... для перерозподілу доходів через фіскальний процес” і “Парето-оптимальність, всупереч ортодоксальному підходу до суспільних фінансів, не тільки є сумісною, але навіть вимагає перерозподілу”³.

¹ Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе : пер. с англ. / М. Блауг. – М. : Дело-ЛТД, 1994. – С. 543. – (Серия “Зарубежный экономический учебник”).

² Вишневецький В. Податкова політика і економічна теорія / В. Вишневецький // Економіка України. – 2007. – № 9. – С. 13.

³ Там само.

Викладене свідчить, наскільки складним і комплексним є поняття “податковий тягар на економіку (суспільство)”. Воно об’єднує низку макроекономічних і соціальних ефектів, дослідження яких починається з аналізу впливу податку на ринок того фактора виробництва чи товару, де він запроваджується, і здійснюється через аналіз спочатку первинної реакції продавців, а далі – впливу податку на інші ринки й економіку загалом. Вивчення всіх цих ефектів (впливів) становить сутність якісного аналізу податкового навантаження в умовах сучасної демократичної держави. Водночас неможливість їх точного математичного вимірювання виключає формалізацію податкового навантаження та його повне кількісне оцінювання, що зводиться, як правило, до визначення ефекту доходу і здійснюється за допомогою системи показників, застосовуваних на макро- і мікрорівнях. Характеризуючи її в цілому, необхідно зробити кілька зауважень.

1. Оскільки ефект доходу вимірюється сумою сплачених податків, податкове навантаження, породжене цим ефектом, розраховується як відношення суми податків до спільної податкової бази (або джерела їх сплати).
2. Розрахунок більшості показників передбачає агрегування податків з різними податковими базами, внаслідок чого виникає проблема адекватного визначення їх спільної податкової бази. Унаслідок використання надто широкої бази буде занижено показник податкового навантаження, надто вузької – завищено.
3. Розрізняють реальне й номінальне податкове навантаження. Перше розраховується за сумою фактичних надходжень податків і зборів до бюджету та державних позабюджетних фондів соціального призначення. Друге – за сумою нарахованих відповідно до чинного законодавства податків і зборів. Отже, під час розрахунку номінального податкового навантаження сума фактичних надходжень податків і зборів повинна коригуватися на суми податкової недоїмки (додається до фактичних надходжень) і переплати (віднімається від фактичних надходжень). Різниця між номінальним і реальним податковим навантаженням свідчить про ефективність податкового адміністрування й рівень податкової дисципліни в суспільстві. Значна розбіжність номінального й реального податкового навантаження є індикатором його наближення до заборонної зони Лаффера, коли економічні суб’єкти, не витримуючи надмірного податкового тиску, починають масово використовувати усілякі способи його зменшення.

4. Розмежовують податкове навантаження на визначених законом платників податків і на їх реальних носіїв, що формується за наслідками перекладання податків. Більшість показників відображає податкове навантаження на визначених законом платників.

Розглянемо основні складові системи показників податкового навантаження.

Загальноприйнятим показником, що використовується для міжнародних порівнянь податкового навантаження на економіку, є податковий коефіцієнт. Водночас це показник фіскальної ефективності податкової системи країни.

Вимірюючи податкове навантаження на економіку за допомогою податкового коефіцієнта, необхідно пам'ятати, що він не є досконалим показником.

По-перше, він не враховує всіх витрат на сплату податків, передусім трансакційних витрат платників і держави. По-друге, податковий коефіцієнт, характеризуючи достатньо точно фіскальну ефективність податкової системи, не є точним вимірником податкового навантаження на економіку (суспільство) загалом, оскільки до його збільшення може призводити не лише зростання податкового навантаження, породженого ефектом доходу, і надлишкового податкового навантаження, а й зменшення останнього, що супроводжується підвищенням ефективності оподаткування. Наприклад, зниження витрат бюджету внаслідок уникнення податків та ухилення від їх сплати, а також надання податкових пільг свідчить про посилення податкового тягаря на окремих платників (тих, хто користувався податковими пільгами чи ухилявся від сплати податків) і його послаблення на суспільство загалом (завдяки зменшенню надлишкового податкового тягаря у зв'язку з посиленням нейтральності оподаткування). Водночас зниження податкового коефіцієнта може бути наслідком не зменшення податкового тягаря, а його зростання, що супроводжується збільшенням масштабів ухилення від податків. Усе зазначене потребує уважної та обережної інтерпретації динаміки податкового коефіцієнта, аналізу факторів, що зумовили його зміну.

На макроекономічному рівні, крім податкового коефіцієнта, розраховують також показники податкового навантаження за видами економічної діяльності, на фактори виробництва і споживання, на населення загалом.

Податкове навантаження за видами економічної діяльності вимірюється як відношення суми податків до валової доданої вартості, створеної за певним видом діяльності. Якщо склад чисельника цього показника зазвичай не викликає дискусій (до нього входять ті самі обов'язкові

платежі, що й при розрахунку податкового коефіцієнта), то знаменником, крім валової, може бути чиста додана вартість (валова додана вартість, зменшена на суму споживання основного капіталу (амортизації)). Перевагою показника, обчисленого на підставі чистої доданої вартості, є те, що в ньому точніше відображено джерело сплати всіх обов'язкових платежів, до яких не повинна належати амортизація, призначена для відновлення спожитого основного капіталу. Перевагою показника, розрахованого на основі валової доданої вартості, є зіставність з податковим коефіцієнтом, оскільки і ВВП, і ВДВ містять амортизацію.

Показник податкового навантаження за видами економічної діяльності може використовуватися для оцінювання ступеня рівномірності розподілу податкового навантаження за видами економічної діяльності, а також змін, що відбуваються в податковому навантаженні на конкретну галузь протягом певного часу, тобто для аналізу динаміки навантаження. В іншому контексті використання цього показника навряд чи доцільне.

Оцінка рівномірності розподілу податкового навантаження за видами економічної діяльності є важливою характеристикою податкової системи, оскільки дає змогу встановити напрями впливу податкової політики на структуру національної економіки: галузь із низьким рівнем податкового навантаження за інших рівних умов є привабливішою для залучення інвестицій, ніж галузь із його високим рівнем.

Аналіз розподілу податкового навантаження за видами економічної діяльності порушує питання щодо доцільності і напрямів його коригування державою. Відповідь залежить від причин нерівномірності такого розподілу. Найочевиднішими з них є різні масштаби ухилення від сплати податків і різні суми наданих пільг, а для деяких країн, у тому числі України, – також обсяги податкової недоїмки й переплати податків за видами економічної діяльності.

Оцінити вплив цих причин можна шляхом порівняння фактичних і розрахункових показників податкового навантаження, обчислених з огляду на те, що всі підприємства сплачують податки за законодавчо встановленими ставками, не користуючись податковими пільгами і не ухиляючись від податків. Такі розрахунки можна провести, послуговуючись статистичними економічними даними щодо операційних витрат з реалізованої продукції за видами економічної діяльності, фінансових результатів від звичайної діяльності прибуткових підприємств до оподаткування, інвестицій в основний капітал, обсягів експорту за видами економічної діяльності. Усі дані, крім останнього показника, є у статистичних щорічниках. Отже, за наявності останнього, а також інформації

про фактично сплачені суб'єктами господарювання за видами економічної діяльності суми податків (ці дані офіційною статистикою не обраховуються і не доступні для наукового аналізу) відповідні розрахунки і порівняльний аналіз фактичних і номінальних показників податкового навантаження стають цілком реальними. За їх результатами можна визначити ті види економічної діяльності, котрі потребують особливої уваги з боку податкових органів як такі, де спостерігаються найбільші масштаби ухилення від оподаткування, а також ті види діяльності, що користуються найбільшими пільгами. Останні мають досліджуватись у контексті того, наскільки їх надання є виправданим з точки зору пріоритетів економічної політики держави та необхідності структурної перебудови економіки. Натомість порівняння реальних і номінальних показників податкового навантаження за видами економічної діяльності дасть змогу визначити найпроблемніші їх види, що потребують першочергової державної уваги на шляху зменшення нерівномірності розподілу податкового навантаження.

Важливою характеристикою податкової системи країни, поряд із загальним рівнем податкового навантаження на економіку та навантаженням за видами економічної діяльності, є його розподіл між основними факторами виробництва – працею й капіталом – і споживанням. Рівень податкового навантаження на працю, капітал і споживання оцінюється з допомогою показників імпліцитних податкових ставок, які дають змогу оцінити середній рівень податкового навантаження на трудові доходи, доходи від капіталу, а також кінцеві споживчі витрати домогосподарств без урахування ефекту перекладання податків із одних платників на інших.

Російські вчені виокремлюють ще один показник податкового навантаження на макрорівні – податкове навантаження на населення країни¹, найзагальнішою формулою розрахунку якого є відношення всіх сплачених населенням податків до суми всіх отриманих доходів, включаючи грошову оцінку отриманих субсидій.

Найважливіший показник податкового навантаження на мікрорівні – податкове навантаження на суб'єкт господарювання (підприємство). До його розрахунку застосовують різні підходи, однак найприйнятнішим видається відношення всіх податків і зборів, що сплачуються підприємством, а також платежів у соціальні фонди до суми доданої вартості.

Дискусійним є питання щодо внесення в чисельник показника податку на доходи фізичних осіб. Вчені, які дотримуються такого підходу,

¹ *Майбуров И. А.* Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА., 2007. – С. 420–421.

вважають, що витрати на сплату податку змушують підприємців підвищувати фонд заробітної плати, що позначається на їхніх прибутках. Натомість вилучення з чисельника показника податку на доходи фізичних осіб обґрунтовується прихильниками такого кроку тим, що підприємство лише виконує функцію податкового агента держави при його сплаті, тоді як носіями цього податку є фізичні особи. Урахування в чисельнику непрямих податків пояснюється неможливістю точно визначити ту їхню частку, яка сплачується суб'єктом господарювання, і ту, що перекладається. Їх урахування свідчить про те, що показник відображає лише формальне податкове навантаження на підприємство.

Щодо знаменника показника, то додана вартість є податковою базою всієї сукупності різноманітних податків, урахованих у чисельнику, а також джерелом їх сплати, тому її вибір як знаменника цілком виправданий. Однак спосіб розрахунку доданої вартості, створеної на підприємстві, викликає дискусії. Зокрема, запропоновано використовувати як валову, так і чисту додану вартість (деякі вчені називають її знову створеною вартістю¹, натомість, на нашу думку, знову створена вартість є синонімом терміна “додана вартість”, що може розраховуватись як на чистій, так і на валовій основі). Недоліком показника, розрахованого на основі валової доданої вартості, вважається те, що при застосуванні такої методики для порівняльного аналізу показники податкового навантаження на різні підприємства викривляються внаслідок об'єктивних відмінностей частки амортизації у структурі валової доданої вартості різних підприємств. Зокрема, рівні податкового навантаження на фондомісткі промислові й, наприклад, торговельні підприємства за такого розрахунку стають об'єктивно незіставними². За будь-яких умов важливо, щоб показники податкового навантаження за видами економічної діяльності й на окремі підприємства розраховувались за однією методикою – на основі або валової, або чистої доданої вартості.

Серед показників податкового навантаження на підприємство, здебільшого не підтриманих вченими, варто зупинитися на показнику, який визначає частку сплачених податків у балансовому або чистому прибутку підприємства, оскільки подібний показник застосовується дослідницькою групою “Ведення бізнесу” при визначенні місця країни у глобальному рейтингу простоти ведення бізнесу. Цей показник обчислю-

¹ *Майбуров И. А.* Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 428.

² Там же.

ється як відношення суми всіх податків і обов'язкових відрахувань (разом з дозволеними пільгами), які сплачує стандартне підприємство і котрі впливають на його звіти про прибутки та збитки, до комерційного прибутку підприємства, тобто фактичного прибутку до вирахування будь-яких податків, сплачених протягом фінансового року. Враховані у чисельнику податки містять: податок на прибуток корпорацій (підприємств), платежі роботодавців до соціальних фондів (усі обов'язкові платежі, навіть якщо вони сплачуються у приватний пенсійний фонд) і податки на робочу силу, податки на власність, на передачу власності, на дивіденди, на приріст вартості капіталу, на фінансові операції, на збір відходів, на транспортні засоби і дорожні податки, а також будь-які інші дрібні податки або збори. Не враховуються податки на продаж або ПДВ (крім випадків, коли податок не підлягає поверненню), оскільки вони не відображаються у звіті про прибутки та збитки, а також податок на доходи фізичних осіб¹.

Згідно з прийнятими в науці методологічними підходами, відповідно до яких знаменником у показниках податкового навантаження є спільна податкова база всіх податків, що фігурують у чисельнику, або універсальне джерело їх сплати, показник, застосований групою "Ведення бізнесу", є не зовсім коректним, оскільки платежі роботодавців до соціальних фондів і акцизи на пальне мають інші податкові бази й джерела сплати, ніж прибуток підприємства. Водночас із позицій критерію, покладеного в основу розрахунку цього показника – урахування в чисельнику податків, що впливають на прибутки і збитки, він цілком логічний, а застосування єдиних методологічних підходів до його розрахунку в усіх країнах забезпечує коректність міжнародних порівнянь. Отже, інтерпретуючи показники податкового навантаження, слід ураховувати, по-перше, що немає абсолютно точних показників (передусім унаслідок перекладання податків та впливу інших чинників), а отже, й таких, які б мали абсолютну цінність і могли використовуватись у будь-якому аналізі й будь-якому контексті. По-друге, у порівняльному аналізі можуть використовуватись як більш, так і менш точні показники. Головне, щоб розрахунки, покладені в основу такого аналізу, проводилися на підставі єдиного показника. По-третє, результати розрахунків податкового навантаження не розглядаються у відриві від застосовуваної методики,

¹ Ведение бизнеса 2013 : Разумный подход к регулированию деятельности малых и средних предприятий. Методология [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/metodology/paying-taxes>.

інакше вони можуть бути неправильно інтерпретовані. По-четверте, висновки, зроблені в результаті аналізу певного показника податкового навантаження, внаслідок його неточності не завжди можуть становити безпосередній орієнтир для визначення напрямів удосконалення податкової політики. Останнє потребує комплексного дослідження різноманітних показників і факторів, що на них впливають, зокрема аналіз агрегованих показників варто доповнити аналізом ефективних ставок окремих податків, які завжди є точнішими, ніж агреговані.

1.3. НАУКОВІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ФІЗИЧНИХ І ЮРИДИЧНИХ ОСІБ

1.3.1. Податкове навантаження на фізичних осіб

Розглянувши загальні підходи до вимірювання податкового навантаження та оцінювання його результатів, зупинимося докладніше на висвітленні в науковій літературі проблеми розподілу податкового навантаження між різними групами платників податків. Найдослідженішим є питання визначення такого навантаження на юридичних осіб, менш дослідженим – на фізичних осіб. Водночас останнє повинне враховуватися під час формування соціальної політики держави.

Теорія та практика вимірювання податкового навантаження на фізичних осіб досить непрості, що насамперед пояснюється труднощами у визначенні наслідків перекладання податків, а відтак тієї частки податкового навантаження, яка складається під впливом непрямих податків. До того ж податкове навантаження на населення впливає на економіку опосередковано: чим воно менше, тим більше коштів у населення вивільняється на цілі споживання та інвестування.

В економічній літературі не сформувався однозначний підхід до визначення податкового навантаження на фізичних осіб. Найпоширенішим методом його вимірювання є встановлення лише тягаря прямих податків, що розраховується як відношення їх суми до суми отриманих фізичною особою доходів. Як правило, у складі прямих податків, що сплачуються фізичною особою, враховуються: податок на доходи фізичних осіб, податки на транспортні засоби, податки на землю та майно¹. У знаменнику формули, яка використовується для розрахунку податко-

¹ Боброва А. О критерии оптимального налогового бремени / А. Боброва // Общество и экономика. – 2005. – № 10–11. – С. 171.

вого навантаження на фізичну особу, зазвичай міститься річний чистий дохід, тобто сукупний дохід за вирахуванням податків.

Такий підхід до визначення податкового навантаження на фізичну особу має певні особливості. По-перше, він не передбачає врахування податкової знижки, на яку платник податку – фізична особа має право за наслідками року і яка зменшує податкове навантаження на нього. По-друге, не враховуються платежі фізичної особи до соціальних фондів, а також тягар непрямих податків, які фізична особа сплачує у складі цін на товари та послуги. По-третє, у складі отриманих фізичною особою доходів не відображаються суми трансфертів із державного бюджету.

Іншим варіантом є вимірювання податкового навантаження на фізичних осіб з урахуванням тягара непрямих податків. Зокрема, російський учений С. В. Барулін¹ пропонує таку формулу його обчислення:

$$ПН = \frac{НПП + ННП \cdot Кнп}{ГДн} \cdot 100 \%, \quad (1.3)$$

де *ПН* – податкове навантаження; *НПП* – нараховані прямі податки на доходи фізичних осіб; *ННП* – нараховані непрямі податки; *Кнп* – коефіцієнт непрямих податків, які сплачуються населенням; *ГДн* – грошові доходи населення.

Наведена формула має кілька особливостей: по-перше, не враховує всіх прямих податків, сплачуваних фізичною особою, зокрема податків на майно (плата за землю; податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; збір за першу реєстрацію транспортного засобу), а також суму єдиного соціального податку; по-друге, ґрунтується на припущенні про сплату населенням не всієї суми непрямих податків, а лише їх частини. Остання відображає частку домашніх господарств у кінцевому споживанні виробленого суспільного продукту і становить для сучасної Росії 0,6–0,7²; по-третє, у знаменнику враховуються тільки грошові доходи населення і не враховуються доходи, надані не в грошовій формі.

Спробу визначити податкове навантаження на населення здійснили й російські вчені В. Г. Пансков та В. Г. Князев³. На їхню думку, податкове

¹ Барулін С. В. Теория и история налогообложения : учеб. пособие / С. В. Барулин. – Саратов : СГСЭУ, 2005. – С. 124.

² Там же.

³ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 256–258.

навантаження доцільно розраховувати на макро- та мікрорівнях: на макрорівні податкове навантаження на населення країни загалом, а на мікрорівні – на працівника.

Податкове навантаження на населення в цілому є відношенням усіх сплачених податків на одну особу до середньостатистичного доходу на одну особу, включаючи грошову оцінку отриманих нею матеріальних благ. Таке навантаження В. Г. Пансков та В. Г. Князев пропонують розраховувати за такою формулою:

$$ПН = \frac{СП / ЧН}{ОД / ЧН}, \quad (1.4)$$

де $ПН$ – рівень податкового навантаження на населення; $СП$ – усі сплачені населенням податки, враховуючи непрямі; $ЧН$ – чисельність населення країни; $ОД$ – сума отриманих населенням доходів.

Особливістю цього підходу є те, що він виходить із неможливості з математичною точністю визначити частку податків, як прямих, так і непрямих, сплачених безпосередньо населенням країни¹, а тому припускає, що населення є кінцевим платником усіх податків. Відтак при розрахунку податкового навантаження враховується сума всіх податків, сплачених у бюджет країни.

Щодо розрахунку податкового навантаження на працівника, то В. Г. Пансков і В. Г. Князев вважають, що воно фактично дорівнює ставці податку на доходи фізичних осіб, оскільки у більшості країн саме цей податок – єдиний, сплачуваний безпосередньо працівниками².

Аналізуючи цей підхід, варто зазначити, що здебільшого працівники мають у власності нерухомість і транспортні засоби, а отже, сплачують не лише податок на доходи, а й податки на рухоме й нерухоме майно. Крім того, не можна не враховувати суми наданих працівникові податкових знижок, які зменшують величину податкового навантаження.

Порівнюючи методикау визначення податкового навантаження на населення С. В. Баруліна з методикою, запропонованою вченими В. Г. Пансковим і В. Г. Князевим, зауважимо, що спільним для них є визнання залежності рівня податкового навантаження на населення не тільки від величини податкових вилучень, а й від рівня заробітної плати, доходів населення в цілому. Загальновідомо, що збільшення доходів населення

¹ Пансков В. Г. *Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев.* – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 258.

² Там же.

зумовлює зменшення податкового навантаження, оскільки частина доходів заощаджується, тобто вилучається зі споживчого ринку і, як наслідок, – не сплачуються непрямі податки, закладені в ціну товару. Якщо заощадження назавжди вилучаються зі споживчого ринку, наприклад, у вигляді інвестицій в акції як безстрокові цінні папери, то рівень податкового навантаження на ці категорії населення знижується. Коли ж частина доходів, спрямованих на заощадження, через певний час повертається на споживчий ринок, то ці кошти знову опосередковано залучаються до оподаткування.

Український науковець Т. О. Кізіма вважає, що для оцінки фактичного податкового навантаження на населення доцільно використовувати формулу¹:

$$ПНн = \frac{\Phi_{ин} + Зн + НП \cdot К_{ни}}{ГДн} \cdot 100 \%, \quad (1.5)$$

де $ПНн$ – податкове навантаження на населення; $\Phi_{ин}$ – фактичні податкові надходження від фізичних осіб до бюджетів усіх рівнів і позабюджетних цільових фондів; $Зн$ – заборгованість населення за податками і зборами; $НП$ – сума непрямих податків; $К_{ни}$ – коефіцієнт непрямих податків, які сплачує населення (0,6–0,7); $ГДн$ – грошові доходи населення (оплата праці, доходи від підприємницької діяльності, дивіденди, проценти, орендна плата, державні соціальні трансферти тощо).

Т. О. Кізіма пропонує також окремо розраховувати податкове навантаження на доходи домогосподарств:

$$ПНдг = \frac{\Phi_{ин} + Зн + \frac{НП \cdot К_{ни}}{Чн} \cdot Кчдг}{ГДдг} \cdot 100 \%, \quad (1.6)$$

де $ПНдг$ – податкове навантаження на домашнє господарство; $\Phi_{ин}$ – фактично сплачені членами домашнього господарства податки до бюджетів усіх рівнів та внески до позабюджетних цільових фондів; $Зн$ – заборгованість членів домашнього господарства за податками і зборами; $НП$ – сума непрямих податків; $К_{ни}$ – коефіцієнт непрямих податків, які сплачує населення (0,6–0,7); $Чн$ – чисельність населення країни; $Кчдг$ – кількість членів домашнього господарства; $ГДдг$ – грошові доходи домашнього господарства.

¹ Кізіма Т. О. Податкове навантаження на домогосподарства: теоретичні підходи та методика визначення / Т. О. Кізіма // Вісник Донецького національного університету. Серія В: Економіка і право. – 2009. – № 2. – С. 248–253.

До податків, які сплачують домашні господарства, віднесено: прямі (податок на доходи фізичних осіб, внески на соціальне страхування, податок за першу реєстрацію транспортного засобу; плата за землю, державне мито тощо) і непрямі (ПДВ, акцизний збір, мито) податки. На думку Т. О. Кізими, точно визначити величину сплачених непрямих податків одним або усіма членами домашнього господарства неможливо, тому для розрахунку цього показника доцільно використовувати усереднений щорічний показник, який обчислюється як відношення величини непрямих податків, що надійшли до зведеного бюджету України за рік, до чисельності населення за той самий період¹. За розрахунками дослідниці, на одного жителя України у 2006 р. у середньому припадало 1419 грн сплачених непрямих податків, у 2007 р. – 1715, у 2008 р. – 2531 грн. А якщо взяти до уваги той факт, що середня українська сім'я складається із трьох – чотирьох осіб, то сума сплачених домашнім господарством непрямих податків сягатиме 10 тис. грн на рік.

Підхід Т. О. Кізими до розрахунку податкового навантаження характеризується декількома особливостями: врахуванням усіх прямих податків, що сплачуються фізичними особами, часток непрямих податків і єдиного соціального внеску, а також заборгованості фізичних осіб за платежами до бюджету; конкретизацією складу грошових доходів населення, що враховуються у знаменнику формули; розрахунком податкового навантаження не лише на фізичних осіб, а й на домогосподарство. Загалом такий підхід видається досить аргументованим, проте і з ним не в усьому можна погодитися. Зокрема, врахування заборгованості за податками і зборами потребує розмежування номінального і реального податкового навантаження, інакше таке врахування втрачає сенс.

Головний недолік усіх формул податкового навантаження, що пропонуються російськими й українськими економістами, полягає у відсутності посилання на джерела інформації щодо показників, які фігурують у формулах, що робить їх малоприматними для використання.

У цьому аспекті відрізняються формули розрахунку податкового навантаження, запропоновані західними вченими, які містять інформацію про джерело даних, необхідних для розрахунку (вказівки на код бюджетної класифікації того або іншого податку, назву доходу в СНР). Наприклад, Е. Г. Мендоза, один із основоположників теорії оподаткування

¹ Кізіма Т. О. Податкове навантаження на домогосподарства: теоретичні підходи та методика визначення / Т. О. Кізіма // Вісник Донецького національного університету. Серія В: Економіка і право. – 2009. – № 2. – С. 251–252.

факторів виробництва, запропонував розраховувати ефективну ставку податку на загальний дохід домогосподарств за формулою¹:

$$th = \frac{1100}{OSPUE + PEI + W} \cdot 100 \%, \quad (1.7)$$

де 1100 – податки на доходи, прибуток та доходи від володіння капіталом домогосподарствами чи фізичними особами; *OSPUE* – некорпоративний чистий дохід від підприємницької діяльності, зокрема рента від проживання у власному житлі; *PEI* – проценти, дивіденди та інвестиційний дохід; *W* – обсяг заробітної плати зайнятих; *th* – ефективна ставка податків на загальні доходи домогосподарств.

Серед підходів до визначення рівня податкового навантаження на окрему категорію фізичних осіб – працівників слід відзначити методикау “Taxing Wages / Оподаткування заробітної плати”, застосовувану в країнах ОЕСР, яка щорічно публікується². Загалом ця методика використовується для обчислення рівня податкового навантаження на працю для кожної з країн ОЕСР, а також дає можливість здійснювати порівняння між країнами і простежити динаміку таких показників: витрати роботодавця на оплату праці та чиста заробітна плата найманого працівника (на прикладі різних типів домогосподарств і рівнів заробітної плати).

Методика базується на певних припущеннях та обмеженнях, проте основний підхід концептуально простий: обирають певну кількість “типових сімей”, до яких застосовують правила оподаткування кожної з досліджуваних країн з метою обчислення середніх і граничних податкових ставок. Зокрема, зважаючи на те, що індивідуальні характеристики платників податків дуже різноманітні, з метою ідентифікації їх репрезентативних типів та обчислення суми сплачених ними податків головна увага приділяється саме найманим працівникам. Причому робиться припущення, що їхній дохід від зайнятості дорівнює одержаній сумі середньомісячної валової заробітної плати дорослого, що працює на умовах повної зайнятості у промисловості.

У розрахунках використовуються податок на доходи фізичних осіб, внески на соціальне страхування як роботодавців, так і найманих працівників, податки на фонд заробітної плати. Проте не враховується ін-

¹ *Mendoza E. G. Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of the rates on factor incomes and consumptions / E. G. Mendoza, A. Razin, L. L. Tesar // NBER Working Paper. – 1994. – № 4864. – 20 p.*

² *Taxing Wages: 2009–2010. – P. : OECD, 2011. – 585 p.*

дивідуальний прибутковий податок, що стягується з доходів від капіталу та інших відмінних від заробітної плати доходів. Крім того, у розрахунок чистого доходу після сплати податків включаються допомоги сім'ям із дітьми від держави у вигляді грошових трансфертів.

Методологією виокремлюються вісім типів платників податків залежно від складу сім'ї та рівня одержуваних доходів¹:

- одна особа без дітей, яка заробляє відповідно 67 % (дві третини), 100 і 167 % (п'ять третин) від середньої заробітної плати;
- самотній батько або мати з двома дітьми, які заробляють 67 % (дві третини) від середньої заробітної плати;
- подружжя з двома дітьми з одним працівником, що отримує дохід на рівні середньої заробітної плати;
- подружжя, в яких працюють обидва члени сім'ї, з різницею в доходах у 100–33 % середньої заробітної плати, для випадків із дітьми та без дітей;
- подружжя з дітьми із різницею в доходах у 100–67 % середньої заробітної плати.

Передбачається, що типові сім'ї не мають жодних інших джерел доходу, крім заробітної плати та грошової допомоги від держави. Рішення про вилучення з розрахунків нетрудових доходів (дивідендів, процентів) було прийнято через те, що головну увагу в публікації “Taxing Wages / Оподаткування заробітної плати” зосереджено на оподаткуванні доходів від заробітної плати. Для платників із рівнем доходу, як у середнього робітника на виробництві (на рівні середньомісячної заробітної плати), інші доходи у більшості випадків не є суттєвими. Російський науковець С. Нікітін, який досліджує доходи населення розвинутих країн, стверджує, що серед трьох видів особистих доходів (заробітна плата, доходи від власності, доходи неакціонерного підприємництва) найвагоміша частка належить заробітній платі. Зокрема, у США заробітна плата становить 60–65 % усіх особистих доходів населення, доходи від власності – 14–16, у тому числі 8–10 % – процентні платежі (за винятком процентів за державними цінними паперами), орендна плата – близько 2 %, дивіденди – 2,5–3, доходи неакціонерного підприємництва – 6–8 %².

Загальну характеристику платників податків за методикою ОЕСР, для яких розраховується податкове навантаження, наведено в табл. 1.6.

¹ Taxing Wages: 2009–2010. – Р. : OECD, 2011. – Р. 561.

² Нікітін С. Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С. Нікітін / МЭ и МО. – 2007 – № 2. – С. 18.

Таблиця 1.6

Загальна характеристика платників податків за методикою ОЕСР

Сімейний статус	Кількість дітей	Рівень заробітної плати в сім'ї, % від середньої	
		Основна	Іншого члена подружжя
Одинокий	Немає	67	0
Одинокий	Немає	100	0
Одинокий	Немає	167	0
Одинокий	Двоє	67	0
Подружжя	Двоє	100	0
Подружжя	Двоє	100	33
Подружжя	Двоє	100	67
Подружжя	Немає	100	33

Джерело: Taxing Wages 2009–2010. Special feature: wage income tax reforms and changes in tax burdens. 2000–2009. OECD. 2010. – 589 p. – P. 561.

Для детальнішої характеристики методики в табл. 1.7 та 1.8 на прикладі Австралії наведено порядок здійснення розрахунків для одинокого платника та подружжя за 2010 р. Стовпчики (по чотири у кожній таблиці) відповідають восьми типам платників податків, рядки характеризують послідовність розрахунків.

- У табл. 1.7 та 1.8 головні пункти пронумеровані та характеризують¹:
- 1) валову заробітну плату в національній валюті;
 - 2) стандартні податкові вирахування з податкової бази, визначеної на центральному рівні – розподілені за видами;
 - 3) податкові кредити або грошові трансферти, що додаються до податкової бази, визначеної на загальнодержавному рівні;
 - 4) дохід, що підлягає оподаткуванню на загальнодержавному рівні;
 - 5) податкові зобов'язання, визначені на загальнодержавному рівні (окрім податкових кредитів);
 - 6) податкові кредити, що надаються фізичним особам на загальнодержавному рівні, розподілені за видами;
 - 7) результати вирахування зазначених кредитів;

¹ Heady C. The “Taxing Wages” Approach to Measuring the Tax Burden on Labour / C. Heady // CESifo Working Paper. – 2003. – № 967. – 31 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cesifo.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202003/CESifo%20Working%20Papers%20June%202003/cesifo_wp967.pdf.

Таблиця 1.7

**Розрахунок податкового навантаження для одиноких платників
у Австралії за 2010 р.**

Рівень заробітної плати, % від середньої Кількість дітей	67 0	100 0	167 0	67 2
1. Валова заробітна плата в національній валюті	41 848	62 772	104 620	41 848
Основна зарплата	41 848	62 772	104 620	41 848
Зарплата іншого члена подружжя	0	0	0	0
2. Стандартні податкові вирахування				
Базове вирахування				
Для подружжя або голови сім'ї				
На утримання дітей				
Вирахування внесків на соціальне				
страхування і податків на доходи				
Витрати, пов'язані з роботою				
Інші				
Усього	0	0	0	0
3. Податкові кредити або грошові трансферти, що входять до оподаткованого доходу	0	0	0	289
4. Дохід, що підлягає оподаткуванню на загальнодержавному рівні (ряд. 1 – ряд. 2 + ряд. 3)	41 848	62 772	104 620	42 137
5. Зобов'язання за податками на доходи, що сплачуються на загальнодержавному рівні (крім податкових кредитів)				
Податок на доходи	6 404	12 682	27 206	6 491
Збір на медичне страхування	628	942	1 569	521
Усього	7 032	13 623	28 775	7 012
6. Податкові кредити				
Базовий кредит	876	39	0	865
Для подружжя або голови сім'ї	0	0	0	879
На дітей				
Інші				
Усього	876	39	0	1 744

Закінчення табл. 1.7

7. Зобов'язання за податком на доходи, який підлягає оплаті на загальнодержавному рівні (ряд. 5 – ряд. 6)	6 156	13 584	28 775	5 268
8. Федеральні та місцеві податки	0	0	0	0
9. Обов'язкові внески найманих працівників на соціальне страхування	0	0	0	0
10. Загальні платежі уряду (ряд. 7 + ряд. 8 + ряд. 9)	6 156	13 584	28 775	5 268
11. Грошові трансферти від держави				
для голови сім'ї	0	0	0	445
для двох дітей	0	0	0	12 474
Усього	0	0	0	12 919
12. Чиста (фактична) заробітна плата (ряд. 1 – ряд. 10 + ряд. 11)	35 692	49 188	75 845	49 499
13. Податки на фонд заробітної плати, що сплачуються роботодавцями	2 600	3 900	6 500	2 600
14. Середні ставки				
податку на доходи	14,7 %	21,6 %	27,5 %	12,6 %
внесків до фонду соціального страхування, що сплачуються працівниками	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
загальної суми платежів за мінусом грошових трансфертів	14,7 %	21,6 %	27,5 %	-18,3 %
загального “податкового клину”, в тому числі податків роботодавця на фонд заробітної плати	19,7 %	26,2 %	31,7 %	-11,4 %
15. Граничні ставки щодо:				
загальних платежів за мінусом грошових трансфертів: для головного годувальника	35,5 %	35,5 %	39,5 %	73,9 %
загальних платежів за мінусом грошових трансфертів: для іншого члена подружжя	–	–	–	–
загального “податкового клину” для головного годувальника	39,3 %	39,3 %	43,0 %	75,4 %
загального “податкового клину” для іншого члена подружжя	–	–	–	–

Джерело: Taxing Wages: 2009–2010. – Р. : OECD, 2011. – Р. 194.

Таблиця 1.8

**Розрахунок податкового навантаження для подружжя в Австралії
за 2010 р.**

Рівень заробітної плати (основна + іншого члена подружжя), % від середньої	100 + 0	100 + 33	100 + 67	100 + 33
Кількість дітей	2	2	2	0
1. Валова заробітна плата в національній валюті	62 772	83 696	104 620	83 696
Основна зарплата	62 772	62 772	62 772	62 772
Зарплата іншого члена подружжя	0	20 924	41 848	20 924
2. Стандартні податкові вирахування				
Базове вирахування				
Для подружжя або голови сім'ї				
На утримання дітей				
Вирахування внесків на соціальне страхування і податків на доходи				
Витрати, пов'язані з роботою				
Інші				
Усього	0	0	0	0
3. Податкові кредити або грошові трансферти, що входять до оподатковуваного доходу	0	0	0	0
4. Дохід, що підлягає оподаткуванню на загальнодержавному рівні (ряд. 1 – ряд. 2 + ряд. 3)	62 772	83 696	104 620	83 696
5. Зобов'язання за податками на доходи, що сплачуються на загальнодержавному рівні (крім податкових кредитів)				
Податок на доходи	12 682	14 920	19 086	14 920
Збір на медичне страхування	942	1 185	1 569	1 185
Усього	13 623	16 105	20 655	16 105
6. Податкові кредити				
Базовий кредит	39	1 389	915	1 389
Для подружжя або голови сім'ї	780	780	780	0
На дітей				
Інші				
Усього	819	2 169	1 695	1 389

Закінчення табл. 1.8

7. Зобов'язання за податком на доходи, який підлягає оплаті на загальнодержавному рівні (ряд. 5 – ряд. 6)	12 804	13 936	18 960	14 716
8. Федеральні та місцеві податки	0	0	0	0
9. Обов'язкові внески найманих працівників на соціальне страхування	0	0	0	0
10. Загальні платежі уряду (ряд. 7 + ряд. 8 + ряд. 9)	12 804	13 936	18 960	14 716
11. Грошові трансферти від держави				
для голови сім'ї	0	0	0	0
для двох дітей	8 659	4 037	2 085	0
Усього	8 659	4 037	2 085	0
12. Чиста (фактична) заробітна плата (ряд. 1 – ряд. 10 + ряд. 11)	58 627	73 797	87 744	68 980
13. Податки на фонд заробітної плати, що сплачуються роботодавцями	3 900	5 200	6 500	5 200
14. Середні ставки				
податку на доходи	20,4	16,7	18,1	17,6
внесків до фонду соціального страхування, що сплачуються працівниками	0,0	0,0	0,0	0,0
загальної суми платежів за мінусом грошових трансфертів	6,6	11,8	16,1	17,6
загального “податкового клину”, в тому числі податків роботодавця на фонд заробітної плати	12,1	17,0	21,0	22,4
15. Граничні ставки щодо:				
загальних платежів за мінусом грошових трансфертів: для головного годувальника	55,5	35,5	65,5	35,5
загальних платежів за мінусом грошових трансфертів: для іншого члена подружжя	20,0	25,0	65,5	25,0
загального “податкового клину” для головного годувальника	58,1	39,3	67,5	39,3
загального “податкового клину” для іншого члена подружжя	24,3	29,4	67,5	29,4

Джерело: Taxing Wages: 2009–2010. – Р. : OECD, 2011. – Р. 195.

- 8) результати здійснення аналогічних розрахунків за секціями 2–7 для податків на доходи, що стягуються на рівні суб'єктів федерації та місцевому рівні;
- 9) обов'язкові внески найманих працівників на соціальне страхування;
- 10) суми обчисленого податку на доходи за усіма рівнями та внесків найманих працівників на соціальне страхування;
- 11) трансферти у грошовій формі від держави сім'ям із дітьми, розподілені за видами;
- 12) чисту (фактичну) заробітну плату працівника, отриману після сплати податків на доходи та внесків на соціальне страхування, збільшену на суму трансфертів;
- 13) внески роботодавців на соціальне страхування;
- 14) дані про чотири види середніх податкових ставок:
 - тільки для податку на доходи;
 - лише для внесків найманих працівників на соціальне страхування;
 - для суми податку на доходи та внесків найманих працівників на соціальне страхування за вирахуванням грошових трансфертів;
 - для суми податку на доходи та внесків на соціальне страхування як роботодавців, так і найманих працівників за вирахуванням грошових трансфертів (“податковий клин”).

Перші три середні ставки розраховуються як відсоток від валового доходу, а четверта – як відсоток від витрат роботодавця на виплату заробітної плати (тобто суми валової заробітної плати та внесків роботодавців на соціальне страхування);

- 15) чотири граничні податкові ставки:
 - граничну ставку індивідуальних податків на приріст доходу головного годувальника;
 - граничну ставку індивідуальних податків на приріст доходів іншого члена подружжя;
 - граничний “податковий клин” для приросту доходу головного годувальника;
 - граничний “податковий клин” для приросту доходу іншого члена подружжя.

Для аналізу рівня податкового навантаження на працю одержані середні та граничні ставки порівнюються між країнами ОЕСР.

Найскладнішим у наведеній методиці є обчислення податку на доходи фізичних осіб, оскільки мають ураховуватися, по-перше, передбачені законодавством країни надходження цього податку за всіма рівнями (центральним, регіональним, місцевим), по-друге, встановлені за ними пільги.

Загалом розрахунок підсумкового податкового зобов'язання за податком на доходи передбачає зменшення валової заробітної плати на суму передбачених для платників податкових вирахувань, перш ніж буде застосована відповідна шкала ставок. Отримана таким чином сума оподаткованого доходу зменшується ще на величину податкового кредиту.

При здійсненні обчислень не враховуються додаткові блага (харчування, житло, транспортні засоби тощо), що надаються роботодавцем найманим робітникам безкоштовно або за ціною, нижчою за ринкову. Це пов'язано з труднощами обчислення зазначених благ (вони можуть бути оцінені за їх реальною вартістю для роботодавця, залежно від їхньої вартості для працівника або за справедливою ринковою вартістю). Крім того, у більшості країн для працівників із середньою заробітною платою питома вага зазначених благ не є суттєвою.

Обмеження кількості податкових вирахувань та вилучення з розрахунків не пов'язаних із заробітною платою доходів означає, що одержані в результаті середні ставки податку на доходи не обов'язково відображають фактичні ставки, встановлені для платників з відповідним рівнем заробітної плати. Фактичні ставки можуть бути нижчими або вищими, ніж розраховані середні ставки.

При обчисленні враховуються обов'язкові внески на соціальне страхування, що сплачуються найманими працівниками та роботодавцями центральному уряду або фондам соціального страхування під ефективним контролем уряду, а також надані податкові знижки й грошові трансферти сім'ям із дітьми від п'яти до 12 років, які навчаються у школі.

Слід зазначити, що методика ОЕСР "Taxing Wages / Оподаткування заробітної плати" зосереджена на оподаткуванні доходів у вигляді заробітної плати; розглядає тільки вісім типів платників податків у межах вузьких діапазонів доходів, і, як наслідок, – не характеризує цілком податкового навантаження на працю. До того ж методика досить складна у застосуванні. Водночас вона дає можливість порівняти податкове навантаження "типових платників" у різних країнах – членах ОЕСР.

1.3.2. Податкове навантаження на юридичних осіб

Як зазначалося, у більшості теоретичних досліджень, присвячених впливу податків на їх платників, податкове навантаження на юридичну особу не розглядається. Водночас оцінка такого податкового навантаження (як з урахуванням ефекту перекладання податків, так і без

урахування зазначеного ефекту – формального рівня оподаткування¹) має дуже важливе практичне значення. Податкові вилучення впливають на підприємство як окремих суб'єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти, а також обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку у розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працівників тощо². Розмір цих вилучень для різних категорій юридичних осіб є одним із чинників, які визначають напрями переливання капіталу як усередині однієї країни, так і в глобальних масштабах, підвищуючи або знижуючи конкурентоспроможність національних економік та справляючи вагомий вплив на формування тренду економічного розвитку. Оцінка податкового навантаження на юридичних осіб (з використанням реальних або прогнозних показників) може бути фактологічною базою для коригування податкової політики держави і прийняття інвестиційних рішень на мікрорівні.

Крім того, розрахунок показників податкового навантаження на окрему одиницю господарювання – юридичну особу (і зіставлення їх із їхніми середніми значеннями для відповідного виду економічної діяльності, якщо це уможливлено наявними даними) дає змогу цьому ринковому суб'єкту виявити “резерви” зменшення його податкових вилучень через використання законних методів (податкових пільг та інших можливостей оптимізації оподаткування), а також відкоригувати фінансово-господарську діяльність (наприклад, переглянути витрати на оплату праці чи на закупівлю матеріалів та устаткування), щоб, зменшивши податковий тягар на бізнес, збільшити обсяги прибутків.

Нарешті, показники податкового навантаження на юридичну особу – це індикатори, оцінивши які, податкові органи можуть виявити суб'єктів ринку, що належать до “групи ризику” – з великим ступенем імовірності ухиляються від сплати податків або дуже активно використовують можливості штучного заниження об'єктів оподаткування без порушення податкового законодавства. Аналіз фінансово-господарської діяльності та ведення податкового обліку останніх дає змогу виявляти схеми оптимізації оподаткування на основі використання неврегульованих положень

¹ *Майбуров І. А.* Теорія налогообложення: продвинутый курс : учеб. для магистрантов / І. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : Юнити-Дана, 2011. – С. 339. – (Серія “Magister”).

² *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 8.

та інших “слабких місць” податкового законодавства й ініціювати в подальшому ухвалення законів або інших нормативно-правових актів для усунення цих проблемних ділянок.

Утім, попри важливість оцінки податкового навантаження на юридичних осіб, єдиного підходу до вибору методики такої оцінки не було вироблено. Такий стан справ пов’язаний як з обмеженим доступом до показників фінансово-господарської діяльності й розміру податкових вилучень окремих суб’єктів ринку (це комерційна таємниця) та особливостями оподаткування в розрізі видів економічної діяльності, так і з проблемою вибору показників, котрі дадуть змогу отримати повну інформацію про кількісні та якісні параметри податкового навантаження на певну юридичну особу, врахувати ефект перекидання податків.

Вибір показників ускладнює різноманіття поглядів щодо визначення терміна “податкове навантаження на юридичну особу”. Авторів наявних трактувань можна поділити на чотири групи.

Перша група вчених-економістів розглядає податкове навантаження на юридичну особу (підприємство) як частку доходів окремого суб’єкта, що вилучається з його господарського обороту у вигляді податків та зборів, або як загальний обсяг податкових вилучень. Кількісна характеристика податкового тягаря зводиться до одного універсального показника, недоліком якого є недостатня інформативність. Зокрема, І. А. Майбуров вважає податкове навантаження дуже важливим фіскальним показником податкової системи країни, що відображає сукупний вплив податків на економіку загалом, окремий суб’єкт господарювання або іншого платника і розраховується як частка їхніх доходів, сплачуваних у формі податків та платежів податкового характеру¹.

Друга група дослідників визначає податкове навантаження як комплексну характеристику впливу оподаткування на юридичну особу. Кількісно податкове навантаження пропонується вимірювати не одним, а декількома показниками. До цієї групи економістів належить, зокрема, Є. В. Чипуренко, яка під терміном “податкове навантаження” розуміє узагальнену кількісну та якісну характеристику впливу обов’язкових платежів до бюджетної системи держави на фінансовий стан підприємств – платників податків².

¹ *Майбуров І. А.* Налоги и налогообложение / И. А. Майбуров. – М. : Юнити-Дана, 2007. – С. 157.

² *Чипуренко Е. В.* Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление / Е. В. Чипуренко. – М. : Налоговый вестник, 2008. – С. 6.

Представники третьої групи вчених розглядають податкове навантаження як частину сукупного фінансового навантаження підприємства. Зокрема, трактуючи так податкове навантаження, А. Н. Цигічко вважає, що воно обмежує ресурси розширення та модернізації підприємств¹. На думку дослідника, податкове навантаження потрібно розглядати у взаємозв'язку з іншими складовими фінансового тягаря – інфляцією, кредитною ставкою, тарифами природних монополій, тощо.

Застосовуються й інші підходи до трактування податкового навантаження у контексті дослідження податків у складі вилучень, які зменшують оборотні кошти суб'єкта ринку:

- 1) вузький, що передбачає розгляд податкового навантаження юридичної особи у складі її фіскального навантаження (фіскальне навантаження відображає сукупний вплив усіх обов'язкових платежів на користь держави; маються на увазі не лише податки і збори, які входять до складу податкової системи, та внески до державних соціальних фондів, а й інші обов'язкові платежі державі неподаткового характеру);
- 2) ширший, який базується на урахуванні при оцінюванні податкового і фіскального навантаження корупційної складової (у юридичної особи може виникнути потреба у сплаті так званих прихованих обов'язкових платежів для виконання певної законодавчо закріпленої умови)².

Податкове навантаження на юридичну особу у складі її фіскального або сукупного фінансового навантаження (з урахуванням і без урахування корупційної складової) може бути важливим індикатором для ухвалення інвестиційних рішень і визначення напрямів реформування не лише податкової системи, а й економічної політики держави загалом.

Четверта група, здебільшого західних, вчених-економістів розглядає податкове навантаження з частковим урахуванням ефекту перекидання податків (при його обчисленні не враховуються податки на споживання), використовуючи універсальний показник, який максимально спрощений і дає змогу проводити зіставлення у розрізі як окремих суб'єктів ринку, так і певних категорій юридичних осіб (для здійснення

¹ Цыгичко А. Н. Нормализация налоговой нагрузки / А. Н. Цыгичко. – М. : ИТРК, 2002. – С. 3.

² Бородин А. С. Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели / А. С. Бородин // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 7–8.

міжнародних порівнянь). Прикладом такого показника податкового навантаження на юридичну особу є загальна податкова ставка як відсоток прибутку, котра розраховується при складанні рейтингу “Ведення бізнесу” (належить до показників категорії “оподаткування”)¹.

Зазначимо, що інформація стосовно особливостей оподаткування юридичних осіб у певній країні (формується для інвесторів) базується на своєрідному симбіозі третього і четвертого підходів до розуміння податкового навантаження (хоча в цьому контексті доречніше говорити про фіскальне навантаження). Найчастіше описуються ті податки, збори та обов’язкові платежі неподаткового характеру, які створюють найбільший тягар для суб’єкта ринку.

Так, про оподаткування в Україні у 2012 р. надається така інформація для інвесторів². Базова ставка податку на прибуток становить 21 % (щодо дивідендів і приросту капіталу застосовується стандартна ставка податку). Юридичні особи також сплачують: єдиний соціальний внесок за ставками від 36,76 до 49,7 % залежно від категорії ризику платника; податок на землю у розмірі до 1 % від вартості земельної ділянки чи у фіксованій сумі за один гектар (якщо оцінювання земельної ділянки не проведене) залежно від місця розташування ділянки та її призначення; податок на житлову нерухомість за ставкою, прив’язаною до мінімальної заробітної плати на 1 січня поточного року, залежно від розміру нерухомості³; державне мито при зміні права власності на нерухомість (ставка 1 %) і транспортні засоби (ставка 5 %) разом із відрахуваннями до Пенсійного фонду за ставкою 1 % (щодо земельних ділянок і будівель) і 3 % (стосовно транспортних засобів).

Для порівняння: у Польщі прибуток компаній підлягає оподаткуванню за базовою ставкою корпоративного податку 19 %. Дивіденди, отримані польськими компаніями від компаній-нерезидентів, не оподатковуються, а щодо приросту капіталу застосовується базова ставка податку. Юридичні особи країни також сплачують: збір з капіталу у розмірі 0,5 % від частки капіталу; податок на власне нерухоме майно (земельні

¹ Рейтинг “Ведення бізнесу” складається щороку Світовим банком.

² Ukraine Highlights // International Tax 2012 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlights_2012_Ukraine.pdf.

³ Інформація формувалася до перенесення терміну запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

ділянки, будівлі, споруди) за ставками, котрі встановлюють адміністративно-територіальні одиниці; соціальні платежі; гербовий збір; податок на трансакції (продаж, зміна прав власності, позики); тоннажний податок (судноплавні компанії, у разі вибору сплати цього податку замість оподаткування податком на прибуток)¹.

Ознайомившись із інформацією про податки та інші обов'язкові платежі, які створюють найбільший фіскальний тягар для юридичної особи, можна сформулювати уявлення про вплив обов'язкових вилучень на користь держави на фінансово-господарську діяльність цієї особи (у тій чи іншій країні). Проте така інформація дає дуже приблизне уявлення про кількісний і якісний вимір податкового навантаження.

Ставка оподаткування компанії в рейтингу “Ведення бізнесу” – інформативніший показник, який частково враховує ефект перекидання податків, але також не дає змоги різнобічно оцінити податкове навантаження. На нашу думку, для оцінювання такого навантаження на юридичну особу (особливо для цілей оптимізації оподаткування на мікрорівні та з метою здійснення податкового контролю органами податкової служби) необхідно проаналізувати низку показників, які пропонують розраховувати (брати до уваги) науковці, віднесені нами до першої та другої груп.

Отже, податкове навантаження на юридичну особу може визначатися:

- 1) одним показником, який розраховується в абсолютному вимірі або співвідношенням. При розрахунку відносних показників у чисельник ставиться сума податків, які підлягають сплаті до бюджету, а у знаменник – величина, яка характеризує результативність діяльності підприємства, наприклад, виручка від реалізації продукції, додана вартість і т. ін. Характерними рисами методик, базованих на таких показниках (зазначені методики широко висвітлювались в економічній літературі²), є простота розрахунку, універсальність застосування та узагальненість результату. Водночас більшість цих показників не враховує структури податків, які сплачує юридична особа, і особливості фінансово-господарської діяльності;

¹ Poland Highlights // International Tax 2011 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://krefeld.ihk.de/media/upload/polenreise/imap/20110315/polen_tax_highlight_2011.pdf.

² Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия / А. В. Трошин // Финансы. – 2000. – № 5. – С. 44–47.

- 2) кількома кількісними показниками, які характеризують вплив податків на певні напрями господарської діяльності та/або окремі результати фінансово-економічної діяльності суб'єкта ринку. Методики визначення податкового навантаження юридичної особи, які ґрунтуються на розрахунку кількох показників, можуть також містити абсолютні й відносні показники;
- 3) сукупністю кількісних (як абсолютних, так і відносних) та інших показників.

Однією з перших методик визначення податкового навантаження на мікрорівні на основі кількох (загальних і часткових) показників запропонувала Т. К. Островенко¹. У її методиці загальні показники базуються на зіставленні загального обсягу податкових платежів (вилучень) із результуючими показниками. Так, було запропоновано розраховувати податкове навантаження: на доходи – шляхом ділення податкових вилучень на виручку від реалізації; на фінансові ресурси юридичної особи – на основі співвідношення податкових платежів і середньорічної суми валюти балансу; на власний капітал – шляхом ділення податкових вилучень на середньорічну суму власного капіталу згідно з балансом; на прибуток до оподаткування – на підставі відношення податкових платежів та прибутку до оподаткування. Загальним обсягом податкових платежів науковець вважає суму податків і зборів, які сплачує юридична особа, з урахуванням штрафів та пені.

Часткові показники податкового навантаження у методиці Т. К. Островенко базуються на порівнянні певних груп податків та зборів із джерелами їх сплати. Так, пропонується розраховувати податкове навантаження: на реалізацію – шляхом ділення суми податків і зборів на обсяг продажу; на собівартість – як частку від ділення суми податкових платежів, що відносять на витрати, на собівартість реалізованої продукції; на валовий прибуток (до оподаткування) – шляхом ділення податків і зборів, джерелом сплати яких є фінансовий результат, на валовий прибуток; на чистий прибуток – на підставі співвідношення податкових платежів і чистого (нерозподіленого) прибутку².

Останнім часом методики визначення податкового навантаження удосконалюються за двома напрямками:

¹ *Островенко Т. К.* Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т. К. Островенко // *Аудиторские ведомости.* – 2001. – № 9. – С. 54–57.

² Там же. – С. 55–57.

- щодо розрахунку показників податкового навантаження на юридичну особу;
- стосовно показників податкового навантаження.

В економічній літературі пострадянського простору лише окремі автори, серед яких А. С. Бородіна, А. В. Ігнатов, Б. А. Теслюк, А. П. Гофтман, чітко розмежують поняття “розрахунок показника” і “оцінювання показника”. Ми також проводимо таке розмежування, вважаючи, що розрахунок показника податкового навантаження – це його визначення за допомогою математичної формули, натомість оцінювання передбачає зіставлення певних, насамперед розрахованих, показників із заданими параметрами (наприклад, оцінка податкового навантаження на підприємство, що становить 53 % від валового прибутку як високого чи помірного, можлива лише на основі його порівняння з податковим навантаженням на інші підприємства країни чи за її межами).

Крім того, слід розрізнити кількісну та якісну оцінку податкового навантаження на юридичну особу. Перше полягає в розрахунку показників і їх порівнянні із середніми чи оптимальними значеннями показників відносного податкового навантаження на підприємство (в умовах чинного податкового законодавства), виявленні відхилень. Якісне оцінювання передбачає визначення складу абсолютного податкового навантаження, закономірностей у його структурних змінах і динаміці¹.

У науковій періодиці були висвітлені такі підходи до оцінювання податкового навантаження на юридичну особу (насамперед для цілей оптимізації оподаткування на мікрорівні, яка потребує найбільшої деталізації оцінки):

- 1) зіставлення двох показників податкового навантаження, розрахованих на підставі різних базових показників (такого підходу дотримуються, зокрема, А. В. Ігнатов² та Б. А. Теслюк³);
- 2) визначення допустимих меж для показника податкового навантаження на юридичну особу⁴;

¹ *Бородіна А. С.* Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия / А. С. Бородіна // *Налоги и налогообложение*. – 2011. – № 9. – С. 5.

² *Ігнатов А. В.* Применение методик налогового планирования: фатальная неизбежность как следствие несправедливости налогообложения / А. В. Ігнатов // *Налоги и налогообложение*. – 2005. – № 2. – С. 26–28.

³ *Теслюк Б. А.* Оценка налогового бремени предприятия / Б. А. Теслюк // *Управленческий учет*. – 2004. – № 3. – С. 21–29.

⁴ *Гофтман А. П.* Новые тенденции в налоговом планировании / А. П. Гофтман // *Научные труды ВЭО России*. – 2006. – Т. 76. – С. 115–118.

- 3) порівняння показників податкового навантаження і податкового потенціалу юридичної особи¹;
- 4) емпіричні дослідження рівня податкового навантаження на підприємство²;
- 5) комплексний підхід до оцінки податкового навантаження на юридичну особу³, що значною мірою є симбіозом перших чотирьох підходів.

Комплексний підхід до оцінки податкового навантаження на юридичну особу передбачає оцінювання:

- розподілу абсолютного податкового навантаження між джерелами сплати податків і зборів;
- структури абсолютного податкового навантаження;
- відповідності абсолютного податкового навантаження на юридичну особу показникам її податкового потенціалу, а також відповідності фіскального навантаження й абсолютного податкового навантаження;
- динаміки податкового навантаження;
- відповідності відносного податкового навантаження галузевому податковому навантаженню;
- впливу показників діяльності юридичної особи на відносні показники податкового навантаження;
- впливу податкових ризиків на відносні показники податкового навантаження на юридичну особу;
- відповідності відносних показників податкового навантаження оптимальним середнім показникам податкового навантаження на підприємство.

Комплексний підхід дає змогу не тільки отримати інформацію про відповідність (невідповідність) фактичних показників податкового навантаження певним критеріальним значенням, а й виявити причини таких відповідностей (невідповідностей), потенціал і напрями податкової оптимізації на мікрорівні.

¹ Дрожжина И. А. Методика определения налоговой нагрузки с учетом налогового потенциала экономического субъекта / И. А. Дрожжина // Финансы. – 2009. – № 6. – С. 33–38.

² Оценка налоговой нагрузки // Налоговое планирование [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pnalog.ru/material/ocenca-nalogovoi-nagruzki>.

³ Бородина А. С. Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия / А. С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 5–13.

Структура абсолютного податкового навантаження оцінюється в розрізі платежів податкового характеру, сплачуваних юридичною особою як платником податків. Вона дає змогу окреслити види обов'язкових платежів, частка яких більш значима порівняно з іншими платежами.

Оцінка динаміки показників (абсолютних) податкового навантаження дає можливість визначити темпи їх зростання й приросту і використовувати результати оцінювання з метою податкового планування та контролю (у тому числі контролю, здійснюваного органами податкової служби). Утім, результати такого оцінювання особливо важливі для цілей стратегічного податкового планування на мікрорівні, оскільки дають змогу прогнозувати динаміку податкового навантаження з урахуванням темпів зростання та приросту абсолютного податкового навантаження.

Зіставлення нарахованих і сплачених податків і зборів допомагає оцінити податкову заборгованість, яка виникла перед бюджетом і державними соціальними фондами, і спрогнозувати можливі пені й штрафи. На підставі інформації, отриманої за підсумками такого зіставлення, доцільно прогнозувати податкові ризики.

Порівнюючи податкове та фіскальне навантаження, фінансовий менеджер може зробити висновок про частку інших обов'язкових платежів у загальному їх обсязі. Зазвичай інші обов'язкові платежі є значно меншими, ніж абсолютне податкове навантаження.

Порівняння податкового навантаження на юридичну особу з показником податкового потенціалу дає змогу оцінити масштабність (ефективність) застосування методів податкової оптимізації. При цьому податковий потенціал – це абсолютне податкове навантаження, обчислене з урахуванням передбачених законодавством стандартних (максимальних) ставок податків і зборів та без урахування податкових пільг.

Оцінка розподілу абсолютного податкового навантаження залежно від джерела сплати податків та зборів характеризує структуру джерел фінансування платежів податкового характеру. До таких джерел належать:

- витрати юридичної особи;
- фінансові результати юридичної особи;
- прибуток;
- ціна продукції.

Оцінювання динаміки відносних показників податкового навантаження юридичної особи дає можливість виявити тенденції оподаткування компанії. Результати такого оцінювання можуть використовуватись і для цілей податкового планування на мікрорівні, і для здійснення

податкового контролю органами податкової служби (як індикатор для виявлення тих суб'єктів ринку, які з великим ступенем імовірності ухиляються від сплати податків або особливо активно використовують прогалини податкового законодавства з метою зменшення своїх податкових зобов'язань).

Оцінювання відповідності відносного податкового навантаження галузевому податковому навантаженню полягає у зіставленні окремих відносних показників податкового навантаження на певний суб'єкт ринку із середніми показниками податкового навантаження в галузі економіки, до якої належить цей суб'єкт. Зазначимо, що наявна у вільному доступі статистична інформація недостатня для розрахунку галузевих показників податкового навантаження. На її базі можна обчислити лише показник податкового навантаження на виручку від реалізації товарів і послуг, що є малозначущим для оцінювання. Водночас органи податкової служби володіють дещо більшою інформаційною базою стосовно показників фінансово-господарської діяльності платників податків, що розширює можливості такого оцінювання.

На думку експертів, розрахункові показники не повинні відрізнятись від галузевих показників податкового навантаження більш ніж на 10 %. Це оптимальне відхилення, яке можна пояснити масштабами підприємства, регіональними особливостями ведення бізнесу і т. ін.¹ Якщо розрахункові показники нижчі галузевих більш ніж на 10 %, для фінансового менеджера це означає, що оптимізація оподаткування проводиться з великими ризиками і підлягає корекції (органи податкової служби мають реагувати на це шляхом проведення контрольних заходів щодо такої юридичної особи).

Оцінювання впливу показників діяльності юридичної особи на показники відносного податкового навантаження дає змогу не лише виявити можливі зв'язки між ними, а й використати його результати для податкового планування (на мікрорівні). Такий вид оцінювання не передбачає частого використання і проводиться за допомогою "Пакета аналізу" програмного комплексу Microsoft Excel, що уможливає його здійснення в максимально короткі строки і з мінімальними витратами праці.

Вплив показників фінансово-господарської діяльності юридичної особи на показники відносного податкового навантаження оцінюється

¹ *Бородин А. С.* Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия / *А. С. Бородин* // *Налоги и налогообложение.* – 2011. – № 9. – С. 9.

на базі регресійного аналізу, який полягає у визначенні аналітичного виразу зв'язку у вигляді рівняння регресії. Найчастіше таке оцінювання проводиться на основі парної (однофакторної) регресії.

При здійсненні регресійного аналізу результативною ознакою є показники податкового навантаження, а факторною – фінансово-економічної діяльності юридичної особи. Використовуються, зокрема, такі показники діяльності юридичної особи (промислового підприємства), як рентабельність основної діяльності, рентабельність продажу, рентабельність активів, фондоддача, продуктивність праці, абсолютна ліквідність.

Недоліком застосування парної регресійної моделі для оцінювання податкового навантаження є необхідність проведення аналізу на підставі не менше ніж шести – семи спостережень, тобто підприємство повинно існувати не менш як шість років. Відповідно значно звужується коло юридичних осіб, до яких можна застосувати такий вид оцінювання.

Оцінювання впливу податкових ризиків на податкове навантаження зводиться до розрахунку величини податкових ризиків та її зіставлення з величиною податкового навантаження на виручку від реалізації, відтак визначається якість оптимізації податкового навантаження (на мікрорівні). Найпоширенішим податковим ризиком (для суб'єкта ринку) є ризик податкового контролю (донарахування сум податків, штрафів і пені)¹.

Відповідність відносних показників податкового тягаря його нормативним показникам оцінюється шляхом зіставлення розрахункових показників із критеріями оцінювання, в ролі яких можна використовувати експертні оцінки.

Експертні оцінки по суті є суб'єктивними, оскільки різні фахівці щодо того самого питання можуть висловлювати неоднакові міркування. Але позаяк в основу кожного з таких міркувань покладено певну інформацію, накопичений досвід, результати аналізу об'єктивної дійсності, то можна очікувати, що відмінності між міркуваннями не будуть значними або їх подолання можливе шляхом взаємної корекції з урахуванням додаткової інформації від інших експертів. Цей висновок є обґрунтованим, бо при збільшенні обсягу об'єктивної інформації про процес зазви-

¹ Мигунова М. И. Классификация и оценка рисков налогового контроля / М. И. Мигунова, Т. А. Церкунов // Проблемы современной экономики. – 2006. – № 1/2. – С. 236–241.

чай підвищується ступінь правдоподібності гіпотез, які висуваються, відбувається їх трансформація у наукове знання.

Щоправда, цінність експертної інформації можна визначити лише на підставі її всебічного аналізу, зіставлення з іншими оцінками податкового навантаження на юридичну особу.

На завершення укотре підкреслимо, що користувачам потрібна різна за набором показників і рівнем деталізації інформація про податкове навантаження на юридичну особу. Комплексної (різнобічної) оцінки потребують власне суб'єкти ринку для прийняття управлінських рішень; органам податкової служби необхідна методика оцінювання податкового навантаження на підставі аналізу низки загальних і часткових показників (розрахованих за математичними формулами), яка дасть змогу насамперед виявити платників податків, котрі ухиляються від їх сплати; для держави важливо аналізувати ті загальні й часткові показники, що можуть використовуватись як індикатори для ухвалення рішень стосовно удосконалення податкової системи.

1.4. ВИКОРИСТАННЯ ПОКАЗНИКІВ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В МІЖНАРОДНИХ РЕЙТИНГОВИХ СИСТЕМАХ

Податкове навантаження є одним із індикаторів, що враховуються в міжнародних рейтингових системах. Зважаючи на значущість і вплив податків на поведінку економічних агентів, введення індикаторів податкового навантаження в системи рейтингування дає змогу провести якісне та кількісне оцінювання стану податкової системи країни, порівнюючи її з відповідними зарубіжними аналогами. У свою чергу, оцінки стану податкової системи стають складовими загальніших оцінок умов ведення бізнесу, інвестиційної привабливості певної країни, її конкурентоспроможності тощо.

Особливістю міжнародних рейтингів, яка приваблює широке коло користувачів, є відносна простота й наочність порівнянь за певним критерієм протягом визначеного періоду часу, що формує у реципієнтів початкове (нерідко помилкове) уявлення про об'єкт рейтингування.

Причиною популярності рейтингових систем є інтенсифікація світового руху капіталу в пошуках: а) "тихої гавані", б) "галузі надприбутків". Така міграція капіталу стала наслідком розвитку фінансових ринків у розвинутих країнах (створення інститутів спільного інвестування, хедж-фондів, недержавних пенсійних фондів, формування ринків по-

хідних цінних паперів), а також концентрації фінансових ресурсів у країнах із надмірним профіцитом за рахунком товарних операцій (із відповідним використанням коштів у країнах з дефіцитом платіжного балансу).

Іншою причиною посилення попиту на послуги рейтингових агентств є перманентна волатильність ринків, прискорення динаміки циклів економічної кон'юнктури.

Отже, інтенсивна та непередбачувана макроекономічна динаміка в умовах посилення фінансових взаємозв'язків формує стійкий інституційний попит на інформацію міжнародних рейтингових систем.

У цьому контексті можна виокремити такі тенденції:

1. *Збільшення кількості рейтингів і розширення географії їх розробників*, зумовлене підвищенням інституційного попиту (населення, публічних органів, міжнародних установ) на результати міжнародних рейтингових агентств та організацій унаслідок глобалізації й транснаціоналізації економічних відносин. Загальна кількість рейтингів, які використовують дані про рівень оподаткування, зростає в 2012 р. порівняно з 2000 р. з трьох до десяти (табл. 1.9).
2. *Поступове удосконалення рейтингових систем шляхом доповнення якісних оцінок* (за результатами опитування експертів, аналітиків, установ) *кількісними* (даними офіційної статистики, результатами спеціальних статистичних спостережень), спрямоване на підвищення обґрунтованості отриманих міжнародних порівнянь, *удосконалення інструментів порівняльного аналізу* введенням універсальних, статистично доступних показників (табл. 1.10).
3. *Регулярне удосконалення методологічного апарату рейтингів* шляхом перегляду вагових коефіцієнтів окремих індикаторів з огляду на динаміку об'єкта дослідження.
4. *Розширення, доповнення бази порівняння* через внесення до переліку країн із ринками, що формуються, транзитивних економік тощо.

Разом із зазначеними позитивними тенденціями досвід міжнародних рейтингових порівнянь дає можливість встановити низку недоліків, притаманних такій формі аналізу даних:

1. *Публічна спрямованість* – розробники рейтингів здебільшого орієнтуються на широкий загал користувачів, яким бракує знань для оцінювання якості проведених досліджень і розрахунків. Це призводить до *надмірного спрощення підходу до порівняння та обов'язково вибіркового характеру спостережень*.

Таблиця 1.9

Міжнародні рейтинги, що використовують інформацію про рівень податкового навантаження

№ з/п	Рейтинг	Видавець (розробник)	Дата початку публікації (в Україні)	Тип індикатора, об'єкт оцінки
1	Індекс сприйняття корупції (Corruption Perception Index) ⁱ	Transparencу International (Університет Пассая)	1995 (1995)	Якісний. <i>Критерій:</i> прозорість системи державних фінансів
2	Індекс міжнародної конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index) ⁱⁱ	Всесвітній економічний форум (Колумбійський університет)	1979 (2004)	Змішаний. <i>Критерій:</i> макроекономічне середовище / підкритерій: 3.01. Баланс бюджету (Government budget balance). <i>Критерій:</i> ефективність товарних ринків / підкритерій: 6.04. Рівень та ефекти оподаткування (Extent and effect of taxation); 6.05. Загальна податкова ставка (Total tax rate)
3	Світовий рейтинг конкурентоспроможності	Інститут розвитку менеджменту (Швейцарія)	1989 (2007)	Змішаний. <i>Критерій:</i> ефективність державної влади / податкова політика
4	Рівень економічної свободи ⁱⁱⁱ	The Wall Street Journal (Heritage Foundation)	1995	Змішаний. <i>Критерій:</i> індекс економічної свободи / рівень фіскальної свободи
5	Умови ведення бізнесу (Doing Business) ^{iv}	РwС (Світовий банк)		Змішаний. <i>Критерій:</i> сплаата податків
6	Глобальний інноваційний індекс (Global Innovation Index) ^v	Бостонська консалтингова група (BCG)	2009	Змішаний. <i>Критерій:</i> загальний рівень оподаткування прибутку

Закінчення табл. 1.9

№ з/п	Рейтинг	Видавець (розробник)	Дата початку публікації (в Україні)	Тип індикатора, об'єкт оцінки
7	Індекс інноваційної спроможності (Innovation Saracity Index) ^{vi}		2008	Змішаний. <i>Критерій:</i> загальний рівень оподаткування
8	Глобальний інноваційний індекс (Global Innovation Index) ^{vii}	INSEAD INSEAD, Cornell University	2008	Змішаний. <i>Критерій:</i> інститути / підкритерій: 1.3.3. Загальний рівень оподаткування

ⁱ Transparency International [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.transparencys.org/policy_research/surveys_indices/cpi.

ⁱⁱ The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2012. – xiv+529 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf.

ⁱⁱⁱ Executive Highlights [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.heritage.org/index/pdf/2011/Index2011_ExecutiveHighlights.pdf.
^{iv} Overall Paying Taxes ranking // PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-the-data-tables-pdf.pdf>.

^v Global Innovation Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Global_Innovation_Index; http://www.globalinnovationdex.org/gii/main/previous/2010-11/FullReport_10-11.pdf.

^{vi} The Innovation for Development Report 2010–2011 / ed. by A. López-Claros [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.innovationfordevelopmentreport.org/ici.html>.

^{vii} The Global Innovation Index 2012: Stronger Innovation Linkages for Global Growth / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau : INSEAD, 2012. – 464 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2012_Report.pdf.

Складено автором.

Таблиця 1.10

**Основні показники оцінювання рівня податкового навантаження
в міжнародних рейтингових системах**

Рейтинг (видавець)	Номинальна ставка, %	Ефективна середня ставка, %	Ефективна гранична ставка, %	Податковий коефіцієнт, % ВВП	Рівень оподаткування прибутку, %	Загальна кількість податкових платежів, од.	Витрати часу на сплату податків, год.	Експертне оцінювання за результатами опитування
Індекс сприйняття корупції (TI)								+
Індекс міжнародної конкурентоспроможності (WEF)					+			
Світовий рейтинг конкурентоспроможності (IMD)	+	+		+	+			
Рівень економічної свободи (HF)	+		+	+				
Умови ведення бізнесу (WB, PwC)					+	+	+	
Глобальний інноваційний індекс (BCG)					+			
Індекс інноваційної спроможності					+			
Глобальний інноваційний індекс (INSEAD)					+			

Примітка: курсивом наведено рейтинги, де показники податкового навантаження є похідними від інших рейтингів (наведені жирним текстом).

Складено автором.

2. Переоцінення ролі рейтингів користувачами.

Наприклад, рейтинг Doing Business оцінює загальні умови ведення бізнесу в певній країні, а тому є одним із факторів, що впливає на інвестиційну активність іноземних інвесторів.

Не применшуючи його ролі, зауважимо, що безпосереднього зв'язку між місцем країни в рейтингу і часткою прямих іноземних інвестицій у її ВВП немає, про що свідчать дані табл. 1.11. Зокрема, серед країн ЄС найбільша частка прямих іноземних інвестицій у ВВП у 2011 р. мала місце у Люксембурзі, що посідає 56-те загальне місце в рейтингу-2013¹ і 14-те місце – за категорією “сплата податків”, та в Бельгії, що посідає відповідно 33-те і 75-те місця. Натомість лідер рейтингу серед країн ЄС за категорією “сплата податків” – Ірландія (6-те місце) мала втричі меншу, ніж Бельгія, частку інвестицій у ВВП, до того ж вона знизилася у 2011 р. порівняно з 2010 р.

Розглянемо ще два приклади.

Дві країни з однаковою часткою прямих іноземних інвестицій у ВВП (Великобританія і Словаччина) посідали відповідно 7-ме і 46-те загальні місця в рейтингу і 16-те та 100-те – за категорією “сплата податків”.

Із трьох прибалтійських країн найбільшу частку ПІІ у ВВП у 2011 р. мала Латвія (5,5 %), що посідає нижче місце в рейтингу, ніж Естонія.

Усе зазначене дає змогу зробити висновок, що інвестиційна активність іноземних інвесторів формується під впливом не лише позиції країни у рейтингах, а й багатьох факторів, вирішальну роль серед яких відіграють макроекономічна стабільність, захист прав власності, рівень корупції.

3. Створення асиметричного інформаційного обміну в суспільстві через:

- а) вплив на поведінку суб'єктів ринку – потенційних інвесторів, кредиторів;
- б) методологічні обмеження при застосуванні рейтингових оцінок у наукових дослідженнях, зокрема:
 - невідповідність даних у спостереженні фактичному стану об'єкта дослідження;
 - часова невідповідність (2–5-річний часовий лаг між датою оприлюднення рейтингу та датою, на яку наводиться врахована в ньому статистична і фактична інформація (для індексу сприйняття коруп-

¹ Рейтинг “Ведення бізнесу – 2013” базується на аналізі показників країн за 2011 р.

Таблиця 1.11

**Позиції в рейтингу “Ведення бізнесу – 2013” та частка ПІІ у ВВП
країн ЄС**

Країна	Місце в рейтингу		Частка ПІІ у ВВП (2011 р.), %	Зміна частки ПІІ у 2011 р. порівняно з 2010 р., в. п.
	загальне	за категорією “сплата податків”		
Данія	5	13	4,4	6,8
Великобританія	7	16	2,2	-0,1
Фінляндія	11	23	0,0	-2,8
Швеція	13	38	2,3	2,6
Ірландія	15	6	6,0	-6,7
Німеччина	20	72	1,1	-0,3
Естонія	21	50	0,8	-7,3
Латвія	25	52	5,5	3,9
Литва	27	60	2,8	0,7
Австрія	29	77	3,4	2,3
Португалія	30	77	4,3	3,1
Нідерланди	31	29	1,9	3,1
Бельгія	33	75	18,0	0,7
Франція	34	53	1,5	0,2
Словенія	35	63	2,2	1,4
Кіпр	36	31	1,1	-2,2
Іспанія	44	34	1,8	-1,1
Словаччина	46	100	2,2	1,7
Угорщина	54	118	3,4	1,6
Польща	55	114	2,8	0,9
Люксембург	56	14	558,1	172,1
Чехія	65	120	2,5	-0,6
Болгарія	66	91	3,5	1,1
Румунія	72	136	1,4	-0,4
Італія	73	131	1,5	1,1
Греція	78	56	0,6	0,5
Мальта	102	27	7,1	-5,8

Складено за: *Nowak O.* EU and Member States balance of payments during the economic turmoil / *O. Nowak* // Eurostat. Statistics in Focus. – 2012. – № 32 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-032/EN/KS-SF-12-032-EN.PDF; *Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises* / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2013. – 282 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>.

- ції – три – п’ять років, індексів глобальної конкурентоспроможності – два – три роки, індексу свободи – три – чотири роки));
- неоднорідність (гетероскедастичність) спостережень у вибірці, статистична необґрунтованість припущень, відсутність прямого взаємозв’язку між індикаторами, за якими оцінюється податкова система країни, використовуваними для визначення її місця в рейтингу, і фактичними параметрами такої податкової системи (величини податкових ставок), а також загальноприйнятими показниками, застосовуваними для її оцінювання в наукових дослідженнях (податковий коефіцієнт, імпліцитні ставки податків).

Розглянемо, як виникає асиметрична інформація через відсутність взаємозв’язку між місцем країни у рейтингу “Ведення бізнесу” за підкатегорією “кількість платежів” (категорія “сплата податків”) та складністю її податкової системи (табл. 1.12).

Так, за підкатегорією “кількість платежів” лідирують Швеція і Мальта (відповідно чотири і шість платежів на рік). Вісім країн ЄС (Ірландія, Великобританія, Фінляндія, Іспанія, Естонія, Греція, Португалія і Чехія) посідають однакове місце за цією підкатегорією. До складу податкових систем усіх цих країн входить доволі велика кількість податків і зборів. Наприклад, розглянемо склад податкових систем Швеції – лідера рейтингу, і Великобританії.

Основні податки і збори (перелік невичерпний) у Швеції у 2010 р.¹:

- 1) податок на доходи фізичних осіб;
- 2) корпоративний податок;
- 3) податок на дивіденди нерезидентів;
- 4) гербовий збір;
- 5) внески до державних соціальних фондів;
- 6) податки на нерухомість:
 - приватні будинки для однієї-двох сімей;
 - багатоквартирні будинки;
 - комерційну нерухомість;
 - нерухомість виробничого призначення;
 - нерухомість підприємств – виробників електроенергії (гідро- і вітроенергетики);
- 7) ПДВ;

¹ Taxes in Sweden 2010 : An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden / The Swedish Tax Agency [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se/download/18.616b78ca12d1247a4b2800025728/10411.pdf>.

Таблиця 1.12

**Позиції в рейтингу “Ведення бізнесу – 2013” за категорією
“сплата податків” країн ЄС та України**

Країна	Місце в рейтингу за категорією “сплата податків”	Кількість платежів	Витрати часу, год	Загальна податкова ставка, % від прибутку
Ірландія	6	8	80	26,4
Данія	13	10	130	27,7
Люксембург	14	23	59	21,0
Великобританія	16	8	110	35,5
Фінляндія	23	8	93	40,6
Мальта	27	6	139	41,6
Нідерланди	29	9	127	40,1
Кіпр	31	28	147	23,0
Іспанія	34	8	167	38,7
Швеція	38	4	122	53,0
Естонія	50	8	85	67,3
Латвія	52	7	264	36,6
Франція	53	7	132	65,7
Греція	56	8	202	44,6
Литва	60	11	175	43,7
Словенія	63	11	260	34,7
Німеччина	72	9	207	46,8
Бельгія	75	11	156	57,7
Австрія	77	12	170	53,1
Португалія	77	8	275	42,6
Болгарія	91	15	454	28,7
Словаччина	100	20	207	47,9
Польща	114	18	286	43,8
Угорщина	118	12	277	50,3
Чехія	120	8	413	49,2
Італія	131	15	269	68,3
Румунія	136	41	216	44,2
Україна	137	28	491	55,4

Складено за: Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2013. – 282 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>.

- 8) акцизи на:
- тютюнові вироби;
 - алкогольні напої;
 - проміжне споживання;
- 9) податки на власників транспортних засобів:
- податок на транспортні засоби;
 - збір за користування дорогами;
 - податок за перевантаженість доріг Стокгольма;
 - податок на виплати від страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів;
- 10) податки на енергетичні продукти й екологічні податки:
- загальний енергетичний податок;
 - податок на атомну енергію;
 - податок на двоокис вуглецю;
 - податок на сірку;
 - податок на окиснення;
 - податок на добрива і біоциди;
 - податок на гравій;
 - збори на відходи;
- 11) мита та інші імпорتنі податки;
- 12) податки на лотереї та азартні ігри;
- 13) податки на рекламу.
- Структуру податкових платежів у Великобританії наведено в табл. 1.13.

Таблиця 1.13

Податки і збори у Великобританії у 2012 р.

Income tax (gross of tax credits)	ПДФО (до вирахування податкового кредиту)
of which:	у тому числі:
Pay as you earn	із заробленого доходу
Self assessment	ПДФО з іншого доходу
Corporation tax ^a	Корпоративний податок
Petroleum revenue tax	Податок на обсяг видобутої нафти
Capital gains tax	Податок на приріст капіталу
Inheritance tax / Capital transfer tax / Estate duty	Податок на спадщину
Stamp duties	Гербові збори

Закінчення табл. 1.13

of which:	у тому числі:
Stamp duty land tax	Земельний гербовий збір
Stamp taxes on shares	Гербовий збір щодо реєстрації / зміни прав власності (пайової участі у капіталі компанії і т. ін.)
National Insurance contributions (NICs) ^b	Обов'язкові внески до державних соціальних фондів
Value added tax (VAT) ^c	ПДВ
Fuel duties	Акцизи на паливо
Tobacco duties	Акцизи на тютюнові вироби
Spirits duties	Акцизи на спирт
Wine duties	Акцизи на вино
Beer and cider duties	Акцизи на пиво і сидр
Betting and gaming duties	Збори на азартні ігри і парі
Air passenger duty	Збір з пасажирів авіатранспорту
Insurance premium tax	Податок на страхові виплати
Landfill tax	Податок на звалища
Climate change levy	Збір за зміну клімату (екологічний)
Aggregates levy	Інші збори
Customs duties and levies	Мита та митні збори
Bank levy	Збір на банківські операції
Other HMRC receipts ⁱ	Інші надходження, які контролює податкова служба Великобританії
Total HMRC	Усі податки та збори, які контролює податкова служба Великобританії
Vehicle excise duties	Акцизи на автомобілі
Business rates	Збори на бізнес
Council tax / Community charge / Domestic rates ^d	Місцеві податки і збори
Other taxes and royalties ^e	Інші податкові платежі

Складено за даними казначейства Великобританії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifs.org.uk/fiscalFacts/fiscalAggregates>; http://www.ifs.org.uk/ff/revenue_composition.xls.

Відтак і Швеція, й Великобританія мають складні податкові системи, про що не можна отримати уявлення з інформації про значення індикатора “кількість платежів”, що наводиться в рейтингу “Ведення бізнесу”. У користувачів, не обізнаних із методологією визначення індикаторів (а такими є їх переважна більшість), така інформація створює ілюзії розвитку податкових систем європейських країн у бік зменшення кількості податків і зборів. Ці ілюзії, у свою чергу, можуть спричинити помилкові управлінські рішення, спрямовані на покращання позицій тієї чи іншої країни в рейтингу, наприклад, рішення про радикальний перегляд складу податкової системи.

Асиметричний інформаційний обмін можливий також через відсутність прямого взаємозв'язку між рейтингом країни за підкатегорією “загальна податкова ставка” й величиною ставок податку на прибуток і податку на приріст вартості капіталу, а також імпліцитної ставки податків на капітал.

За підкатегорією “загальна податкова ставка” найкращі позиції в рейтингу за такими країнами ЄС, як Люксембург, Кіпр, Ірландія, Данія і Болгарія. Дві з них – Люксембург і Данія – мають відносно високі базові ставки корпоративного податку (відповідно 28,8 і 25 %¹), до того ж Данія у 2011 р. була лідером серед країн ЄС за рівнем податкового коефіцієнта (48,1 %), а в 2009 р. – лідером за величиною імпліцитної ставки податків на капітал – 39 % (інформації за 2010 р. по Данії немає)². Високий рівень податкового коефіцієнта спостерігався і в Люксембурзі – 37,1 % (інформації про величину імпліцитної ставки податків на капітал у Люксембурзі також немає).

Базова ставка оподаткування прибутку в Ірландії доволі низька – 12,5 %, проте вона застосовується щодо прибутку від комерційної діяльності, тоді як некомерційний прибуток оподатковується за ставкою 25 %, а приріст капіталу в 2011 р. підлягав оподаткуванню за ставками 25 і 40 % (з 2012 р. – 30 і 40 %)³. Імпліцитна ставка податків на капітал в Ірландії у 2010 р. становила 14 %, що значно більше, ніж у Латвії, Литві й

¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 36 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

² Ibid. – P. 256–258.

³ Ireland Highlights // International Tax 2011 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/\\$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf](https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf).

Естонії, які мають гірші позиції в рейтингу за підкатегорією “загальна податкова ставка”.

Доволі низька загальна податкова ставка як відсоток прибутку (показник рейтингу “Ведення бізнесу”) у Данії зумовлена насамперед тим, що у країні більшість програм соціального страхування фінансуються з бюджету. За окремими програмами суб’єкти ринку – роботодавці сплачують до державних соціальних фондів невеликі внески у фіксованих сумах. Крім того, Данія мінімізувала податкове навантаження на підприємницький сектор, але вибрала стратегію одного з найвищих у ЄС податкового навантаження на фізичних осіб і на споживання (ставки податку на доходи фізичних осіб (максимальна) і ПДВ становлять відповідно 55,4 і 25 %).

На відміну від Данії, у Люксембурзі доволі висока ставка податку на прибуток поєднується зі ставкою внесків роботодавців до соціальних фондів, що перевищує аналогічний показник у таких країнах, як Ірландія, Кіпр і Мальта¹, котрі займають нижчі позиції у рейтингу за підкатегорією “загальна податкова ставка”.

З огляду на ці зауваження розглянемо місце України в основних міжнародних рейтингах, що використовують показник податкового навантаження (табл. 1.14).

Стисло проаналізуємо кожен із наведених рейтингів у контексті застосовуваних індикаторів оцінки податкового навантаження.

Рейтинг глобальної конкурентоспроможності (The Global Competitiveness Index, WEF) ґрунтується на комбінації загальнодоступних статистичних даних і результатів опитування керівників компаній – великого щорічного дослідження, яке проводиться Всесвітнім економічним форумом разом із мережею партнерських організацій – провідних дослідних інститутів і компаній у країнах, що аналізуються у звіті. Під час його проведення більше 11 тис. лідерів бізнесу були опитані у 134 державах. Анкета складена так, щоб охопити широке коло факторів, які впливають на бізнес-клімат. До звіту також вміщений детальний огляд сильних і слабких сторін конкурентоспроможності країн, що уможливає визначення пріоритетних сфер для формування політики економічного розвитку та ключових реформ.

¹ Social Security Programs Throughout the World Europe, 2012 // Social Security [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.

Таблиця 1.14

Динаміка позицій України в міжнародних рейтингах

Рейтинг	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<i>Індекс сприйняття корупції (TI)</i>	134	146	134	152	144	н. А.
<i>Індекс міжнародної конкурентоспроможності (WEF)</i>	73	72	82	89	82	73
– ефекти оподаткування	123	127	128	136	141	139
– загальна податкова ставка	101	107	106	113	117	120
Світовий рейтинг конкурентоспроможності (IMD)	54	56	57	57	56	н. А.
Рівень економічної свободи (HF)	133	152	162	164	163	161
Умови ведення бізнесу (WB)** ,	139 (144)	145 (146)	142 (147)	145 (149)	152	137
у тому числі:						
– загальна ставка податку*, %	56,6	57,2	57,2	55,5	57,1	55,4
– кількість податкових платежів*	147	147	147	135	135	28
– час на сплату податків*, год.	2085	848	736	657	657	491
<i>Глобальний інноваційний індекс (INSEAD)</i>	75	79	61	60	63	н. А.
Слага податків (PwC)	177	180	181	181	183	165

* Вказано фактичне значення індикатора, а не рейтингове місце, **жирним шрифтом** наведено рейтинги, де індикатор податкового навантаження впливає на міжнародний рейтинг країни;

** У дужках наведено переглянуте рейтингове місце згідно зі звітом наступного року.

Складено за щорічними рейтинговими звітами 2008–2013 років: The Global Competitiveness Report 2008–2009 / ed. by K. Schwab, M. E. Porter. – Geneva : World Economic Forum, 2008. – x+500 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2008-09.pdf; The Ukraine Competitiveness Report 2008: Towards Sustained Growth and Prosperity / ed. by M. D. Hanouz, T. Geiger. – Geneva : World Economic Forum, 2008. – 270 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.weforum.org/pdf/GlobalCompetitiveness_Reports/Ukraine.pdf; The Global Competitiveness Report 2008–2009 / ed. by K. Schwab, M. E. Porter. – Geneva : World Economic Forum, 2008. – x+500 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2008-09.pdf; The Global Competitiveness Report 2010–2011 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2010. – x+502 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf; The Global Competitiveness Report 2011–2012 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2011. – xiv+529 p. [Електронний ресурс].

ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf; The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab. – Geneva: World Economic Forum, 2012. – xiv+529 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf; Doing Business 2008 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2007. – 205 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIABW/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB08-FullReport.pdf>; Doing Business 2009 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2008. – 211 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/annual-reports/english/db09-fullreport.pdf>; Doing Business 2010: Reforming through Difficult Times / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2009. – 231 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB10-FullReport.pdf>; Doing Business 2011: Making a Difference for Entrepreneurs / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2010. – 267 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/annual-reports/english/db11-fullreport.pdf>; Ведение бизнеса – 2012: ведение бизнеса в условиях большей “прозрачности” / МБРР, Всемирный банк. – Вашингтон, 2012. – 36 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB12-Russian.pdf>; Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2013. – 282 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIABW/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>; Paying Taxes 2008. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying_taxes_2008_e.pdf; Paying Taxes 2009. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying_taxes/pdf/paying_taxes_2009.pdf; Paying Taxes 2010. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying_taxes/pdf/paytax-2010.pdf; Paying Taxes 2011. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying_taxes/pdf/paying_taxes-2011.pdf; Paying Taxes 2012. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>; Paying Taxes 2013. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying_taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf; Global Innovation Index 2007–2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalinnovationindex.org/previous/GII2007.pdf>; Global Innovation Index 2008–2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/gii/main/previous/2008-09/FullReport_08-09.pdf; The Global Innovation Index 2011: Accelerating Growth and Development / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau: INSEAD, 2011. – 381 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2011-Report.pdf>; The Global Innovation Index 2012: Stronger Innovation Linkages for Global Growth / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau: INSEAD, 2012. – 464 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2012_Report.pdf; IMD World Competitiveness Yearbook 2012. Overall ranking [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imd.org/~research/publications/wcy/upload/Overall_ranking_5_years.pdf.

У звіті ВЕФ наведено два індекси, на основі яких складаються рейтинги країн: індекс глобальної конкурентоспроможності (Global Competitiveness Index, GCI) та індекс конкурентоспроможності бізнесу (Business Competitiveness Index, BCI).

Основним інструментом узагальненої оцінки конкурентоспроможності країн є індекс глобальної конкурентоспроможності (GCI), створений для Всесвітнього економічного форуму професором Колумбійського університету К. Сала-і-Мартіном і вперше опублікований у 2004 р. Як запевняють представники ВЕФ, GCI постійно вдосконалюється на підставі тестування та консультацій із провідними експертами.

GCI складений з 12 доданків конкурентоспроможності, які детально характеризують конкурентоспроможність країн світу, що перебувають на різних рівнях економічного розвитку: “Якість інститутів”, “Інфраструктура”, “Макроекономічна стабільність”, “Здоров’я та початкова освіта”, “Вища освіта і професійна підготовка”, “Ефективність ринку товарів і послуг”, “Ефективність ринку праці”, “Розвинутість фінансового ринку”, “Технологічний рівень”, “Розмір внутрішнього ринку”, “Конкурентоспроможність компаній” та “Інноваційний потенціал”.

Цей рейтинг аналізує економічні, соціальні й інфраструктурні зміни в країні та оцінює макроекономічну стабільність і конкурентні переваги регіону за визначеними складовими.

Щодо колишніх радянських республік, то найкращу позицію у рейтингу 2010–2011 рр. займала Естонія – 33-тє місце, Литва – 53-тє, Азербайджан – 57-ме, Латвія – 70-тє, Казахстан – 72-ге. Україна за 2011 р. втратила сім позицій у рейтингу (89-тє місце). Грузія – на 93-му місці, Російська Федерація – на 63-му, Вірменія – на 98-му, Таджикистан – на 116-му, Киргизстан – на 121-му, Молдова – на 94-му.

У рейтингу 2012 р. за індикатором “рівень та ефекти оподаткування” (6.04 Extent and effect of taxation), отриманим за результатами опитувань представників національного та міжнародного бізнесу, Україна посіла 139-тє місце. Поряд із нею в рейтингу перебували Франція (128-ме), Данія (133-тє), Греція (138-ме), Бельгія (140-ве), Італія (141-ше) та Бразилія (144-тє місце). За критерієм “Загальна ставка оподаткування” (6.05 Total tax rate) Україна була на 120-му місці. Неподалік її розташувалися Швеція (116-тє місце), Австрія (117-тє), Бельгія (121-ше), Індія (123-тє) та Китай (125-тє місце)¹.

¹ The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2012. – xiv+529 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf.

Рейтинг Інституту розвитку менеджменту “Світовий рейтинг конкурентоспроможності” (Лозанна, Швейцарія) складається з 1989 р. Сьогодні до нього входять 59 країн. IMD-Lausanne вносить країни в рейтинг з ініціативи національних дослідних інституцій, які надають IMD статистику і проводять опитування національного бізнесу. Україна вперше з’явилася в рейтингу 2007 р.

IMD WCI є комплексним дослідженням, у якому конкурентоспроможність оцінюється за чотирма критеріями (20 субкритеріями): макроекономічна ситуація (економічне зростання, міжнародна торгівля, іноземні інвестиції, зайнятість і ціни), ефективність державної влади (державні фінанси, податкова політика, ефективність державних інституцій, бізнес-законодавство, соціальні умови), ефективність бізнесу (продуктивність економіки, ефективність ринку праці, фінансовий сектор, управлінські практики в бізнесі, суспільні цінності), інфраструктура (базова, технологічна, наукова, освітня, інфраструктура охорони здоров’я та збереження довкілля).

В основу визначення рівня конкурентоспроможності країн покладено 329 показників (у розрізі 20 субкритеріїв), дві третини з яких – дані національної та міжнародної статистики (що додає рейтингуванню цифрової доказовості та об’єктивності), третина – результати управлінського опитування суб’єктів підприємництва, що дають змогу оцінити суспільні настрої та охарактеризувати середовище, в якому працює бізнес.

Кожен субкритерій, незалежно від кількості показників, які він містить, має однакову вагу в загальній консолідації результатів – 5 % ($20 \cdot 5 = 100$).

Субкритерій “Податкова політика” критерію “Ефективність державної влади” охоплює 13 показників¹:

- 1) сукупні надходження податків і податкових платежів, % ВВП;
- 2) надходження податку на доходи фізичних осіб (дохід і приріст капіталу), % ВВП;
- 3) надходження корпоративного податку (прибуток, дохід, приріст капіталу), % ВВП;
- 4) надходження непрямих податків (на товари і послуги), % ВВП;
- 5) надходження податків на капітал і власність, % ВВП;
- 6) надходження обов’язкових соціальних платежів працівників і роботодавців, % ВВП;

¹ Government Efficiency PUBLIC FINANCE [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imd.org/research/publications/wcy/upload/GO_List.pdf.

- 7) ефективна ставка податку на доходи фізичних осіб, відсоток від доходу, еквівалентного ВВП на одну особу;
- 8) ставка корпоративного податку щодо прибутку – максимальна ставка, застосовувана щодо прибутку до оподаткування;
- 9) ставка податку на споживання – стандартна ставка ПДВ;
- 10) ставка соціальних платежів працівників – відношення надходжень соціальних платежів працівників до доходу, еквівалентного ВВП на одну особу;
- 11) ставка соціальних платежів роботодавців, відношення надходжень соціальних платежів роботодавців до доходу, еквівалентного ВВП на одну особу;
- 12) реальні податки на індивідуальний дохід – податки, які не перешкоджають особам працювати і просуватися “кар’єрними сходами”;
- 13) реальні корпоративні податки – податки, які не перешкоджають підприємницькій діяльності.

*Індекс економічної свободи (Heritage Foundation)*¹. Показник – рівень фіскальної свободи (fiscal freedom), що дає змогу оцінити загальне податкове навантаження уряду. Він охоплює як тягар прямих податків (граничні ставки податків на індивідуальний та корпоративний дохід), так і загальний обсяг податкових доходів як частку від ВВП.

Показник рівня фіскальної свободи складається з трьох факторів з однаковими ваговими коефіцієнтами (гранична ставка податку на індивідуальний дохід (top tax rate on individual income); гранична ставка податку на корпоративний дохід (top tax rate on corporate income); загальний податковий тягар, % ВВП (total tax burden as a percentage of GDP)) і розраховується за формулою:

$$\text{Фіскальна свобода}_{ij} = 100 - \alpha \cdot \text{Фактор}_{ij}^2, \quad (1.8)$$

де *Фіскальна свобода*_{ij} – рівень фіскальної свободи в країні *i* за фактором *j*; *Фактор*_{ij} – один із зазначених факторів, за яким проводиться оцінювання; α – коефіцієнт, встановлений на рівні 0,03.

Мінімальне значення кожного фактора дорівнює нулю, що дає можливість окремо оцінювати їх вплив.

Наприклад, у 2012 р. для Маврикію ставки індивідуального та корпоративного податків на доходи становили 15 % за плоскою шкалою, що

¹ Index of Economic Freedom 2012. – P. 457–458 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalinnovationindex.org/gii/GII%202012%20Report.pdf>.

надало 93,3 пункту¹ для обох факторів, за загального податкового навантаження в країні на рівні 18,9 % ВВП (значення у 89,3 пункту), а зважений показник фіскальної свободи дорівнював 91,9 пункту² (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

**Динаміка індикаторів фіскальної свободи в рейтингу
“Індекс економічної свободи”**

Країна	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австрія	51,2	49,9	51,2	50,3	50,5	51,1
Бельгія	43,9	41,5	42,2	41,8	44,8	45,0
Бразилія	68,6	65,8	68,4	69,0	69,1	70,3
Канада	75,5	76,6	76,7	78,0	79,2	79,8
Данія	35,0	35,4	35,9	43,2	39,8	39,8
Франція	53,2	50,9	51,9	52,3	53,8	53,0
Німеччина	58,4	58,5	58,3	58,5	61,3	61,8
Греція	65,6	66,5	65,9	65,9	65,3	66,2
Угорщина	70,0	70,6	68,6	69,7	78,6	79,7
Японія	70,3	67,5	67,2	67,0	67,1	69,2
Молдова	83,0	85,3	85,1	85,6	86,5	87,2
Польща	68,6	69,0	74,9	74,0	74,4	76,0
РФ	79,2	78,9	82,3	82,7	82,5	86,9
Україна	79,0	77,0	77,9	77,3	78,2	78,2
США	61,2	61,0	61,8	52,0	56,4	57,0
Великобританія	68,3	67,5	67,5	68,3	69,8	69,3

Складено за: The Index of Economic Freedom 2013 // The Heritage Foundation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year>.

Джерелами інформації для розрахунку індексу є:

- огляди податкового законодавства аудиторської компанії Deloitte (International Tax and Business Guide Highlights);
- доповіді персоналу за наслідками моніторингу програм МВФ (International Monetary Fund, Staff Country Report, “Selected Issues and Statistical Appendix,” and Staff Country Report), “Article IV Consultation,” 2008–2011;

¹ Показник розрахований так: $100 - 0,03 (15)^2$.

² Підсумковий показник розраховується як середньоарифметичне трьох показників: $(93,3+93,3+89,3)/3$.

- загальносвітові податкові огляди аудиторської компанії PricewaterhouseCoopers, (Worldwide Tax Summaries, 2008–2011);
- дані інвестиційних агенцій країн чи інших урядових установ (казначейства чи податкового органу);
- доповіді за країнами журналу Economist (Intelligence Unit, Country Report, Country Profile, Country Commerce, or Country Finance, 2008–2011);
- ключові індикатори СOT, МВФ та Світового банку (2008–2011 рр.).

Глобальний інноваційний індекс (ГІІ – The Global Innovation Index) бізнес-школи INSEAD (Іспанія) – композитний ранговий індикатор країн за умовами створення середовища для інновацій та забезпечення інноваційної продукції, що публікується з 2007 р. бізнес-школою INSEAD. Співрозробниками індексу є Всесвітня організація інтелектуальної власності (World Intellectual Property Organization) та з 2013 р. – Університет Корнелла (США).

Оцінювання ведеться за такими критеріями:

- 1) інституційні умови;
- 2) людський капітал та дослідження;
- 3) інфраструктура;
- 4) розвинутість ринків;
- 5) розвинутість бізнесу;
- 6) знання та технологічні результати;
- 7) креативні результати.

Кожен із критеріїв (pillars) складається з трьох субкритеріїв, які містять від трьох до шести індикаторів. Загалом для розрахунку композитного рейтингового індексу використовують 84 індикатори, 62 з яких – статистичні дані (hard data), 16 – індекси (похідні індикатори, взяті з інших досліджень) та 6 – результати експертних опитувань.

Податкову складову в рейтингу представляє лише один індикатор – “Загальна податкова ставка” (п. 1.3.3 Total tax rate), що обчислюється як відсоток від прибутку (результати досліджень Doing Business попереднього року).

Такий підхід створює трирічний лаг між датою публікації та періодом спостережень. Тобто результати рейтингу 2012 р. базуються на даних 2009 р. Крім того, вихідні значення індикатора у видавців можуть відрізнятися.

Згідно з рейтингом 2012 р. Україна посідає 107-ме місце при ставці 53,4 %, тоді як країни з порівняно вищим рівнем податкового наванта-

ження – Великобританія та США (відповідно 71,9 та 62,3 %) – 55-те та 87-ме місця¹.

Крім того, у загальному рейтингу країн за рівнем податкового навантаження 2012 р. позиції після 100-го місця посідали Швеція (105-те місце, 54,36 %), Австрія (107-ме, 53,45 %), Іспанія (109-те, 52,43 %), Бельгія (110-те, 51,93 %), Франція (117-те, 65,8 %) та Італія (119-те, 40,16 %), а також три з чотирьох країн групи БРІК – Індія (114-те місце, 63,3 %), Китай (115-те місце, 45,33 %) та Бразилія (120-те місце, 39,76 %)². Це свідчить про порівняно високий рівень міжнародної конкурентоспроможності України за показником податкового навантаження на корпоративний сектор.

*Ведення бізнесу (Doing Business Report)*³ – глобальне дослідження і рейтинг країн світу за показником умов для ведення бізнесу, що його супроводжує. У рамках проекту відстежуються й оцінюються зміни нормативно-правових актів, що регулюють діяльність малих і середніх компаній протягом усього їх життєвого циклу – від створення до ліквідації.

Рейтинг умов ведення бізнесу складається на підставі 10 індикаторів, що враховують час і вартість дотримання підприємцем вимог держави щодо реєстрації нового підприємства, діяльності підприємства, ведення торговельних операцій, забезпечення виконання контрактів, оподаткування та закриття підприємства. Кожен індикатор має однакову вагу. При цьому не враховуються такі змінні, як макроекономічна політика, якість інфраструктури, кваліфікація робочої сили, коливання валютних курсів, погляди інвесторів, безпека й рівень корупції.

За методологією Світового банку для оцінювання адміністративного й податкового навантаження використовують три показники:

- кількість платежів протягом року;
- витрати часу;
- загальна ставка податків.

Показник “кількість платежів” залежить як від числа сплачених податків і відрахувань (офіційні відрахування роботодавця до пенсійного

¹ The Global Innovation Index 2012: Stronger Innovation Linkages for Global Growth / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau : INSEAD, 2012. – 464 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2012_Report.pdf.

² Ibid.

³ Paying Taxes 2012. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>.

фонду або фонду страхування співробітників), так і від методу й періодичності їх сплати, систематичного подання звітності й кількості відомств, задіяних у процесі. Кількість платежів значною мірою залежить від можливості подання звітності в електронному вигляді. Згідно з методологією, у країнах, де існують електронне подання декларацій та сплата податків і цим користується більшість середніх підприємств, вважається, що податок сплачується один раз на рік, навіть якщо подання звітності і платежі здійснюються частіше.

Показник “витрати часу” оцінюється суб’єктивно, на підставі опитувань респондентів. Він відображає час, затрачений на підготовку, подання звітності і сплату трьох основних видів податків і відрахувань: ПДВ, податку на прибуток, податків на робочу силу, в тому числі податків на фонд заробітної плати і відрахувань на соціальне забезпечення. Величина показника залежить від: витрат часу на збирання інформації, необхідної для розрахунку суми податків, що підлягають сплаті до бюджету; додаткових витрат часу на ведення окремих бухгалтерських книг чи здійснення окремих розрахунків (враховуються лише в тому разі, якщо інформація, отримана за даними бухгалтерського обліку, недостатня для виконання вимог податкового обліку); витрат часу на заповнення податкових декларацій і подання звітів до органів податкової служби, а також на сплату податків (зокрема на очікування в чергах у разі сплати податків особисто).

Показник “загальна податкова ставка” розраховується як відношення суми всіх податків і обов’язкових відрахувань, які сплачує стандартне підприємство і які впливають на його звіти про прибутки та збитки, до комерційного прибутку підприємства.

Дослідження використовує дані опитувань щодо податків та обов’язкових внесків, які сплачують середні компанії, що відповідають встановленим критеріям (серед них – ведення промислової або торговельної діяльності загального профілю, відсутність операцій з імпорту та експорту товарів і послуг, використання праці 60 співробітників, оборот у розмірі 1050-кратного доходу на одну особу, норма валового прибутку обсягом 20 % тощо), у визначений проміжок часу, а також потужність адміністративного тиску.

Проект започаткований з 2003 р. Світовим банком спільно з Міжнародною фінансовою корпорацією та PwC.

За узагальненою оцінкою Світового банку в рейтингу “Легкості ведення бізнесу – 2013” позиції України покращилися на 15 пунктів

(137-ме місце серед 185 країн, порівняно зі 152-м у рейтингу 2012 р.). Найбільші зрушення відбулися за категоріями:

- “створення підприємств” (50-те місце порівняно зі 116-м);
- “оподаткування” (165-те місце порівняно зі 183-м);
- “реєстрація власності” (149-те місце порівняно зі 168-м).

За категорією “оподаткування” рейтинг помітно підвищився насамперед завдяки зменшенню кількості платежів (зі 135 до 28) і витрат часу на нарахування та сплату податків (із 657 до 491 год.). Інший показник цієї категорії – загальна ставка оподаткування – знизився з 57,1 до 55,4 %.

Позитивна динаміка рейтингу за категорією “оподаткування” пов’язана зі зниженням ставки податку на прибуток, упровадженням системи дворівневого оскарження податкових рішень, зближенням податкового та бухгалтерського обліку, упровадженням електронної звітності з ПДВ, системи автоматичного відшкодування ПДВ та реєстрації податкових накладних, удосконаленням адміністрування податків і зборів шляхом формалізації процедур.

Незважаючи на покращання позицій за категорією “оподаткування”, Україна значно відстає і від країн Східної Європи та Центральної Азії, і від країн ОЕСР за витратами часу на нарахування й сплату податків. Вони є більшими відповідно в 1,9 і 2,8 раза (табл. 1.16). При цьому багато часу українські платники податків витрачають на сплату ЄСВ і ПДВ (табл. 1.17).

Таблиця 1.16

**Позиції України, країн ОЕСР, Східної Європи та Центральної Азії
за категорією “оподаткування” згідно з рейтингом
“Ведення бізнесу – 2013”**

Індикатор	Україна	Східна Європа та Центральна Азія	ОЕСР
Кількість платежів протягом року, од.	28	28	12
Час, год.	491	260	176
Податок на прибуток, %	11,6	9,1	15,2
Податки на робочу силу й відрахування на соціальне забезпечення, %	43,1	22,1	23,8
Інші податки, %	0,7	9,3	3,7
Загальна ставка податків, % <i>прибутку</i>	55,4	40,5	42,7

Джерело: База даних рейтингу “Ведення бізнесу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>.

Таблиця 1.17

Структура індикатора податкового навантаження в Україні в рейтингу “Ведення бізнесу – 2013”

Податок чи обов'язковий платіж	Кількість платежів	Спосіб подання	Час, год.	Номінальна ставка, %	Податкова база	Загальна податкова ставка, % <i>прибутку</i>	Примітки
Єдиний соціальний внесок	24		192	38	Нарахована зарплата	43,1	
Податок на прибуток	1	Онлайн	109	23	Оподатковуваний прибуток	11,6	
Податок на землю	1	Онлайн		Диференц. ставка	Площа земельної ділянки	0,7	
Екологічні податки	1	Онлайн		Диференц. ставка	Обсяг викидів	0	Незначний обсяг
ПДВ	1	Онлайн	190	20	Додана вартість	0	Не включено
Усього:	28	х	491	х	х	55,4	х

Джерело: База даних рейтингу “Ведення бізнесу” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>.

Вищою в Україні є й загальна ставка податків, що пов'язано переважно з високим рівнем ставки ЄСВ. Її внесок у формування загальної ставки податків в Україні удвічі перевищує частку відповідних платежів у країнах Східної Європи та Центральної Азії і в 1,8 раза – у країнах ОЕСР, тоді як частка податку на прибуток у загальній ставці податків в Україні нижча, ніж у середньому в країнах ОЕСР, і на 2,5 в. п. вища за середній рівень у країнах Східної Європи та Центральної Азії.

Кількість платежів в Україні така сама, як у середньому в країнах Східної Європи та Центральної Азії, і у 2,3 раза перевищує середній рівень цього показника у країнах ОЕСР. Основна причина відставання України від цієї групи країн – адміністрування ЄСВ, внесок якого в загальну кількість платежів становить 86 % (24 з 28 платежів).

Викладене дає змогу зробити такі висновки.

Вирішальний вплив на позиції України в рейтингу “Doing Business” за категорією “оподаткування” справляють висока ставка й недоліки в адмініструванні єдиного соціального внеску. Тож без його реформування помітно покращити позиції в рейтингу не вдасться.

Великі витрати часу на нарахування і сплату податків свідчать, що причинами низької позиції України в рейтингу є також складні адміністративні процедури. Відтак для їх покращання потрібно: спростити форми податкових декларацій та зменшити кількість додатків до них; реалізувати заходи з переведення більшості платників на подання декларацій з податку на прибуток підприємств в електронному вигляді (за прикладом декларацій з ПДВ); створити єдиний інформаційно-аналітичний простір для обміну інформацією про платників податків, об'єкти оподаткування та об'єкти, пов'язані з оподаткуванням; упровадити електронний документообіг між платниками та контролюючими органами; здійснювати подальше зближення податкового і бухгалтерського обліку.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

2.1. МЕТОДИКА РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОГО КОЕФІЦІЄНТА

Податкове навантаження, що формує певна податкова система, важливо оцінити за наслідками її масштабного реформування. В Україні таке реформування пов'язане з ухваленням та імплементацією Податкового кодексу. Відтак зміна податкового навантаження на економіку, бізнес та населення після його ухвалення є одним із індикаторів оцінювання податкової реформи та визначення шляхів подальшого вдосконалення податкової системи, тобто розроблення податкової політики і стратегії.

Попри важливість оцінювання рівня податкового навантаження на економіку, в Україні не сформувалися загальноприйняті підходи до його вимірювання. Натомість у компаративному аналізі використовуються показники, не порівнянні з показниками податкового навантаження, що характеризують податкові системи європейських країн. Це свідчить про актуальність запровадження в Україні методик, на основі яких розраховуються показники фінансової статистики у країнах ЄС та Міжнародним валютним фондом. Створення на їх підґрунті методики розрахунку показників податкового навантаження в Україні виведе фінансовий аналіз як основу для розроблення науково обґрунтованої податкової політики, що здійснюється Міністерством фінансів України, на якісно новий рівень.

Показником податкового навантаження на економіку загалом (на макрорівні) є відношення загальної суми податків до ВВП у ринкових цінах. У фінансовій статистиці ОЕСР цей

показник отримав назву податкового коефіцієнта (tax ratio), у статистиці державних фінансів МВФ – податково-бюджетного тягаря.

Передумовою розрахунку податкового коефіцієнта є визначення складу податків в чисельнику показника. Здавалося б, для цього варто лише врахувати надходження усіх податків і зборів, які згідно з національним податковим законодавством входять до складу податкової системи. Проте при визначенні складу чисельника показника податкового навантаження виникає кілька проблем.

Перша проблема пов'язана з тим, що податковий коефіцієнт застосовується у міжнародних порівняннях. Відтак важливо, щоб при його розрахунку для таких цілей використовувалися й порівнянні підходи до класифікації податкових і неподаткових доходів держави.

Порівняння в цьому контексті класифікацій податкових доходів у статистиці державних фінансів МВФ і Європейської Комісії, з одного боку, і України, – з другого, дало можливість встановити такі відмінності.

1. У класифікації державних доходів, покладеній в основу статистики державних фінансів МВФ, що охоплює шість груп податків (табл. 2.1), до групи податків на товари та послуги, крім податків, що в усіх країнах ідентифікуються як такі, котрі належать до цієї групи (ПДВ, податок з продажу, податок з обороту, акцизи тощо), входять податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності (код класифікації 1145). Ця підгрупа містить податки на автотранспортні засоби (11451), а також інші податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності (11452).

До категорії “податки на автотранспортні засоби” входять податки на їх використання або на видачу дозволу на використання автотранспортного засобу і не включені податки на автотранспортні засоби як на власність або чисту вартість майна.

До інших податків на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності входить плата за ліцензії на провадження комерційної та професійної діяльності. Такі платежі можуть набувати форми податків на дозвіл вести комерційну діяльність взагалі або конкретний вид комерційної чи професійної діяльності. До податків або плати за ліцензії на конкретні види комерційної діяльності належать плата за видачу дозволів на продаж товарів чи надання послуг, а також податки на забруднення навколишнього природного середовища.

Крім комерційних та професійних ліцензій, категорія “інші податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності” містить плату за видачу дозволів на полювання, на відстріл

Таблиця 2.1

**Класифікація державних доходів згідно зі статистикою
державних фінансів МВФ**

1	Доходи
11	Податки
111	Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу
1111	Сплачуються фізичними особами
1112	Сплачуються корпораціями та іншими підприємствами
1113	Такі, що не розподіляються за категоріями
112	Податки на фонд заробітної плати і робочу силу
113	Податки на власність
1131	Періодичні податки на нерухоме майно
1132	Періодичні податки на чисту вартість майна
1133	Податки на майно, що передається у спадок, спадщину і дарування
1134	Податки на фінансові операції та операції з капіталом
1135	Інші неперіодичні податки на власність
1136	Інші періодичні податки на власність
114	Податки на товари та послуги
1141	Загальні податки на товари та послуги
11411	Податки на додану вартість
11412	Податки з продажу
11413	Податки з обороту та інші загальні податки на товари та послуги
1142	Акцизи
1143	Прибуток фіскальних монополій
1144	Податки на специфічні послуги
1145	Податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності
11451	Податки на автотранспортні засоби
11452	Інші податки на використання товарів і на дозволи на їх використання або на здійснення діяльності
1146	Інші податки на товари та послуги
115	Податки на міжнародну торгівлю і операції
1151	Імпортне мито
1152	Податки на експорт
1153	Прибуток експортних та імпорتنих монополій
1154	Курсовий прибуток
1155	Податки на операції з іноземною валютою
1156	Інші податки на міжнародну торгівлю й операції
116	Інші податки
1161	Сплачуються лише комерційними підприємствами
1162	Сплачуються іншими підприємствами, крім комерційних, або такі, що не ідентифікуються

12	Внески/відрахування на соціальні потреби
121	Внески/відрахування на соціальне забезпечення
1211	Внески робітників
1212	Відрахування роботодавців
1213	Відрахування осіб, що працюють не за наймом
1214	Внески/відрахування, що не розподіляються за категоріями
122	Інші внески/відрахування на соціальні потреби
1221	Внески робітників
1222	Відрахування роботодавців
1223	Умовно нараховані внески/відрахування
13	Гранти
131	Від урядів іноземних держав
132	Від міжнародних організацій
1321	Поточні
1322	Капітальні
133	Від інших одиниць сектору державного управління
1331	Поточні
1332	Капітальні
14	Інші доходи
141	Доходи від власності
1411	Проценти
1412	Дивіденди
1413	Відрахування з доходів квазікорпорацій
1414	Доходи від власності, вмінені держателям страхових полісів
1415	Рента
142	Продаж товарів і послуг
1421	Продаж, що здійснюється ринковими установами
1422	Адміністративні збори
1423	Ринковий продаж, що здійснюється неринковими установами
1424	Умовно розрахований продаж товарів і послуг
143	Штрафи, пеня, неустойки
144	Добровільні трансферти, крім грантів
1441	Поточні
1442	Капітальні
145	Інші доходи та доходи, які не можна ідентифікувати

Джерело: Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление МВФ. – 2-е изд. – Вашингтон : МВФ, 2001. – С. 59.

тварин чи риболовлю, а також податки на володіння домашніми тваринами, а також плату за ліцензії на радіо- і телевізійне мовлення, за винятком випадків, коли державні органи ведуть радіо- і телевізійне мовлення для всього населення (тоді має місце не податок, а плата за послугу)¹.

У Керівництві зі статистики державних фінансів наголошується на тому, що платежі за видачу дозволів (ліцензій) на провадження комерційної чи професійної діяльності можуть набувати форми як податків, так і адміністративних зборів (які не враховуються при визначенні податкового коефіцієнта). Критеріями їх розмежування є використання видачі дозволів (ліцензій) для здійснення органами державного управління певних регулятивних функцій, а також встановлення плати за ліцензії на вищому рівні, ніж вартість послуг, які надають такі органи, видаючи ліцензію. У Керівництві зазначено: якщо видача таких ліцензій практично не пов'язана з будь-якими діями з боку органів державного управління і ліцензії видаються автоматично після сплати встановлених сум, то вони, ймовірно, є не більш ніж засобом збирання податків, хоч органи державного управління можуть при цьому видавати певні свідоцтва або дозволи. Однак, якщо органи державного управління використовують видачу ліцензій для виконання регулятивної функції – наприклад, для перевірки компетентності чи кваліфікації відповідної особи, ефективності й безпеки функціонування певного обладнання чи здійснення в будь-якій іншій формі контролю, який інакше вони не зобов'язані були б здійснювати, ці надходження необхідно кваліфікувати як плату за продаж послуг, а не як податкові надходження, за винятком випадків, коли такі надходження є значно більшими за витрати на надання цих послуг².

Плата за ліцензії на провадження підприємницької та професійної діяльності є також складовою класифікації податків Системи національних рахунків (СНР-1993). Однак у цій класифікації вона входить до складу інших податків на виробництво³.

Складовою податків є плата за ліцензії на підприємницьку та професійну діяльність, а також платежі домашніх господарств за ліцензії (дозволи) у Європейській системі рахунків (ЄСР-95). При цьому, якщо плата

¹ Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление МВФ. – 2-е изд. – Вашингтон : МВФ, 2001. – С. 67.

² Там же. – С. 66.

³ Система национальных счетов 1993. Т. 1 / Всемирный банк. – Брюссель ; Люксембург ; Вашингтон ; Нью-Йорк ; Париж, 1998. – С. 176–177.

за ліцензії на підприємницьку та професійну діяльність належить до інших податків на виробництво (група “Податки на виробництво та імпорт”), то плата домогосподарств за ліцензії – до інших поточних податків (група “Поточні податки на дохід, майно та ін.”) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Класифікація податків і соціальних платежів (ЄСР–95),
які входять до чисельника при розрахунку Єврокомісією
податкового коефіцієнта**

D.2	Податки на виробництво та імпорт
D.21	Податки на продукти
D.211	ПДВ
D.212	Податки і збори на імпорт (за винятком ПДВ)
D.2121	Імпортні мита
D.2122	Податки на імпорт (за винятком ПДВ та імпорتنих мит)
D.2122a	Збори на імпортовану сільськогосподарську продукцію
D.2122b	Податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів (неявні податки на імпорт)
D.2122c	Акцизи, що сплачуються при імпорті підакцизних товарів
D.2122d	Загальні податки на продаж, що сплачуються при ввезенні товарів і послуг
D.2122e	Податки на окремі види послуг, що надаються підприємствами-нерезидентами резидентам
D.2122f	Прибутки імпорتنих монополій
D.214	Податки на продукти (за винятком ПДВ та податків на імпорт)
D.214a	Акцизи
D.214b	Гербові збори
D.214c	Податки на операції з капіталом і фінансові операції
D.214d	Податки на реєстрацію транспортних засобів
D.214e	Податки на розваги
D.214f	Податки на лотереї, азартні ігри і парі (за винятком податків на виграш)
D.214g	Податки на страхові премії
D.214h	Податки на конкретні послуги
D.214i	Загальні податки на продаж і податки з обороту
D.214j	Прибутки фіскальних монополій
D.214k	Експортні мита та податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів (неявні податки на експорт)
D.214l	Інші податки на продукти
D.29	Інші податки на виробництво
D.29a	Податки на землю, будівлі та інші споруди, що використовуються у виробництві
D.29b	Податки на використання основного капіталу

Закінчення табл. 2.2

D.29c	Податки на фонд заробітної плати або робочу силу
D.29d	Податки на міжнародні операції (операції з нерезидентами, іноземні грошові перекази)
D.29e	Плата за ліцензії на ведення підприємницької і професійної діяльності
D.29f	Податки на забруднення навколишнього середовища
D.29g	Інші податки на виробництво
D.5	Поточні податки на дохід, майно та ін.
D.51	Податки на дохід
D.51a+D.51c1	Податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства, включаючи дохід від майна та участі в капіталі
D.51b+D.51c2	Податки на дохід чи прибутки корпорацій, включаючи дохід від майна та від участі у капіталі
D.51c3	Інші податки на дохід від майна та участі у капіталі
D.51d	Податки на виграш у лотерею або азартні ігри
D.51e	Інші податки на дохід
D.59	Інші поточні податки
D.59a	Поточні податки на капітал
D.59b	Подушні податки
D.59c	Податки на витрати
D.59d	Платежі домогосподарств за ліцензії
D.59e	Податки на міжнародні операції
D.59f	Інші поточні податки
D.91	Податки на капітал
D.91a	Податки на капітальні трансферти
D.91b	Збори з капіталу
D.91c	Інші податки на капітал (за винятком уже згаданих)
D.611	Фактичні соціальні платежі
D.61111	Обов'язкові соціальні платежі роботодавців
D.61121	Обов'язкові соціальні платежі працівників
D.61131	Обов'язкові соціальні платежі самозайнятих і непрацюючих осіб

Примітки: Коментарі до окремих податків, що входять до класифікації.

D.214c Податки на операції з капіталом і фінансові операції утримуються при купівлі або продажу нефінансових і фінансових активів, у тому числі іноземної валюти. Сплачуються такі податки тоді, коли земля або інші активи переходять у власність другої сторони.

D.214h Податки на конкретні послуги охоплюють податки на транспорт, зв'язок, страхування, рекламу, готельні послуги, ресторанні послуги.

D.29 Інші податки на виробництво. До цієї категорії належать усі податки (крім податків на продукти), якими обладаються підприємства внаслідок їх участі у виробництві. Такі податки не містять жодних податків на прибуток або інші доходи. Об'єктом оподаткування

може бути земля, основні фонди чи робоча сила, що використовуються у виробництві, або інші види діяльності та операції.

D.29b Податки на використання основного капіталу. Ця група охоплює періодичні податки на користування автотранспортними засобами, морськими й повітряними суднами, а також іншими машинами й обладнанням, які застосовуються для цілей виробництва.

D.59a Поточні податки на капітал – податки, які сплачуються періодично за володіння чи користування землею або іншими активами, за винятком активів, що використовуються у процесі виробництва (податки на такі активи класифікуються як інші податки на виробництво), і поточні податки на чисту вартість майна та інших активів (ювелірні вироби, інші предмети розкоші).

D.59c Податки на витрати – податки, які підлягають сплаті не з доходів осіб або домашніх господарств, а із загальної суми їхніх витрат. На практиці вони застосовуються рідко.

D.91 Податки на капітал – податки, які нерегулярно і дуже рідко сплачуються залежно від вартості активів або чистої вартості капіталу інституційних одиниць, чи з вартості активів, що переходять у власність у результаті успадкування, дарування тощо.

D.91a Податки на капітальні трансферти: на спадщину і подарунки (сплачуються одержувачами) за винятком податків на продаж активів, оскільки продаж не є трансфертом.

D.91b Збори з капіталу: випадкові або виняткові податкові платежі на майно і власний капітал, які належать інституційним одиницям. До них входять податкові платежі на збільшення вартості земель сільськогосподарського призначення у зв'язку з їх розробленням з комерційною метою або під житлову забудову.

Джерело: Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – Р. 377–378 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

За податковим законодавством України плата за ліцензії ніколи не належала до податкової системи. Проте згідно з бюджетною класифікацією до 2011 р. вона входила до складу внутрішніх податків на товари та послуги, що відповідало підходам міжнародних організацій до її класифікації. З 2011 р. внаслідок внесення змін до бюджетної класифікації наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11 плата за ліцензії як різновид неподаткових надходжень увійшла до складу адміністративних зборів і платежів, доходів від некомерційної господарської діяльності. Зміна місця плати за ліцензії в бюджетній класифікації, з одного боку, усунула суперечність між останньою і визначенням складу податкової системи в Податковому кодексі України, з другого – викликала невідповідність між бюджетною класифікацією України і класифікацією плати за ліцензії міжнародними організаціями. Однак, незалежно від місця плати за ліцензії в бюджетній класифікації, при розрахунку податкового коефіцієнта в Україні для здійснення міжнародних порівнянь у

складі податкових надходжень необхідно враховувати надходження від зазначеного платежу.

Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів, плата за виділення номерного ресурсу, плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання хоч і належали до інших неподаткових надходжень, по суті, входять до групи платежів за ліцензії (видачу дозволів). Згідно з бюджетною класифікацією, затвердженою зазначеним наказом Міністерства фінансів України, ці платежі вміщені в одну групу з платою за ліцензії та видачу дозволів (22010000 Плата за надання адміністративних послуг).

2. У статистиці державних фінансів МВФ платежі за експлуатацію землі й ресурсів надр класифікуються і як податки, і як доходи від власності. Зокрема, платежі за експлуатацію землі і ресурсів надр, що перебувають у приватній власності, у тому числі платежі за видобування й експлуатацію мінеральних та інших ресурсів, вважаються податками і відображені в обліку як складова інших податків на товари та послуги. Платежі державній одиниці за експлуатацію землі і ресурсів надр, що перебувають у державній власності, в обліку подані у складі інших доходів держави, зокрема доходів від власності, за категорією “рента”. Платежі за ліцензії на дозвіл експлуатації землі та ресурсів надр класифікуються як податки на використання товарів і на дозвіл на їх використання або на здійснення діяльності. Отже, критерієм класифікації платежів за видобування корисних копалин та інших невідновлюваних ресурсів як податків чи доходів від власності є форма власності на родовища корисних копалин – їх належність державі чи приватним особам.

В Україні до 2011 р. у бюджетній класифікації рентна плата розглядалася у складі неподаткових надходжень бюджету, зокрема, доходів від власності і підприємницької діяльності, хоча за Законом України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ належала до складу загальнодержавних податків і зборів (обов’язкових платежів).

У Податковому кодексі України і бюджетній класифікації (з 2011 р.) усі види рентних платежів класифікуються як податки. Проте і родовища газу, і родовища нафти є власністю всього народу України, відтак платежі за їх видобуток не є податковими. Це доходи від власності й підприємницької діяльності, які не повинні враховуватися при розрахунку податкового коефіцієнта.

Другою проблемою розрахунку податкового коефіцієнта є те, що джерелом інформації про суми сплачених податків і зборів є звіти Державної казначейської служби України про виконання зведеного бюдже-

ту, в яких інформацію подано за бюджетною класифікацією. При цьому склад податкових надходжень у звіті не повністю збігається зі складом податкової системи України, визначеним податковим законодавством: частина податків і зборів, що входять до податкової системи, бюджетною класифікацією зараховуються до неподаткових надходжень бюджету і навпаки – частина платежів, що податковим законодавством не визнаються податками, у звіті класифікуються як податкові надходження. Зазначені розбіжності між податковою та бюджетною класифікаціями до і після ухвалення Податкового кодексу України наведено в табл. 2.3.

До ухвалення Податкового кодексу України до складу податкової системи входили платежі, які за економічною природою не є податками: державне мито; судовий збір; єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України; збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб (початковий, регулярний, спеціальний). За бюджетною класифікацією вони не належали до податкових надходжень, що створювало суперечність між податковою й бюджетною класифікаціями. Зокрема, державне мито, судовий збір і єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України, класифікувалися як адміністративні збори і платежі, що відповідало їх природі, адже вони є платою за послуги, надані державою. Наприклад, судовий збір згідно зі ст. 1 Закону України “Про судовий збір” від 08.07.2011 № 3674-VI справляється за подання заяв, скарг до суду, а також за видачу судами документів. Єдиний збір, що сплачується у пунктах пропуску через державний кордон України, згідно зі ст. 1 відповідного закону стягується за здійснення у пунктах пропуску через державний кордон санітарного, фітосанітарного, радіологічного та екологічного контролю вантажів і транспортних засобів. Водночас деякі ознаки цього збору наближають його до податкових платежів, зокрема стягнення збору за проїзд транспортних засобів автомобільними дорогами України та за проїзд автомобільних транспортних засобів із перевищенням установлених розмірів загальної маси, осьових навантажень та (або) габаритних параметрів можна пояснити лише фіскальними цілями, зокрема необхідністю компенсувати негативний вплив транспортних засобів на стан автомобільних доріг і довкілля.

Податковий кодекс України, вилучивши з переліку загальнодержавних податків і зборів такі платежі, реалізував науково обґрунтовані підходи до визначення складу податкової системи, а також усунув суперечність між податковим законодавством і бюджетною класифікацією.

Таблиця 2.3
**Розбіжності між податковою і бюджетною класифікацією до і після ухвалення
 Податкового кодексу України**

До ухвалення Кодексу		Після ухвалення Кодексу	
Назва платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету	Зміни, внесені Кодексом до класифікації платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету за 2011 р.
І. Податки і збори, включені Законом України “Про систему оподаткування” до складу податкової системи, які за бюджетною класифікацією не належали до податкових надходжень			
Державне мито	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі	Виучено зі складу податкової системи	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі
Рентні платежі	Неподаткові надходження. Доходи від власності та підприємницької діяльності	Збережено у складі податкової системи	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
Збір на обов’язкове державне пенсійне страхування		Виучено зі складу податкової системи	
Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі	Виучено зі складу податкової системи	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі
Збір за користування радіочастотним ресурсом України	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Збережено у складі податкової системи	Податкові надходження. Інші податки та збори

Продовження табл. 2.3

До ухвалення Кодексу		Після ухвалення Кодексу	
Назва платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету	Зміни, внесені Кодексом до класифікації платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету за 2011 р.
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Збережено у складі податкової системи	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Збережено у складі податкової системи	Податкові надходження. Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси
Збори до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб		Виучено зі складу податкової системи	
Збір за проведення гастрольних заходів	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Збір скасовано	
Судовий збір	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі	Виучено зі складу податкової системи	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження	Виучено зі складу податкової системи	Неподаткові надходження. Інші неподаткові надходження
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	Цільові фонди	Запроваджено екологічний податок	Податкові надходження. Інші податки та збори

Закінчення табл. 2.3

До ухвалення Кодексу		Після ухвалення Кодексу	
Назва платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету	Зміни, внесені Кодексом до класифікації платежів	Класифікація у звіті про виконання зведеного бюджету за 2011 р.
П. Платежі, що за Законом не входили до складу податкової системи, але за бюджетною класифікацією належали до податкових надходжень			
Плата за ліцензії	Податкові надходження. Внутрішні податки на товари та послуги	Зміни не внесені	Неподаткові надходження. Адміністративні збори та платежі
Плата за спеціальне використання диких тварин	Податкові надходження. Збори за спеціальне використання природних ресурсів	Зміни не внесені	Податкові надходження. Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів
Плата за спеціальне використання рибних та інших водних ресурсів	Податкові надходження. Збори за спеціальне використання природних ресурсів	Зміни не внесені	Податкові надходження. Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів

Складено автором.

Щодо рентних платежів, а також зборів у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності та у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, а також збору за користування радіочастотним ресурсом України, то вони лишилися у складі податкової системи, однак змінилася їх бюджетна класифікація: зазначені платежі зараховано до податкових надходжень бюджету.

Водночас з окремими змінами, внесеними Кодексом до складу податкової системи України, не можна погодитися. Йдеться про збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження. На нашу думку, це податковий платіж, різновид податку Пігу, запроваджений суто з фіскальною метою, зокрема задля акумулювання бюджетних коштів для компенсації населенню, яке проживає на території зони спостереження, шкоди від експлуатації ядерних установок та функціонування підприємств із видобування і перероблення уранових руд. Тому зазначений платіж варто було не вилучати зі складу податкової системи України, а змінити його бюджетну класифікацію.

На нашу думку, податковим платежем слід вважати також плату за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні. Такий платіж класифікується як різновид інших неподаткових надходжень (код бюджетної класифікації 24061100), однак має суто фіскальну природу. Його можна розглядати як податок, аналогічний податку Пігу, що компенсує негативні зовнішні ефекти від руху великовагових та великогабаритних транспортних засобів автомобільними дорогами. Метою цієї плати є інтерналізація зовнішніх ефектів – перенесення додаткових витрат на ремонт автомобільних доріг на економічних агентів, діяльність яких негативно впливає на їхню якість, посилюючи ризик руйнування. Відтак цей платіж необхідно враховувати при визначенні податкового коефіцієнта.

Окремо слід зупинитися на класифікації зборів і плати за природні ресурси, що є загальнонародною власністю – водних та лісових ресурсів, надр, інших природних ресурсів, зокрема диких тварин і рибних ресурсів. Платежі органам державної влади, які, згідно зі ст. 13 Конституції України, від імені українського народу здійснюють права власника цих ресурсів, є не податками, а доходами від власності. Проте відповідно до податкового законодавства України збір за спеціальне викорис-

тання лісових ресурсів та збір за спеціальне водокористування (згідно з Податковим кодексом України – збір за спеціальне використання води), а також платежі за користування надрами (згідно з Податковим кодексом України – плата за користування надрами) входять до складу її податкової системи, а за бюджетною класифікацією – до податкових надходжень.

Плата за спеціальне використання диких тварин і плата за спеціальне використання рибних та інших водних живих ресурсів не належать до складу податкової системи, хоча бюджетною класифікацією віднесені до податкових надходжень (зборів за спеціальне використання природних ресурсів).

З точки зору економічного змісту ці платежі нічим не відрізняються від інших платежів за спеціальне використання природних ресурсів. Відтак, включення одних і невключення інших платежів до складу податкової системи є суперечністю, що потребує розв'язання.

Застосування однакового підходу до класифікації всіх цих платежів є абсолютно обґрунтованим. Такий підхід має бути покладений в основу як бюджетної, так і податкової класифікації. Згідно з методологічними підходами міжнародних організацій ці платежі не повинні входити до складу податкової системи України і включатися до податкових надходжень бюджету, а відтак, при порівняльному аналізі податкового навантаження в різних країнах не мають враховуватися в розрахунках податкового коефіцієнта.

Особливе місце серед платежів за природні ресурси посідає плата за землю, адже земля в Україні – це об'єкт не лише державної та комунальної, а й приватної власності. Згідно з Податковим кодексом України плата за землю є одним із податків, що входить до складу її податкової системи. Підпунктом 14.1.147 ст. 14 Кодексу вона визначається як загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Це визначення не відповідає елементарним правилам логіки (податок справляється у формі податку) й позбавлене економічного сенсу (орендна плата ототожнюється з податком). Воно є кроком назад порівняно з положенням Закону України “Про плату за землю”, що втратив чинність, згідно з яким плата за землю не кваліфікувалася як загальнодержавний податок, а розглядалася як платіж, що справляється у вигляді земельного податку або орендної плати за земельні ділянки, надані в оренду.

Отже, загальнодержавним податком, що входить до складу податкової системи України, є не плата за землю, а земельний податок, який сплачується власниками земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачами. Щодо орендної плати, то вона є не податковим платежем, а одним із різновидів доходів від власності, котрий отримує держава як власник землі за її оренду. Відтак за бюджетною класифікацією орендна плата за землю повинна належати до доходів від власності й не враховуватися при визначенні податкового коефіцієнта.

До податкової системи України не входили (за Законом України “Про систему оподаткування”) і не входять (за Податковим кодексом України) збори на обов’язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння; з операцій купівлі-продажу нерухомого майна; з користування та надання послуг стільникового зв’язку; при відчуженні легкових автомобілів). Бюджетна класифікація України відносить їх до інших неподаткових надходжень. Водночас за економічною природою це різновид податків на товари та послуги, які повинні враховуватися при визначенні податкового коефіцієнта.

Склад податків і зборів, а також інших обов’язкових платежів, які згідно з Податковим кодексом України не входять до податкової системи, але є податковими платежами по суті, внаслідок чого повинні враховуватися при визначенні податкового коефіцієнта, наведено в табл. 2.4 і 2.5.

Крім загальної суми податків і зборів у чисельнику формули, за якою розраховується податковий коефіцієнт, зазначається й сума внесків на соціальне забезпечення (до Пенсійного та інших соціальних фондів). При цьому у статистиці ОЕСР такі внески вважаються податками і входять до складу податкових доходів держави. У статистиці МВФ внески на соціальне забезпечення не визначаються як податкові доходи, проте також враховуються при обчисленні податково-бюджетного тягаря. Як зазначається у Керівництві зі статистики державних фінансів, “у податково-бюджетному аналізі часто використовується концепція “податково-бюджетного тягаря”, який являє собою суму обов’язкових трансфертів, що утримуються одиницями сектору державного управління з решти економіки. Такий показник не входить до складу класифікації доходів, однак як його наближена оцінка може використовуватися сума податкових доходів і внесків/відрахувань на соціальне забезпечення”¹.

¹Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Статистическое управление МВФ. – 2-е изд. – Вашингтон : МВФ, 2001. – С. 58.

Таблиця 2.4

**Доходи, які мали враховуватися при розрахунку
податкового коефіцієнта в Україні до набуття чинності
Податковим кодексом України**

Звіт про виконання зведеного бюджету України	
Код бюджетної класифікації	Показники
10000000	Податкові надходження
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості
11010000	Податок з доходів фізичних осіб
11020000	Податок на прибуток підприємств
12000000	Податки на власність
12020000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
12020100	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб)
12020200	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян)
13000000	Збори за спеціальне використання природних ресурсів
13050000	Земельний податок
13050100	Земельний податок з юридичних осіб
13050300	Земельний податок з фізичних осіб
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги
14010000	Податок на додану вартість
14020000	Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
14030000	Акцизний податок із ввезених на територію України товарів
14060000	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності
14070000	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції

Продовження табл. 2.4

Код бюджетної класифікації	Показники
15010000	Ввізне мито
15020000	Вивізне мито
15040000	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності
16000000	Інші податки
16010000	Місцеві податки і збори
16010100	Податок з реклами
16010200	Комунальний податок
16010400	Збір за припаркування автотранспорту
16010500	Ринковий збір
16010600	Збір за видачу ордера на квартиру
16010700	Курортний збір
16010800	Збір за участь у бігах на іподромі
16010900	Збір за виграш у бігах на іподромі
16011000	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі
16011100	Збір за право використання місцевої символіки
16011200	Збір за право проведення кіно- і телезйомок
16011300	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей
16011500	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг
16011600	Збір із власників собак
16030000	Податки, не віднесені до інших категорій
16040000	Фіксований сільськогосподарський податок
16050000	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва
16050100	Єдиний податок на підприємницьку діяльність з юридичних осіб
16050200	Єдиний податок на підприємницьку діяльність з фізичних осіб
16060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства

Продовження табл. 2.4

Код бюджетної класифікації	Показники
24000000	Інші неподаткові надходження
24060800	Надходження від збору за проведення гастрольних заходів
24060900	Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів
24061000	Плата за виділення номерного ресурсу
24061400	Плата за користування радіочастотним ресурсом
24120000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
24130000	Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження
24140200	Збір з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння
24140300	Збір при відчуженні легкових автомобілів
24140500	Збір з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна
24140600	Збір з користування та надання послуг стільникового зв'язку
24150000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
50000000	Цільові фонди
50080000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України	
Код рядка	Показники
0020	Власні надходження – всього, у тому числі
0030	Страхові внески страхувальників
0040	Утримання страхових внесків із застрахованих осіб
0050	Страхові внески від фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, займаються адвокатською, нотаріальною діяльністю, пов'язаною з отриманням доходу

Закінчення табл. 2.4

Код рядка	Показники
0060	Частина фіксованого податку фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності
0070	Частина єдиного податку фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності
0090	Відшкодування фактичних витрат на виплату та доставку пільгових пенсій
0100	Відшкодування коштів за регресними вимогами
0110	Відшкодування різниці у розмірі пенсії, призначеної науковим працівникам державних небюджетних підприємств та недержавних наукових установ
Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	
Код рядка	Показники
2	Доходи
2.1	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
2.2	Відрахування від сум єдиного податку
Звіт про виконання бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	
№ з/п	Назва статей
1	Надходження протягом року
	з них:
2	Страхові внески
Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	
№ з/п	Статті бюджету
3	Надходження
3.1	Страхові внески роботодавців

Складено за даними Державної казначейської служби України.

Таблиця 2.5

Доходи, які повинні враховуватися при розрахунку податкового коефіцієнта в Україні після набуття чинності Податковим кодексом України

Звіт про виконання зведеного бюджету України	
Код бюджетної класифікації	Показники
10000000	Податкові надходження
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості
11010000	Податок на доходи фізичних осіб
11020000	Податок на прибуток підприємств
12000000	Податки на власність
12030000	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів
13050000	Земельний податок
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги
14010000	Податок на додану вартість
14020000	Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)
14030000	Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції
15010000	Ввізне мито
15020000	Вивізне мито
15040000	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності
17000000	Рентна плата, збори за паливно-енергетичні ресурси
17050000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками

Продовження табл. 2.5

Код бюджетної класифікації	Показники
17060000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
18000000	Місцеві податки і збори
18020000	Збір за місця для паркування транспортних засобів
18020100	Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами
18020200	Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами
18030000	Туристичний збір
18030100	Туристичний збір, сплачений юридичними особами
18030200	Туристичний збір, сплачений фізичними особами
18040000	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
18050000	Єдиний податок
18050300	Єдиний податок з юридичних осіб
18050400	Єдиний податок з фізичних осіб
	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
19000000	Інші податки та збори
19010000	Екологічний податок
19040000	Фіксований сільськогосподарський податок
19060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
19070000	Збір за користування радіочастотним ресурсом України
19090000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій
20000000	Неподаткові надходження
22000000	Адміністративні збори та платежі, доходи від некомерційної господарської діяльності
22010000	Плата за надання адміністративних послуг
22010200	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати

Продовження табл. 2.5

Код бюджетної класифікації	Показники
22010300	Реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців
22010400	Кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності
22010500	Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового
22010600	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового
22010700	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами
22010900	Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору)
22011000	Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами
22011100	Плата за ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами
22011200	Плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення
22011400	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України
22011500	Плата за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики
22011700	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій
22011800	Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності
22011900	Збори за підготовку до державної реєстрації авторського права
22012000	Плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України наркотичних засобів
22012100	Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів

Продовження табл. 2.5

Код бюджетної класифікації	Показники
22012200	Плата за виділення номерного ресурсу
22012300	Плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання
22160000	Інші адміністративні збори і платежі
22160100	Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні
24000000	Інші неподаткові надходження
24130000	Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження
24140000	Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій
24140200	Збір з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння
24140300	Збір при відчуженні легкових автомобілів
24140500	Збір з операцій придбання (купівлі-продажу) нерухомого майна
24140600	Збір з користування та надання послуг стільникового зв'язку
Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України	
Код рядка	Показники (класифікація з 2011 р.)
050	Сума єдиного внеску, розподілена на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування
0120	Кошти на виплату різниці у пенсійному забезпеченні наукових працівників, що відшкодовуються за рахунок небюджетних підприємств і установ
0130	Кошти підприємств на покриття фактичних витрат на виплату та доставку пенсій працівникам, зайнятим на роботах з особливо шкідливими та особливо важкими умовами праці за списком № 1
Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	
Код рядка	Показники
2	Доходи
2.1	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Закінчення табл. 2.5

Звіт про виконання бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття	
№ з/п	Назва статей
1	Надходження протягом року
	з них:
2	Страхові внески
Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	
№ з/п	Статті бюджету
3	Надходження
3.1	Страхові внески роботодавців

Складено за даними Державної казначейської служби України.

В Україні під час визначення податкового коефіцієнта повинні враховуватися внески до Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України, Державного фонду сприяння зайнятості населення України, Фонду страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України. Водночас проблематичне виокремлення тих надходжень до зазначених фондів, які мають враховуватися при визначенні податкового коефіцієнта, і тих, які не повинні враховуватися з цією метою. Принципом їх розмежування може бути те, що податкове навантаження на платників створюють лише обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до соціальних фондів. Відповідно при обчисленні податкового навантаження не повинні враховуватися кошти добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування та добровільні внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України як такі, що не є обов'язковими платежами, а також кошти, які не враховуються з метою запобігання подвійному рахунку: надходження з державного та місцевих бюджетів, інших соціальних фондів, позички на покриття касових розривів, кошти банку за користування тимчасово вільними коштами Фонду, надходження від депозитних вкладів (стаття доходів Фонду загальнообов'язкового державного соціаль-

ного страхування України на випадок безробіття), пеня за несвоєчасну сплату страхових внесків, кошти, одержані від стягнення штрафів за адміністративні порушення з посадових осіб підприємств, установ, організацій, фізичних осіб, які використовують найману працю (стаття доходів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України) та деякі інші надходження.

Розрахунки податкового коефіцієнта в Україні, здійснені відповідно до наведених методичних підходів, представлені в табл. Б.1 додатка Б. Його аналіз порівняно з податковим коефіцієнтом у країнах – членах ЄС (табл. 2.6) дає можливість зробити такі висновки:

1. Протягом 2000–2010 рр. податкове навантаження на економіку в Україні зросло з 27,4 до 34,5 % (у 2011 р. – 36,8 %), сягнувши максимального рівня у 2008 р. – 37 %. За цей період у країнах ЄС-15 середній рівень податкового навантаження зменшився з 40,7 до 38,6 %, а у країнах ЄС-12 – з 32,3 до 31,8 %, і набув максимального значення – 33,9 % у 2007 р. З 12 країн – нових членів ЄС у 2000–2010 рр. податковий коефіцієнт зріс лише у чотирьох, з них найбільше – на Кіпрі (на 5,8 в. п.), Мальті (на 5,4) та в Естонії (на 3,2 в. п.). У Словенії підвищення було незначним – на 0,7 в. п. Серед розвинутих європейських країн податковий коефіцієнт зріс лише в Італії – на 0,8 в. п. В усіх інших країнах – членах ЄС він зменшився, і лише в Чехії не зазнав змін.

Істотне підвищення податкового коефіцієнта в Україні (на 7,1 в. п.) могло відбутися під впливом різних факторів: зростання податкових ставок, часткового виведення доходів і операцій з “тіні”, посилення тиску з боку податкових органів на сумнівних платників податків з метою їх примусу до сплати податків наперед, збільшення сум переплачених податків, у тому числі – невідшкодованого державою ПДВ тощо. Внесок кожного з цих факторів у зростання податкового коефіцієнта був неоднаковим у різні роки. Його встановлення потребуватиме детальнішого аналізу, результати якого викладено в параграфі 3.1.

2. Якщо в Україні за рахунок платежів до соціальних фондів формувалося від 32 % (2000 р.) до 37 % (2010 р.) податкового навантаження, то в країнах ЄС-12 – у середньому – 33,7 %, а в країнах ЄС-15 – 29 % (2010 р.). Проте в таких країнах, як Естонія, Іспанія, Литва, Німеччина, Словаччина, Словенія, Франція і Чехія, частка платежів до соціальних фондів у структурі податкового навантаження у 2010 р. була вищою, ніж в нашій державі.

3. В Україні податковий коефіцієнт у 2010 р. порівняно з 2000 р. зріс за рахунок підвищення як частки соціальних платежів (на 4 в. п.), так і частки податків у ВВП (на 3,1 в. п.) (табл. 2.7). Отже, внесок платежів до

Таблиця 2.6

Динаміка податкового коефіцієнта у країнах ЄС та Україні, % ВВП

Країни	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Австрія	43,0	44,9	43,6	43,4	43,0	42,1	41,5	41,7	42,7	42,6	42,0
Бельгія	45,1	45,1	45,2	44,7	44,8	44,8	44,4	43,9	44,2	43,4	43,9
Болгарія	31,5	30,8	28,5	31,0	32,5	31,3	30,7	33,3	32,3	29,0	27,4
Великобританія	36,7	36,5	34,9	34,7	35,2	36,0	36,7	36,3	37,9	34,8	35,6
Греція	34,6	33,2	33,7	32,1	31,3	32,2	31,7	32,6	32,2	30,5	31,0
Данія	49,4	48,5	47,9	48,0	49,0	50,8	49,6	48,9	47,8	47,7	47,6
Естонія	31,0	30,2	31,0	30,8	30,6	30,6	30,7	31,4	31,7	35,7	34,2
Ірландія	31,3	29,5	28,3	28,7	30,0	30,5	32,0	31,3	29,6	28,2	28,2
Іспанія	34,1	33,7	34,2	33,9	34,7	35,9	36,8	37,1	33,0	30,7	31,9
Італія	41,5	41,1	40,5	41,0	40,4	40,1	41,7	42,7	42,7	42,8	42,3
Кіпр	29,9	30,7	30,9	32,2	33,0	35,0	35,8	40,1	38,6	35,3	35,7
Латвія	29,7	28,9	28,6	28,6	28,6	29,2	30,6	30,6	29,2	26,7	27,3
Литва	29,9	28,5	28,2	28,0	28,1	28,4	29,2	29,5	30,0	29,2	27,1
Люксембург	39,1	39,8	39,3	38,1	37,3	37,6	35,9	35,7	35,5	37,6	37,1
Мальта	27,9	29,7	30,6	31,1	32,6	33,7	34,0	34,8	33,8	34,3	33,3
Нідерланди	39,9	38,3	37,7	37,4	37,5	37,6	39,0	38,7	39,2	38,3	38,8
Німеччина	41,3	39,4	38,9	39,1	38,3	38,3	38,6	38,7	38,9	39,2	38,1
Польща	32,6	32,2	32,7	32,2	31,5	32,8	33,8	34,8	34,3	31,8	31,8
Португалія	31,1	30,9	31,5	31,7	30,6	31,5	32,3	32,8	32,8	31,0	31,5
Румунія	30,2	28,6	28,1	27,7	27,2	27,8	28,5	29,0	28,0	26,9	27,2
Словаччина	34,1	33,1	33,0	32,9	31,5	31,3	29,3	29,3	29,2	28,8	28,1

Закінчення табл. 2.6

Країни	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Словенія	37,3	37,5	37,8	38,0	38,1	38,6	38,3	37,7	37,2	37,6	38
Угорщина	39,8	38,7	38,0	38,0	37,7	37,4	37,3	40,4	40,3	40,1	37,7
Фінляндія	47,2	44,8	44,7	44,1	43,5	43,9	43,8	43,0	42,9	42,6	42,1
Франція	44,2	43,8	43,3	43,1	43,3	43,8	44,1	43,4	43,2	42,0	42,5
Чехія	33,8	33,7	34,6	35,4	35,9	35,7	35,3	35,9	34,4	33,6	33,8
Швеція	51,5	49,4	47,5	47,8	48,0	48,9	48,3	47,3	46,4	46,7	45,8
ЄС-27	37,0	36,3	36,0	36,1	36,1	36,5	36,7	37,1	36,6	35,8	35,6
ЄС-15	40,7	39,9	39,4	39,2	39,1	39,6	39,8	39,6	39,3	38,5	38,6
ЄС-12	32,3	31,9	31,8	32,2	32,3	32,7	32,8	33,9	33,3	32,4	31,8
Україна	27,4	27,7	30,8	31,0	30,5	34,7	36,2	35,4	37,0	35,4	34,5

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

соціальних фондів у зростання податкового коефіцієнта перевищував внесок податків. Більше того, частка податків у ВВП у 2010 р. була меншою за її рівень і в 2005 р., і в 2008 р., а в 2011 р., хоч і підвищилася на 2,9 в. п., порівняно з 2010 р., проте досягла лише рівня передкризового 2008 р. Відтак, з одного боку, зростання частки податків у ВВП у 2011 р. порівняно з 2010 р. навряд чи спричинене змінами, внесеними в податкову систему Податковим кодексом України. З другого боку, встановлення цієї частки на рівні найвищого показника, що спостерігався протягом 2000–2010 рр., дає змогу зробити висновок, що інструменти зниження податкового навантаження, закладені в Кодексі, загалом урівноважилися інструментами, спрямованими на його підвищення та зростання податкового коефіцієнта через зменшення масштабів ухилення від сплати податків та уникнення їх сплати. Не випадково частка податків у ВВП у 2011 р. порівняно з 2010 р. збільшилася передусім за рахунок ПДВ (його частка у ВВП зросла на 1,91 в. п.), у законодавче регулювання якого не вносилося значних змін, що могли б спричинити зростання його фіскальної ефективності, і лише на 0,45 в. п. – за рахунок податку на прибуток, у справляння якого Податковий кодекс України вніс суттєві зміни.

4. Якщо в Україні протягом періоду, що розглядається, частки і соціальних платежів, і податків у ВВП зросли, то в країнах ЄС-12 середнє значення частки податків у ВВП не змінилося, а податковий коефіцієнт знизився в результаті зменшення середнього значення частки у ВВП платежів до соціальних фондів. Натомість у розвинутих європейських країнах не змінилася частка у ВВП платежів до соціальних фондів, тоді як зниження податкового коефіцієнта стало наслідком зменшення частки податків у ВВП.

5. Тоді як у 2000–2004 рр. податковий коефіцієнт в Україні був нижчим порівняно і з розвинутими країнами, і з новими членами ЄС, то у 2005–2010 рр. він перевищив середній рівень податкового коефіцієнта у країнах ЄС-12. Протягом зазначеного періоду вищий рівень податкового коефіцієнта мали лише такі країни цієї групи, як Кіпр, Словенія, Угорщина, а в окремі роки й Чехія.

Проте порівняльний аналіз структури податкового навантаження показав, що різниця в рівнях податкового коефіцієнта між країнами ЄС-12 (середній рівень податкового коефіцієнта по цій групі країн) і Україною у 2010 р., що становить 3,3 в. п., переважно спричинена більшим навантаженням соціальних платежів, а не власне податків. Якщо частка обов'язкових платежів до соціальних фондів в Україні була вищою за її рівень не лише у країнах ЄС-12 (на 2,1 в. п.), а й у країнах ЄС-15 (на 1,7 в. п.),

Таблиця 2.7

Структура і динаміка податкового навантаження у країнах ЄС та Україні, %

Країни	Частка платежів до соціальних фондів у загальній сумі податків і платежів					Частка платежів до соціальних фондів у ВВП					Частка податків у ВВП				
	2000	2005	2008	2010	2010	2000	2005	2008	2010	2010	2000	2005	2008	2010	
Австрія	34,2	34,5	33,6	34,9	14,7	14,5	14,3	14,6	28,3	27,6	28,3	28,4	27,4		
Бельгія	30,8	30,5	31,5	32,4	13,9	13,7	13,9	14,2	31,2	31,1	30,3	30,3	29,7		
Болгарія	34,4	31,1	24,1	25,8	10,8	9,7	7,8	7,1	20,7	21,6	24,5	20,3	20,3		
Великобританія	16,8	18,7	18,1	18,7	6,2	6,7	6,9	6,7	30,5	29,3	31,0	28,9	28,9		
Греція	30,3	35,2	34,7	35,1	10,5	11,3	11,2	10,9	24,1	20,9	21,0	20,1	20,1		
Данія	3,6	2,2	2,0	2,1	1,8	1,1	1,0	1,0	47,6	49,7	46,9	46,6	46,6		
Естонія	35,3	33,5	36,6	38,5	10,9	10,3	11,6	13,1	20,1	20,3	20,1	20,1	21,1		
Ірландія	14,0	15,3	18,1	20,7	4,4	4,7	5,4	5,8	26,9	25,8	24,2	22,4	22,4		
Іспанія	35,3	33,7	37,3	38,6	12,0	12,1	12,3	12,3	22,1	23,8	20,7	19,6	19,6		
Італія	28,8	30,8	31,4	31,7	11,9	12,3	13,4	13,4	29,6	27,8	29,3	28,9	28,9		
Кіпр	22,1	23,7	20,1	25,1	6,6	8,3	7,8	9,0	23,3	26,7	30,8	26,7	26,7		
Латвія	33,5	28,9	28,3	30,7	10,0	8,4	8,3	8,4	19,7	20,8	20,9	18,9	18,9		
Литва	31,1	28,6	29,7	38,3	9,3	8,1	8,9	10,4	20,6	20,3	21,1	16,7	16,7		
Люксембург	25,7	27,8	28,4	29,2	10,1	10,4	10,1	10,8	29,0	27,2	25,4	26,3	26,3		
Мальта	23,0	18,9	17,9	18,1	6,4	6,4	6,0	6,0	21,5	27,3	27,8	27,3	27,3		
Нідерланди	38,6	34,5	37,0	36,3	15,4	12,9	14,5	14,1	24,5	24,7	24,7	24,7	24,7		
Німеччина	41,3	42,9	39,1	40,8	17,1	16,4	15,2	15,5	24,2	21,9	23,7	22,6	22,6		
Польща	39,7	37,6	33,0	34,9	12,9	12,3	11,3	11,1	19,7	20,5	23,0	20,7	20,7		
Португалія	25,7	26,8	26,8	28,5	8,0	8,4	8,8	9,0	23,1	23,1	24,0	22,5	22,5		

Закінчення табл. 2.7

Країни	Частка платежів до соціальних фондів у загальній сумі податків і платежів				Частка платежів до соціальних фондів у ВВП				Частка податків у ВВП			
	2000	2005	2008	2010	2000	2005	2008	2010	2000	2005	2008	2010
Румунія	36,7	34,4	33,3	32,2	11,1	9,6	9,3	8,8	19,1	18,2	18,7	18,4
Словаччина	41,5	40,4	41,1	43,7	14,1	12,6	12,0	12,3	20,0	18,7	17,2	15,8
Словенія	38,1	36,9	37,7	40,1	14,2	14,2	14,0	15,2	23,1	24,4	23,2	22,8
Угорщина	33,4	33,5	34,0	31,9	13,3	12,5	13,7	12,0	26,5	24,9	26,6	25,7
Фінляндія	25,2	27,3	28,0	29,8	11,9	12,0	12,0	12,5	35,3	31,9	30,9	29,6
Франція	36,5	37,3	37,7	39,3	16,1	16,4	16,3	16,7	28,1	27,4	26,9	25,8
Чехія	44,4	43,3	45,1	45,2	15,0	15,4	15,5	15,3	18,8	20,3	18,9	18,5
Швеція	24,2	21,0	18,2	18,1	12,5	10,3	8,4	8,3	39,0	38,6	38,0	37,5
ЄС-27	30,5	30,0	29,7	31,1	11,2	10,8	10,7	10,9	25,8	25,7	25,9	24,7
ЄС-15	27,4	27,9	28,1	29,1	11,1	10,9	10,9	11,1	29,6	28,7	28,4	27,5
ЄС-12	34,4	32,6	31,7	33,7	11,2	10,7	10,5	10,7	21,1	22,0	22,8	21,1
Україна	32,1	33,7	33,4	37,0	8,8	11,7	12,4	12,8	18,6	23,0	24,6	21,7

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 180 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

то частка податків у ВВП перевищувала середній рівень країн ЄС-12 лише на 0,6 в. п. і була нижчою за рівень країн ЄС-15 на 5,8 в. п. Відтак, відносно високим в Україні був рівень тягаря не власне податків, а обов'язкових платежів до державних соціальних фондів.

Коли порівняти частку податків у ВВП в окремих країнах ЄС-12 і в Україні, то можна помітити, що в більшості країн цієї групи (вісім) вона є нижчою, що свідчить про резерви перегляду податкового навантаження в Україні.

Оцінюючи його рівень, варто враховувати такі особливості.

По-перше, висока частка перерозподілу ВВП через податкову систему і державні соціальні фонди за умови ефективного використання коштів платників податків у суспільному секторі може створити сприятливі умови для економічного зростання та підвищення суспільного добробуту. Проте для цього потрібні якісні суспільні інститути, ефективна система управління публічними фінансами та підвищення ступеня їх прозорості, низький рівень корупції. За відсутності зазначених умов доволі високий рівень централізації ВВП негативно впливає на економічні процеси в країні, деформуючи структуру національної економіки.

По-друге, висока частка перерозподілу ВВП у поєднанні з низькою якістю суспільних послуг активізує фрирайдерські настрої серед платників податків, провокує суспільне невдоволення і конфлікти. Іншим негативним наслідком цього явища в умовах відкритої економіки є міграція мобільних факторів виробництва у країни з нижчим податковим навантаженням чи вищою якістю суспільних благ.

2.2. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ФАКТОРИ ВИРОБНИЦТВА І СПОЖИВАННЯ

Поряд із загальним рівнем податкового навантаження важливою характеристикою податкової системи держави є його розподіл між основними факторами виробництва (працею й капіталом) та споживанням. Як відомо, податки на фактори виробництва зазвичай пов'язані з їх купівлею та продажем, інакше кажучи, оподатковується дохід від використання певного фактора, що призводить до його зменшення. Відтак податки на доходи від праці й капіталу впливають на попит і пропозицію факторів виробництва на відповідних національних ринках та на їх міграцію між країнами. Тому аналіз розподілу податкового навантаження дає змогу оцінити вплив податкової системи на економічне зростан-

ня та її конкурентоспроможність у світі. У зв'язку з цим в умовах глобалізації й посилення міжнародної мобільності факторів виробництва, передусім капіталу, оцінювання рівня податкового навантаження на працю, капітал і споживання за допомогою показника імпліцитних податкових ставок (Implicit – той, що мається на увазі, виражений неявно, неявний, потенційний)¹ набуває особливого значення. Такі оцінки проводяться в усіх країнах – членах ЄС і використовуються у процесі аналізу їхніх податкових систем.

В Україні проблемі розподілу податкового навантаження між працею, капіталом і споживанням присвячено лише окремі статті². На нашу думку, це пояснюється нез'ясованістю або дискусійним характером багатьох методологічних і методичних аспектів розрахунку імпліцитних податкових ставок, що ускладнює використання для аналізу вітчизняної податкової системи сучасних інструментів.

Імпліцитні податкові ставки є ставками за групами податків з єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів) до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків. Останнє дає змогу враховувати як доходи, відображені в офіційній звітності, так і доходи від тіньової діяльності. За допомогою імпліцитних податкових ставок можна оцінити середній рівень податкового навантаження на трудові доходи, доходи від капіталу, а також кінцеві споживчі витрати без урахування можливості перекидання податків з одних платників на інших.

З метою забезпечення зіставності розрахунків у процесі порівняльного аналізу податкових систем України і європейських країн доцільно розглянути методика розрахунку імпліцитних податкових ставок (що є вдосконаленою методикою Е. Мендози, А. Разіна й Л. Тезар) у тому вигляді, в якому вона застосовується експертами Європейської Комісії³.

Розрахунок імпліцитних податкових ставок відповідно до цієї методики передбачає класифікацію податків за факторами виробництва і

¹ Новый большой англо-русский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://rus-eng.com/noviy_bolshoy_anglo_russkiy_slovar/page/implicit.47094.

² Див., напр.: Фролова Н. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні / Н. Фролова // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 21–28.

³ Structures of the taxation systems in the European Union: Data 1995–2002 / European Commission. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – P. 55–129 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://err.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-04-001/EN/KS-DU-04-001-EN.PDF.

споживанням (за економічними функціями) та визначення баз кожної з груп податків.

Згідно з класифікацією податків за економічними функціями, застосовуваною в ЄС (ЄСР-95), до податків на споживання належать¹:

D.211 ПДВ

D.212 Податки і збори на імпорт (за винятком ПДВ)

D.214 Податки на продукти (за винятком ПДВ та податків на імпорт), за винятком²:

D.214b Гербові збори

D.214c Податки на операції з капіталом і фінансові операції

D.214k Експортні мита та податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів (неявні податки на експорт)

з категорії D.29 Інші податки на виробництво:

D.29d Податки на міжнародні операції (операції з нерезидентами, іноземні грошові перекази)

D.29f Податки на забруднення навколишнього середовища

D.29g Компенсатори ПДВ (система плоских ставок)

з категорії D.59 Інші поточні податки:

D.59b Подушні податки

D.59c Податки на витрати

D.59d Платежі домогосподарств за ліцензії.

Податки на працю включають³:

з категорії D.51 Податки на дохід:

D.51a+D.51c1 Податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства, включаючи дохід від майна та участі у капіталі

¹ Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 382 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

² З урахуванням встановлених винятків з категорії D.214 до податків на споживання належать: акцизи; податки на реєстрацію транспортних засобів; податки на розваги; податки на лотереї, азартні ігри і парі; податки на страхові премії; податки на конкретні послуги; загальні податки на продаж і податки з обороту; прибутки фіскальних монополій.

³ Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 385 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

(в частині податків, сплачених з доходу від праці, соціальних трансфертів і пенсій)

з категорії D.29 Інші податки на виробництво:

D.29c Податки на фонд заробітної плати або робочу силу

з категорії D.611 Фактичні соціальні платежі:

D.61111 Обов'язкові соціальні платежі роботодавців

D.61121 Обов'язкові соціальні платежі працівників

D.61131 Обов'язкові соціальні платежі самозайнятих та непрацюючих осіб (в частині, сплаченій одержувачами соціальних виплат).

Податки на капітал – це¹:

1. Податки на дохід від капіталу та підприємницької діяльності:

з категорії D.51 Податки на дохід:

D.51a+D.51c1 Податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства, включаючи дохід від майна та участі в капіталі (в частині податків, сплачених з доходу від капіталу і самозайнятості)

D.51b+D.51c2 Податки на дохід чи прибутки корпорацій, включаючи дохід від майна та від участі у капіталі

D.51c3 Інші податки на дохід від майна та участі у капіталі

D.51d Податки на виграш у лотерею або азартні ігри

D.51e Інші податки на дохід

з категорії D.611 Фактичні соціальні платежі:

D.61131 Обов'язкові соціальні платежі самозайнятих та непрацюючих осіб (в частині, сплаченій самозайнятими)

2. Податки на накопичене багатство (майно):

з категорії D.214 Податки на продукти (за винятком ПДВ та податків на імпорт):

D.214b Гербові збори

D.214c Податки на операції з капіталом і фінансові операції

D.214к Експортні мита та податки, що виникають в умовах множинних валютних курсів (неявні податки на експорт)

з категорії D.29 Інші податки на виробництво:

D.29a Податки на землю, будівлі та інші споруди, що використовуються у виробництві

¹ Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 386 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

D.29b Податки на використання основного капіталу

D.29e Плата за ліцензії на ведення підприємницької і професійної діяльності

D.29h Інші податки на виробництво

з категорії D.59 Інші поточні податки:

D.59a Поточні податки на капітал

D.59f Інші поточні податки

D.91 Податки на капітал.

Як свідчить класифікація податків за економічними функціями, основними складовими податків на споживання, що набули поширення у більшості країн, є: ПДВ, акцизи, імпордне мито, загальні податки на продаж і податки з обороту, податки на реєстрацію транспортних засобів, прибутки фіскальних монополій, екологічні податки, плата домогосподарств за ліцензії.

До податків на працю належать: податок на доходи фізичних осіб у частині, сплаченій із трудових доходів¹; податки на фонд заробітної плати та на робочу силу (які не призначені на соціальне страхування й утримуються пропорційно фонду зарплати підприємства або у вигляді фіксованої суми з людини); обов'язкові внески роботодавців і найманих працівників до фондів соціального страхування. Отже, фактично податки на працю – це всі податки, що утримуються з трудових доходів.

Податки на капітал – це податки, що сплачуються фінансовими й нефінансовими корпораціями та домогосподарствами з доходів від капіталу – дивідендів, процентів, орендної плати, доходів від підприємницької діяльності, будь-яких видів приросту капіталу тощо. Вони охоплюють: податок на прибуток корпорацій (підприємств); частину податку на доходи фізичних осіб, пов'язану з доходами від капіталу (процентами, дивідендами, рентою); податок на дохід від приросту капіталу; податок на нерухоме майно (на землю, будівлі тощо); податок на доходи й соціальні внески самозайнятих; податки на використання матеріальних капітальних активів; професійні та бізнесові ліцензії; експортне мито; деякі податки на товари (гербові збори, податки на фінансові й капітальні трансакції); податки на виграш у лотерею та азартні ігри, податки на

¹ Податок з доходів фізичних осіб сучасні дослідники розглядають як такий, що містить і елементи податку на працю, й елементи податку на капітал (Див.: *Танзи В.* Налоговая политика для развивающихся стран / В. Танзи, Х. Зи // Вопросы экономики. – 2001. – № 27. – С. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>.

спадщину і подарунки¹. Отже, сукупність податків на капітал не обмежується податками на доходи від капіталу та його приросту, а включає також податки на накопичене багатство або основний капітал, розмір яких залежить від заощаджень та інвестицій приватного сектору в попередніх періодах; податки на операції з активами; платежі, які є умовою ведення певних видів підприємницької діяльності (плата за ліцензії); податки на товари, що сплачуються з доходу компанії (експортне мито), формуючи податкове навантаження на бізнес тощо.

Однією з методологічних проблем класифікації податків за факторами виробництва є те, що один податок може класифікуватися за різними групами. До таких податків передусім належить податок на доходи фізичних осіб, об'єктом якого є і трудові доходи, й доходи від капіталу, а в деяких країнах – також доходи, отримані у формі соціальних трансфертів та пенсій. Відтак податок, одержаний із трудових доходів, класифікується як податок на працю, а з капітальних доходів – як податок на капітал. Якщо у статистиці державних фінансів певної країни надходження податку з різних джерел доходу наводяться окремо, проблем із урахуванням їх при розрахунку імпліцитних ставок не виникає. Інакше постає потреба в розщепленні цього податку на податок, одержаний із доходів від праці, який має класифікуватись як податок на працю, та податок із доходів від капіталу, що повинен класифікуватись як податок на капітал.

Застосовуються різні методики розщеплення податку. Однією з них є методика Мендози, згідно з якою розщеплення проводиться за формулою²:

$$\lambda_h = \frac{1100}{OSPUE + PEI + W}, \quad (2.1)$$

де λ_h – частка податку на доходи фізичних осіб у загальній сумі доходів, з яких сплачується податок; 1100 – податок з доходів фізичних осіб; *OSPUE* – доходи приватних некорпоративних підприємств; *PEI* – доходи від власності та підприємницький дохід; *W* – заробітна плата.

¹ Structures of the taxation systems in the European Union: Data 1995–2002 / European Commission. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – P. 56–60 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://err.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-04-001/EN/KS-DU-04-001-EN.PDF.

² Цифри у формулі означають шифр статті податкової статистики, букви – шифр статті національних рахунків за стандартами ЄС.

Тоді частина податку на доходи фізичних осіб, сплаченого з доходів від праці (капіталу), визначається як добуток доходів від праці (капіталу) та частки податку у загальній сумі оподатковуваних доходів:

$$PIT_t = \lambda_h \cdot W; \quad (2.2)$$

$$PIT_k = \lambda_h \cdot (OSPUE + PEI), \quad (2.3)$$

де PIT_t – частина податку на доходи фізичних осіб, сплачена з доходів від праці; PIT_k – частина податку на доходи фізичних осіб, сплачена з доходів від капіталу.

За іншою методикою частина податку на доходи фізичних осіб, сплаченого з доходів від праці (капіталу), визначається як добуток загальних надходжень податку з усіх джерел і частки доходів від праці (капіталу) в загальній сумі оподатковуваних доходів.

Другою методологічною проблемою класифікації податків за факторами виробництва є класифікація доходу й, відповідно, податку на дохід самозайнятої особи. Це пов'язано з подвійною роллю самозайнятої особи, яка поєднує функції й підприємця, і працівника, внаслідок чого одержуваний нею дохід містить доходи й від капіталу, й від праці. У певних випадках основним внеском самозайнятої особи в роботу підприємства є її енергійність, новаторство, здатність ризикувати. У такому разі дохід від самозайнятості являє собою віддачу від підприємницької діяльності, тобто є підприємницьким доходом. У інших випадках основною функцією самозайнятої особи є надання своєї праці, нерідко – висококваліфікованої, а відповідно значна частина її доходу є винагородою за працю¹.

З огляду на зазначене, податок на доходи самозайнятих, як і податок на доходи фізичних осіб, доцільно розділити та частково зарахувати до податків на капітал, а частково – до податків на працю. Однак експерти Європейської Комісії прийняли компромісне рішення: кваліфікувати податок на дохід від самозайнятості як податок на капітал. Водночас у деяких країнах – членах ЄС, зокрема в Італії, податок на доходи самозайнятих осіб підлягає поділу на підставі здійснених статистичним відомством офіційних оцінок відсотків їхнього доходу, отриманих від праці й від капіталу.

Ще однією проблемою є невідповідність класифікації податків за економічними функціями їх групуванню за об'єктами оподаткування.

¹ Система национальных счетов 1993. Т. 1 / Всемирный банк. – Брюссель ; Люксембург ; Вашингтон ; Нью-Йорк ; Париж, 1998. – С. 109.

Так, згідно з класифікацією за економічними функціями частина податків на товари (продукти) та інших податків на виробництво належить не до податків на споживання, а до податків на капітал: податки на фінансові операції та операції з капіталом; податки на землю, споруди та інші будівлі; гербові збори, бізнесові та професійні ліцензії, що сплачуються компаніями. Критерієм розмежування податків у цьому разі є характер використання товару (послуги): податки, сплачені суб'єктами підприємницької діяльності за товари (послуги), що використовуються для виробництва, вилучаються з категорії податків на споживання, коли рівень деталізації показників статистики доходів дає змогу їх ідентифікувати. Підставою для такої класифікації зазначених податків і зборів стало те, що вони сплачуються компаніями з прибутку та впливають на їхні інвестиційні рішення. Натомість платежі за забруднення навколишнього середовища, а також платежі домогосподарств за ліцензії (дозволи) є податками на споживання, оскільки становлять витрати домогосподарств, пов'язані з доступом до певних товарів та послуг.

На особливу увагу заслуговує рішення щодо класифікації податку на реєстрацію транспортних засобів. Цей податок сплачують як домогосподарства, так і компанії, котрі використовують транспортні засоби для виробничих цілей. Відтак, якщо рівень деталізації даних про надходження податку достатній, податок на реєстрацію, сплачений домогосподарствами, повинен класифікуватися як податок на споживання, а податок, сплачений компаніями, – як податок на капітал. Але, оскільки лише в кількох країнах ЄС фінансова статистика дає змогу отримати інформацію про надходження податку окремо в розрізі компаній і домогосподарств, Єврокомісія прийняла рішення повністю відносити надходження цього податку до податків на споживання¹.

Розбіжності в підходах до класифікації податків отримали назву пограничних випадків і нерідко ускладнюють однозначну класифікацію тих чи інших податкових платежів у різних країнах, призводячи до відмінностей у розрахунках ефективних ставок.

В Україні, на відміну від країн ЄС, класифікація податків за економічними функціями не розроблена. Щоб її розробити, необхідно вирішити

¹ Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 382–383 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

низку питань стосовно класифікації специфічних для нашої країни податків і зборів.

До таких податків належить передусім єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва. Н. Фролова зараховує його до податків на капітал. І, з огляду на методологічні підходи Європейської Комісії до класифікації податку на доходи самозайнятих осіб, до яких можуть належати суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, з нею варто погодитися. Хоча, звісно, значну частку в доходах останніх в Україні становлять трудові доходи. Тож за наявності статистичної інформації, що надала б можливість їх ідентифікувати, єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб – доцільно було б розділяти між факторами виробництва.

Інша проблема пов'язана з класифікацією місцевих податків і зборів.

Податковим кодексом України запроваджено такі місцеві податки, як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, і єдиний податок, а також місцеві збори: збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір.

Щодо класифікації податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, проблем не виникає: Європейською Комісією цей податок віднесено до податків на капітал.

Збір за місця для паркування транспортних засобів, на нашу думку, варто розподілити між капіталом і споживанням: частину, що сплачується фізичними особами, віднести до податків на споживання, а ту, яка сплачується юридичними особами, – до податків на капітал.

Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, платниками якого є суб'єкти господарювання, що отримують торгові патенти і ведуть певні види підприємницької діяльності, належить до податків на капітал.

Туристичний збір, платниками якого є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, що прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, де встановлено туристичний збір, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання, варто класифікувати як податок на споживання.

З метою розрахунку імпліцитних податкових ставок за період до 2011 р. слід здійснити класифікацію місцевих податків і зборів, що справлялися до ухвалення Податкового кодексу України.

Зокрема, комунальний податок можна класифікувати як податок на фонд заробітної плати, що належить до податків на працю. Серед інших

місцевих податків і зборів є такі, котрі можна класифікувати як податки на специфічні послуги (складова податків на товари та послуги): курортний збір, збір за участь у бігах на іподромі тощо. Частину місцевих зборів, за наявності достатньої інформації, можна було б розподілити між капіталом і споживанням: частину збору, що сплачується фізичними особами, віднести до податків на споживання, а ту, яка сплачується юридичними особами, – до податків на капітал. Зазначене стосується, наприклад, збору за паркування автотранспорту. Втім, у казначейському звіті про доходи бюджету інформації для його розподілу немає. Тому цей збір варто віднести до податків на споживання. Більшу частину місцевих зборів можна класифікувати як податки на капітал, оскільки вони сплачуються або суб'єктами підприємницької діяльності – юридичними особами, або самозайнятими особами.

У звітах Державної казначейської служби України за 2000–2002 рр. інформація про надходження місцевих податків і зборів у розрізі окремих податків і зборів не наводилася. Оскільки частка комунального податку в загальній сумі місцевих податків і зборів у 2003 р. становила 24 % (у 2004 р. – 27, у 2005 р. – 26, у 2006 р. – 24 %), кратну суму місцевих податків і зборів у 2000–2002 рр. віднесемо до податків на працю, а решту – до податків на капітал.

Згідно з Податковим кодексом України та бюджетною класифікацією збори за спеціальне використання природних ресурсів і рентна плата є складовою податкових надходжень бюджету. З огляду на специфіку українського законодавства ці збори можна класифікувати як податки на капітал. Проте при компаративному аналізі імпліцитних податкових ставок на капітал їх не можна брати до уваги, адже у статистиці державних фінансів розвинутих країн платежі державі як власнику ресурсів надр відображені в обліку за категорією “рента” й віднесені не до податкових доходів держави, а до її доходів від власності. До податків на капітал можна зарахувати й експортне мито, наявність якого в нашій країні посилює податкове навантаження на капітал.

До податків на споживання можуть належати такі специфічні для України збори, як додаткові збори на виплату пенсій, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спо-

стерезення; плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні. Із тих зборів, що діяли до ухвалення Податкового кодексу України, – збір за проведення гастрольних заходів, збір до Державного інноваційного фонду, збір на будівництво, реконструкцію та ремонт і утримання автомобільних доріг.

Підставою для класифікації цих зборів як податків на споживання є те, що вони являють собою платежі, аналогічні податкам з обороту, тобто нараховуються:

- на вартість товарів та послуг (додаткові збори на виплату пенсій – на вартість реалізованих ювелірних виробів із золота, платини і дорогоцінного каміння, вартість легкового автомобіля, вартість нерухомого майна, вартість послуг стільникового зв'язку; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну й теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками, збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності – на вартість електричної енергії та природного газу; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження – на вартість реалізованої електричної енергії, що виробляється на атомних електростанціях);
- на виручку від реалізації (збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, збір за проведення гастрольних заходів) тощо.

Лише плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні, є платежем, аналогічним податку Пігу, тобто сплачується з метою компенсації негативних зовнішніх ефектів від руху великовагових та великогабаритних транспортних засобів автомобільними дорогами України.

Збір за користування радіочастотним ресурсом України, на нашу думку, необхідно віднести до податків на капітал, оскільки його сплата є умовою ведення господарської діяльності суб'єктами господарювання, які користуються радіочастотним ресурсом для надання телекомунікаційних послуг та розповсюдження телерадіопрограм.

Щодо розподілу податку на доходи фізичних осіб на податок, одержаний з доходів від праці, та податок, одержаний з доходів від капіталу, то сучасна фінансова статистика в Україні (з 2003 р.) дає змогу виокремити з його надходжень ті, які отримано від оподаткування доходів з

капіталу: податок на доходи фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності й незалежної професійної діяльності; податок на доходи фізичних осіб на дивіденди та роялті; фіксований податок на доходи фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю; податок на доходи фізичних осіб у вигляді вигравшів або призів, отриманих унаслідок проведення конкурсів та інших розіграшів, вигравшів у азартні ігри; податок на доходи фізичних осіб від отриманого платником доходу внаслідок прийняття ним у спадщину майна, коштів, майнових чи немайнових прав; податок на доходи фізичних осіб від продажу рухомого й нерухомого майна та надання його в оренду (суборенду).

Прибутковий податок з громадян до 2003 р. варто класифікувати як податок на працю, оскільки згідно з однойменним декретом Кабінету Міністрів України капітальні доходи таким податком фактично не обкладалися.

Підсумовуючи, можна визначити склад податків і зборів, які необхідно брати до уваги при розрахунку імпліцитних ставок податків на працю, капітал та споживання в Україні (табл. 2.8).

До методологічних проблем розрахунку імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання належить також визначення бази відповідних груп податків.

Експерти Єврокомісії включають у базу податків на споживання лише кінцеві споживчі витрати домогосподарств, виходячи з того, що врахування відповідних витрат державного сектору призводить до зниження податкового навантаження на споживання. Такий підхід аргументується тим, що, по-перше, приватне споживання домогосподарств є основним елементом бази податків на споживання (і це вважається достатньою причиною для того, щоб ефективна ставка податків на споживання розраховувалася просто – лише на основі кінцевих споживчих витрат домогосподарств); по-друге, більшість товарів і послуг, що споживаються сектором загального державного управління, у країнах ЄС звільняються від ПДВ як головного податку на споживання.

Базою податків на працю є доходи від праці (заробітна плата) разом із відповідними обов'язковими платежами (внесками роботодавців і найманих працівників до фондів обов'язкового соціального страхування та податками із заробітної плати і на фонд заробітної плати). За методологією Єврокомісії при визначенні бази податків на працю враховуються не лише платежі роботодавців до фондів обов'язкового державного соціального страхування, а й внески до приватних пенсійних фондів.

Таблиця 2.8

Класифікація податків за економічними функціями в Україні

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
Податки на споживання			
12030000	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	12020000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
14010000	Податок на додану вартість	14010000	Податок на додану вартість
14020000	Акцизний податок із вироблених в Україні піддакцизних товарів (продукції)	14020000	Акцизний податок із вироблених в Україні піддакцизних товарів (продукції)
14030000	Акцизний податок із ввезених на митну територію України піддакцизних товарів (продукції)	14030000	Акцизний податок із ввезених на митну територію України піддакцизних товарів (продукції)
15010000	Ввізне мито	15010000	Ввізне мито
17050000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками		
17060000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності		
18020200	Збір за місяць для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	16010400	Збір за паркування автотранспорту
18030000	Туристичний збір	16010700	Курортний збір
19010000	Екологічний податок	16010800	Збір за участь у бігах на іподромі

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
19060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	16060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
22160100	Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні	24120000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
24130000	Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	24150000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
24140000	Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій	24140000	Додаткові збори на виплату пенсій
		24060800	Находження від збору за проведення гастрольних заходів
		50080000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища
Податки на працю			
11010100	Податок на доходи фізичних осіб	11010100	Податок на доходи фізичних осіб
11010500		11010500	
11010700		11010700	
11010800		11010800	
11011000		11011000	
11011500		11011500	
		16010200	Комунальний податок

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України			
Код рядка	Показники	Код рядка	Показники
050	Сума єдиного внеску, розподілена на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування	0030	Страхові внески страховальників
0120	Кошти на виплату різниці у пенсійному забезпеченні наукових працівників, що відшкодовуються за рахунок неюджетних підприємств і установ	0040	Утримання страхових внесків із застрахованих осіб
0130	Кошти підприємств на покриття фактичних витрат на виплату та доставку пенсій працівникам, зайнятим на роботах з особливо шкідливими та особливо важкими умовами праці за списком № 1	0090	Відшкодування фактичних витрат на виплату та доставку пільгових пенсій
		0100	Відшкодування коштів за регресними вимогами
		0110	Відшкодування різниці у розмірі пенсії, призначеної науковим працівникам державних неюджетних підприємств та недержавних наукових установ
Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності			
Код рядка	Показники	Код рядка	Показники
2.1	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	2.1	Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
2.2	Відрахування сум єдиного податку	2.2	Відрахування сум єдиного податку

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
<i>Звіт про виконання бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття</i>			
№ з/п	Назва статей	№ з/п	Назва статей
2	Страхові внески	2	Страхові внески
<i>Звіт про виконання бюджету Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України</i>			
№ з/п	Статті бюджету	№ з/п	Статті бюджету
3.1	Страхові внески роботодавців	3.1	Страхові внески роботодавців
Податки на капітал			
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
11010200	Податок на доходи фізичних осіб	11010200	Податок на доходи фізичних осіб
11010300		11010300	
11010400		11010400	
11010600		11010600	
11011200		11011200	
11011300		11011300	
11011400		11011400	
11011600		11011600	
11020000	Податок на прибуток підприємств	11020000	Податок на прибуток підприємств
13050100	Земельний податок з юридичних осіб	13050100	Земельний податок з юридичних осіб
13050300	Земельний податок з фізичних осіб	13050300	Земельний податок з фізичних осіб
15020000	Вивізне мито	15020000	Вивізне мито

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
18020100	Збір за місяця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами	16010000	Місцеві податки і збори, за винятком комунального податку, збору за припаркування автотранспорту, збору за участь у бігах на іподромі
18040000	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності		
18050000	Єдиний податок	16050000	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва
	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки		
19040000	Фіксований сільськогосподарський податок	16040000	Фіксований сільськогосподарський податок
19070000	Збір за користування радіочастотним ресурсом України		
22010200	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати	14060000	Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності
22010300	Реєстраційний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців	14070000	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності
22010400	Кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності		

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
22010500	Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового		
22010600	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спиртом етиловим		
22010700	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольних напоїв та тютюнових виробів		
22010900	Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору)		
22011000	Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами		
22011100	Плата за ліцензії на право роздрібно торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами		
22011200	Плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дубліката ліцензій на мовлення		
22011400	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України		

Продовження табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Код бюджетної класифікації	Назва податку	Код бюджетної класифікації	Назва податку
22011500	Плата за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики		
22011700	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій		
22011800	Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності		
22011900	Збори за підготовку до державної реєстрації авторського права		
22012000	Плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України наркотичних засобів		
22012100	Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів	24060900	Надходження коштів від продажу на аукціонах спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами та збору за видачу таких дозволів
22012200	Плата за виділення номерного ресурсу	24061000	Плата за виділення номерного ресурсу
22012300	Плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання	24061400	Збір за користування радіочастотним ресурсом України

Закінчення табл. 2.8

Класифікація податків після ухвалення Податкового кодексу		Класифікація податків до ухвалення Податкового кодексу	
Звіт про виконання бюджету Пенсійного фонду України			
Код рядка	Показники	Код рядка	Показники
		0050	Страхові внески від фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, займаються адвокатською, нотаріальною роботою, пов'язаною з отриманням доходу
		0060	Частина фіксованого податку фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності
		0070	Частина єдиного податку фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності

Складено за даними Державної казначейської служби України.

Структура бази податків на капітал значно складніша. Вона охоплює всі види капітальних доходів, отриманих інституційними одиницями: доходи від виробничої діяльності у формі прибутку і змішаного доходу та доходи від власності, які нараховуються за передачу інституційним секторам у тимчасове користування землі, надр, майнових прав, фінансових активів. Основними формами цих доходів є проценти, дивіденди, рента, доходи від власності, що належить власникам страхових полісів.

Згідно з методологією Єврокомісії до капітальних доходів входять:

- | | |
|-------------------|---|
| B.2n_S.11-12 | Чистий прибуток і прирівняні до нього доходи нефінансових та фінансових корпорацій (зокрема квазікорпорацій) |
| B.2n_S.14-15 | Вмінена рента приватних домогосподарств і перевищення доходів над витратами некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства |
| B.3n_S.14 | Чистий змішаний дохід самозайнятих |
| D.41_S.11-12rec | Проценти, отримані нефінансовими та фінансовими корпораціями |
| D.41_S.11-12pay | Проценти, виплачені нефінансовими і фінансовими корпораціями |
| D.44_S.11-12rec | Дохід за страховими полісами, отриманий нефінансовими і фінансовими корпораціями |
| D.44_S.11-12pay | Дохід за страховими полісами, сплачений нефінансовими та фінансовими корпораціями |
| D.45_S.11-12rec | Земельна рента, отримана нефінансовими та фінансовими корпораціями |
| D.45_S.11-12pay | Земельна рента, сплачена нефінансовими та фінансовими корпораціями |
| D.42_S.11-12rec | Дивіденди, отримані нефінансовими і фінансовими корпораціями |
| D.42_S.11-12pay | Дивіденди, сплачені нефінансовими і фінансовими корпораціями |
| D.42_S.13rec | Дивіденди, отримані центральним урядом |
| D.42_S.2rec | Дивіденди, отримані з-за кордону |
| D.41_S.14-S.15rec | Проценти, отримані домогосподарствами, самозайнятими та неприбутковими організаціями |

- D.41_S.14-S.15pay Прогенти, сплачені домогосподарствами, само-
зайнятими та неприбутковими організаціями
- D.45_S.14-S.15rec Земельна рента, отримана домогосподарствами,
самозайнятими і неприбутковими організаціями
- D.45_S.14-S.15pay Земельна рента, сплачена домогосподарствами,
самозайнятими і неприбутковими організаціями
- D.42_S.14-15rec Дивіденди, отримані домогосподарствами, само-
зайнятими та неприбутковими організаціями
- D.44_S.14-15rec Дохід за страховими полісами, отриманий домо-
господарствами, самозайнятими та неприбутко-
вими організаціями

Зазначені доходи можна об'єднати в такі групи:

- 1) доходи фінансових і нефінансових корпорацій, у тому числі: чистий операційний прибуток та чисті доходи від власності (різниця між отриманими і сплаченими доходами – процентами, рентою, дивідендами, доходами за страховими полісами¹);
- 2) доходи домогосподарств, самозайнятих осіб і некомерційних організацій, зокрема: змішаний дохід, вмінений дохід (умовно визначена орендна плата) від використання власного житла, сальдо отриманих

¹ Доходи за страховими полісами, точніше доходи від власності, вмінені держателям страхових полісів (D. 44), – це доходи, які отримують страхові компанії від інвестування страхових технічних резервів. Оскільки останні є активами власників страхових полісів, інвестиційний дохід відображається в СНР як дохід від власності, що належить власникам страхових полісів. На практиці цей дохід залишається в розпорядженні страхових компаній. Тому вважається, що він сплачується їм назад у формі додаткових премій до фактичних премій, які підлягають сплаті за умовами страхових полісів. Такі додаткові премії за полісами страхування життя та інших видів страхування, що оформлюються в межах програм соціального страхування, відображаються разом із фактичними преміями в рахунках вторинного розподілу доходів у складі інших поточних трансфертів (їх склад конкретизується в табл. “Розподіл інших поточних трансфертів”; зокрема, доходи від власності, що належить власникам страхових полісів, відображаються в рядку “Страхові відшкодування, крім страхування життя”). Додаткові премії за індивідуальними полісами страхування життя, що оформляються поза межами програм соціального страхування, не є поточними трансфертами, отже, не відображаються на рахунках вторинного розподілу доходів. *Див.:* Система національних счетов 1993. Т. 1 / Всемирный банк. – Брюссель ; Люксембург ; Вашингтон ; Нью-Йорк ; Париж, 1998. – С. 186.

і сплачених процентів, отримані дивіденди, сальдо одержаної та сплаченої ренти, отримані доходи за страховими полісами;

3) дивіденди, отримані загальним урядом;

4) дивіденди, отримані з інших країн.

Окремого пояснення при розрахунку бази податків на капітал потребує доцільність зменшення отриманих фінансовими й нефінансовими корпораціями доходів від власності, зокрема процентів і ренти, на суму сплачених доходів. Це пов'язано з тим, що суми сплачених процентів і ренти входять до валових витрат підприємств, отже, зменшують базу оподаткування податком на прибуток.

Розглянемо причину необхідності врахування сум отриманих і сплачених фінансовими й нефінансовими корпораціями дивідендів.

Чистий операційний прибуток, з якого сплачуються дивіденди, вже є частиною знаменника у формулі імпліцитної ставки податків на капітал. Таким чином, додавання отриманих фінансовими й нефінансовими корпораціями дивідендів призвело б до їх подвійного врахування. Насправді до складу об'єкта оподаткування податком на прибуток входять лише дивіденди, одержані платником-резидентом від нерезидентів. Тобто база податків на капітал мала би збільшуватися лише на суму дивідендів, отриманих внутрішніми корпораціями з решти частин світу. Але такої інформації в СНР немає. Це й зумовлює необхідність застосування зазначеного алгоритму, тобто додавання до знаменника у формулі імпліцитної ставки податків на капітал усієї суми одержаних внутрішніми корпораціями дивідендів і віднімання суми сплачених ними вітчизняним корпораціям дивідендів.

В ЄС імпліцитна податкова ставка розраховується як щодо всієї сукупності податків на капітал, так і стосовно субкатегорії податків на дохід від капіталу, яка відрізняється від податків на капітал тим, що не містить податків на накопичене багатство або основний капітал. Знаменник в обох показниках однаковий – сукупний прибуток і дохід від власності (прав власності) компаній та домогосподарств. Для податків на дохід від капіталу знаменник з їх фактичною податковою базою не збігається; він, з одного боку, вузьчий (не враховує приросту капіталу), а з другого – ширший (не відображає окремих вирахувань із податкової бази). Стосовно “податків на капітал щодо цінних паперів та майна” у знаменнику не враховуються активи чи майно, з яких сплачуються податки. Крім того, Єврокомісія аналізує два додаткових показники імпліцитних ставок оподаткування капіталу: імпліцитну ставку оподаткування доходу (прибутку) компаній та імпліцитну ставку оподаткування до-

ходу від капіталу і підприємницької діяльності домогосподарств. Причому імпліцитну ставку оподаткування доходу від капіталу та підприємницької діяльності не можна одержати шляхом додавання двох зазначених показників.

Аналізуючи імпліцитні ставки податків, необхідно мати на увазі, що вони не відображають точного рівня податкового навантаження на фактори виробництва. Таку ситуацію можна пояснити принаймні трьома причинами. По-перше, розрахунок показників імпліцитних ставок передбачає агрегування податків з різними базами, внаслідок чого виникає проблема адекватного визначення їх спільної податкової бази. Якщо база надто широка, наслідком її використання стане заниження показника податкового навантаження, якщо надто вузька – його завищення. По-друге, знаменник формул, застосовуваних при розрахунку, обчислюється за даними СНР, тоді як податкова база, визначена на підставі цих даних, не відповідає фактичній або встановленій законодавством. По-третє, розраховані за складними формулами імпліцитні податкові ставки відображають вплив різноманітних чинників, що ускладнює їх аналіз, оскільки зміни у величині імпліцитних ставок на практиці часто нелегко пов'язати зі змінами в податковій політиці.

Розглянемо причини та наслідки відмінностей між базою податків на капітал, що обраховується на основі показників СНР, і сумою доходів від капіталу як об'єкта оподаткування. Серед причин цих відмінностей можна виокремити такі:

- 1) обсяг споживання основного капіталу, що відображається в СНР та впливає на величину чистого прибутку як складової бази податків на капітал, може істотно відхилитися від амортизації, показаної в бухгалтерському обліку або розрахованої для цілей оподаткування, особливо в умовах інфляції. Це зумовлено передусім обчисленням обсягу спожитого основного капіталу в національних рахунках із використанням цін поточного періоду. Як наслідок – розрахунок споживання основного капіталу в СНР “являє собою прогноз, що визначається майбутніми, а не минулими подіями... На відміну від амортизації, як вона зазвичай обраховується в бухгалтерському обліку, споживання основного капіталу не є (принаймні у принципі) методом розподілу витрат минулих періодів на основні фонди за наступними звітними періодами. Вартість основних фондів на той чи інший момент часу залежить лише від вигід, що лишилися та які будуть отримані від їх використання, і споживання

- основного капіталу має ґрунтуватися на обрахованій таким чином вартості”¹;
- 2) доходи від приросту капіталу, що в європейських країнах є об’єктом оподаткування (відповідні податки, як зазначалося, враховуються при визначенні ефективної ставки податків на капітал), не враховуються в СНР, а отже, й у знаменнику формули ефективної ставки податків на капітал, що призводить до її завищення;
 - 3) згідно із СНР центральні банки є частиною сектору фінансових корпорацій. Включення їхніх неоподатковуваних доходів у базу податків на капітал спричиняє зниження величини ефективної ставки цих податків²;
 - 4) у складі доходів домогосподарств, самозайнятих осіб і некомерційних організацій (що входять до бази податків на капітал) враховується сальдо отриманих і сплачених процентів. При цьому зменшення доходів на капітал на суму процентів, сплачених самозайнятими особами, зрозуміле, оскільки такі проценти підпадають під податкові вирахування. Щодо процентів, сплачених домогосподарствами за іпотечними та споживчими кредитами, то в більшості країн ЄС вони не належать до податкових вирахувань. Оскільки в СНР проценти, сплачені домогосподарствами й самозайнятими особами, не відображаються окремо, зменшення доходів на капітал на їх загальну суму призводить до завищення ефективної ставки податків на капітал;
 - 5) на відміну від чистого операційного прибутку, що входить до бази податків на капітал, оподатковуваний прибуток зменшується на суму збитків, одержаних у минулих податкових періодах. Це позначається на динаміці ефективної ставки податків на капітал, зумовлюючи певні викривлення тенденцій такої динаміки та ускладнюючи їх інтерпретацію: надходження податку на прибуток (як складової чисельника у формулі ефективної ставки) зменшуються за рахунок збитків, зазнаних у минулих податкових періодах, тоді

¹ Система национальных счетов 1993. Т. 1 / Всемирный банк. – Брюссель ; Люксембург ; Вашингтон ; Нью-Йорк ; Париж, 1998. – С. 151.

² Structures of the taxation systems in the European Union: Data 1995–2002 / European Commission. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – P. 72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ecp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-04-001/EN/KS-DU-04-001-EN.PDF.

- як величина чистого операційного прибутку (як складова знаменника) відображає вплив збитків поточного фінансового періоду;
- 6) включення податків на доходи самозайнятих осіб у податки на капітал спричиняє завищення податкового навантаження на капітал та його зниження на працю, оскільки в деяких країнах економічний статус і доходи самозайнятих мало чим відрізняються від економічного статусу й доходів найманих працівників;
 - 7) акцизи та деякі інші податки на споживання сплачуються не тільки домогосподарствами, а й підприємствами, проте враховуються лише у складі податків на споживання, оскільки у фінансовій статистиці акцизи, сплачені домогосподарствами, не відокремлені від акцизів, сплачених компаніями (на відміну від податку на реєстрацію автомобілів). Це призводить до завищення ефективної ставки податків на споживання та її зниження на капітал.

Отже, база ефективної ставки податків на капітал не відповідає визначеній у податковому законодавстві. Це, на думку експертів Європейської Комісії, потребує уважної інтерпретації таких ставок та обережних порівнянь їхніх величин у різних країнах.

В Україні до викривлення ефективної ставки податків на капітал, окрім зазначеного, може призводити включення до складу знаменника отриманих домогосподарствами процентів, які поки що не оподатковуються, а також вирахування суми сплачених ними орендних платежів, які згідно з українським законодавством не зменшують бази обкладання податком на доходи фізичних осіб.

Крім того, у Національних рахунках України за 2009–2010 рр. немає таблиць “Розподіл доходу від власності за видами та інституційними секторами економіки” та “Розподіл інших поточних трансфертів за видами та інституційними секторами економіки”, внаслідок чого неможливо визначити одержані та сплачені секторами нефінансових, фінансових корпорацій та домогосподарств проценти, дивіденди, ренту та страхові відшкодування, крім страхування життя, а також дивіденди, отримані загальним урядом та з інших країн. Замість даних про одержані й сплачені секторами нефінансових, фінансових корпорацій та домогосподарств проценти, дивіденди й ренту довелося скористатися даними про доходи від власності загалом, одержані та сплачені інституційними секторами. Вони перевищують суму процентів, дивідендів і ренти, оскільки розподілений дохід корпорацій як частина доходів від власності, крім дивідендів, охоплює вилучення доходів квазікорпорацій та реінвестовані доходи за прямими іноземними інвестиціями. Загалом сума

доходів від капіталу за 2007 і 2008 рр., розрахована за методологією Єврокомісії, перевищує суму доходів від капіталу, визначену за відсутності даних про доходи від капіталу в розрізі їх окремих видів та про розподіл інших поточних трансфертів за видами й інституційними секторами економіки, на 3705 млн і 18 154 млн грн відповідно. Відтак імпліцитна ставка податків на капітал, розрахована за відсутності у статистичному збірнику “Національні рахунки України” всієї необхідної інформації, у 2009 і 2010 рр. може виявитися дещо завищеною (за розрахунками у 2007 і 2008 рр. на 0,4 та 1,4 в. п. відповідно).

Також експерти Єврокомісії наголошують на необхідності уважної інтерпретації динаміки імпліцитних ставок податків на працю, оскільки вона зазнає впливу циклічних і структурних чинників. Мається на увазі, що помітні зміни числових значень імпліцитних ставок оподаткування праці лише частково відображають заходи дискретної податкової політики. Наприклад, стійке економічне зростання зменшує значимість податкових вирахувань і податкових кредитів, призводячи до підвищення усередненої податкової ставки і спричиняючи “переміщення” частини платників у “зону” застосування вищої ставки прогресивної шкали податку на доходи фізичних осіб із відповідним збільшенням сум сплаченого податку. Крім того, можливе зростання доходів платників, що оподатковуються за максимальною ставкою прибуткового податку. Ці зміни справляють циклічний вплив на динаміку імпліцитної ставки оподаткування праці, спричиняючи відхилення її числового значення від очікуваного в результаті податкових реформ (у напрямі зниження податкового навантаження на фізичних осіб з низьким і середнім рівнем доходу)¹. Навіть у разі відсутності стійкого економічного зростання, але в умовах інфляції, спостерігатиметься описане “переміщення” платників податку на доходи фізичних осіб, якщо не відбудеться коригування податкових шкал у зв’язку з інфляцією.

Крім того, у СНР, а відтак у знаменнику формули, за якою розраховується імпліцитна ставка податків на працю, відображаються нараховані податки, тоді як у чисельнику (що формується за даними фінансової статистики) – сплачені.

Варто зважати й на те, що в ЄС податок на доходи фізичних осіб часто сплачується (або донараховується) з доходу, нарахованого роком раніше, внаслідок чого між податками (чисельник формули) і доходами (знаменник) можливий часовий лаг. Разом з тим ЄСР-95 передбачає не-

¹ Зазначене спостерігалось у низці країн ЄС.

абияку гнучкість в інтерпретації часу здійснення запису про нарахування залежно від типу податків. У країнах ЄС більшість статистичних офісів фактично використовують “регульовані за часом” дані про розрахунки протягом кількох місяців, що було дозволено після внесення поправок до ЄСР-95. Це означає, що ефект від податкових реформ може відображатися в даних бухгалтерського обліку з певним запізненням, навіть якщо застосовуються “зміщені у часі” дані про розрахунки. Натомість зміни в податковій політиці відразу відображаються у податкових індикаторах (“податкових клинах”).

Незважаючи на певні неточності, імпліцитні податкові ставки дають змогу оцінити середній рівень податкового навантаження на трудові доходи, доходи від капіталу, а також кінцеві споживчі витрати домогосподарств. Крім того, вони характеризують важливий аспект структури податкової системи – розподіл податкового навантаження між основними факторами виробництва і споживанням, що впливає на підприємницьку й трудову активність, а відтак – на економічне зростання, структуру сукупних і легалізацію трудових доходів. Тому застосування методики розрахунку цих ставок в Україні, за умови адаптації до особливостей вітчизняної податкової системи, надасть можливість поглибити її аналіз, передусім у контексті міжнародної податкової конкуренції, що є однією з передумов пошуку адекватних шляхів реформування податкової системи нашої держави.

Розрахунки імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання в Україні, здійснені відповідно до наведених методичних підходів, представлені в додатку В.

2.3. МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА РІЗНІ КАТЕГОРІЇ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Дослідження проблематики податкового навантаження на різні категорії платників податків у сучасній фінансовій науці характеризується різноманітними підходами до трактування його змісту та кількісної оцінки. Як наслідок, була сформована численна група показників із відповідними формулами та алгоритмами їх розрахунку. Більшість із них апробована за допомогою даних фінансової звітності окремих підприємств та узагальнених статистичних даних на макрорівні. Проте аналіз доробку вчених із зазначеного питання дає підстави для висновку, що застосовувати всі показники на практиці недоцільно. По-перше, не

кожний із них відображає податкове навантаження, виходячи зі змісту податків. По-друге, обчислення великої кількості показників робить громіздким і незручним масив отриманої в результаті розрахунків інформації для подальшого аналізу та інтерпретації. По-третє, часто при розробленні методики визначення податкового навантаження не застосовується системний підхід, тому не зрозуміло, яким чином розраховані показники інтерпретувати та використовувати для прийняття управлінських рішень.

Окремо слід зупинитися на методиці визначення податкового навантаження, застосовуваній в органах Державної податкової служби України. Там оперують терміном “податкова віддача”, що замінив поняття “податкове навантаження”, використовуване раніше, проте його зміст і підхід до розрахунку залишилися без змін. Податкову віддачу визначають за двома бюджетоутворюючими податками: податком на прибуток і ПДВ.

Податкова віддача з податку на прибуток – це показник, який обчислюється шляхом ділення зазначеного податку на доходи підприємства (ПП/Д). Виходячи з алгоритму розрахунку, податкова віддача ілюструє рівень вилучення доходу, а не прибутку підприємства, відтак не дає змоги визначити податкове навантаження саме на прибуток як джерело подальшого розвитку суб’єкта господарювання.

На підставі аналізу декларацій із податку на прибуток суб’єктів господарювання фахівцями податкових органів визначається рівень податкової віддачі в динаміці, що порівнюється із середнім рівнем податкової віддачі по галузі, до якої належить платник. Це надає можливість зробити висновок про рівень сплати податку та ймовірність застосування підприємством схем мінімізації податкових зобов’язань.

Податкове навантаження (податкова віддача) з ПДВ визначається за формулою (крім суб’єктів, які декларують до відшкодування ПДВ з державного бюджету):

$$ПВПДВ = \frac{p. 25 \text{ (або } p. 27)}{p. 1.a}, \quad (2.4)$$

де *p. 25* – показник рядка 25 декларації з ПДВ¹ “Сума податку на додану вартість, яка підлягає нарахуванню та сплаті в бюджет за підсумками поточного звітного (податкового) періоду з урахуванням залишку від’ємного значення попереднього звітного періоду (рядок 18 – рядок 21)”;

¹ Форму декларації затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 25.01.2011 № 41 (далі – Наказ № 41).

p. 27 – показник рядка 27 декларації з ПДВ¹; *p. 1.a* – показник колонки А рядка 1 декларації з ПДВ “Операції на митній території України, що оподатковуються за основною ставкою, крім імпорту товарів”.

З огляду на зміст кожного показника формули (2.4) бачимо, що в чисельнику відображена нарахована до сплати в бюджет сума ПДВ, у знаменнику – загальна вартість усіх здійснених операцій.

Для суб’єктів підприємницької діяльності, які декларують до відшкодування ПДВ з державного бюджету, податкова віддача з податку на додану вартість визначається за формулою:

$$ПВПДВ = \frac{p. 9.б + (p. 2.1.a + p. 2.2.a) \cdot 20 \% - p. 17.б}{p. 9.б \cdot 5 + p. 2.1.a + p. 2.2.a} \cdot 100 \%, \quad (2.5)$$

де *p. 9.б* – показник колонки Б рядка 9 декларації з ПДВ “Усього податкових зобов’язань”; *p. 2.1.a* – показник колонки А рядка 2.1 декларації з ПДВ “Експортні операції”; *p. 2.2.a* – показник колонки А рядка 2.2 декларації з ПДВ “Інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою”; *p. 17.б* – показник колонки Б рядка 17 декларації з ПДВ “Усього податкового кредиту”.

У чисельнику наведеної формули – нарахована до сплати в бюджет сума ПДВ, скоригована на умовно нарахований ПДВ за ставкою 20 % на операції, що насправді оподатковуються за нульовою ставкою (це можна трактувати як кошти, котрі могли б надійти до бюджету, якби всі операції оподатковувалися на загальних засадах за ставкою 20 %), у знаменнику – загальна вартість усіх здійснених операцій.

Розрахований у такий спосіб показник, на нашу думку, не відображає податкового навантаження на додану вартість (тобто не відповідає змісту ПДВ), оскільки величина знаменника містить усю вартість, а не лише додану. Умовно нарахований ПДВ на операції, оподатковувані за ставкою 0 %, також спотворює дійсне податкове навантаження, оскільки реально ця сума до бюджету не надходить.

З огляду на мету, з якою розраховуються ці показники, – виявлення ризикових категорій платників податків, їх визначення має сенс. Проте загалом такий підхід є обмеженим і не дає змоги реалізувати весь інформаційний потенціал для прийняття управлінських рішень, який можуть містити показники податкового навантаження.

Ми вважаємо, що методика визначення податкового навантаження – це послідовність дій із обрахування показників, які в комплексі відобра-

¹Форму декларації затверджено наказом Державної податкової адміністрації України від 30.05.1997 № 166.

жають його зміст – рівень вилучення доходу, що обмежує економічні можливості платника (його інвестиційний та споживчий попит), і дають змогу оцінити вплив податків на розвиток економіки загалом, окремих галузей і підприємств, на добробут населення. За допомогою єдиного універсального показника зробити це неможливо, оскільки вплив податків різниться залежно від їх виду. Сам показник податкового навантаження також не характеризує впливу, який треба виявити через встановлення взаємозв'язку між динамікою податкового навантаження та відповідними показниками, на які впливає певний податок.

Формування, отримання та оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб не збігаються за умовами і правилами, тому рівень податкового навантаження на кожну категорію платників буде різним. Проте методика їх розрахунку має ґрунтуватися на єдиному підході – визначенні співвідношення податкових вилучень та отриманих доходів (до оподаткування). Види податків і зборів, які сплачуються юридичними та фізичними особами у розрізі загальної й спрощеної систем оподаткування, згідно з Податковим кодексом України наведені у табл. 2.9. Крім податків і зборів, що входять до складу Податкової системи, в чисельник показників податкового навантаження будемо включати ЄСВ і плату за ліцензії.

З урахуванням даних табл. 2.9, а також зазначеного, податкове навантаження на юридичних осіб можна розрахувати таким чином.

1. На макрорівні (середній рівень податкового навантаження на юридичну особу по країні)

Оскільки джерелом сплати податків є додана вартість, то рівень вилучення характеризуватиме частка сплачених юридичними особами податків, зборів та єдиного соціального внеску у створеній ними чистій доданій вартості (*Зарплата + Прибуток + Податки на виробництво та імпорт*). Цей показник можна обчислити як для юридичних осіб у цілому, так і в розрізі загальної та спрощеної систем оподаткування. Однак, оскільки єдиний податок є фактично податком з обороту, податкове навантаження на юридичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування доцільніше розраховувати, використовуючи в знаменнику показник валового доходу від реалізації.

Визначаючи податкове навантаження на юридичних осіб, ми пропонуємо два різновиди цього показника: у чисельнику першого з них враховувати всі податки і збори, що сплачуються юридичними особами, а другого – усі платежі, за винятком ПДВ та акцизного податку, оскільки реальними носіями цих податків є фізичні особи. Це дасть змогу вста-

Закінчення табл. 2.9

№ з/п	Види податків	Юридичні особи			Фізичні особи			
		Загалом	У тому числі:		Загалом	Громадяни, що не є ФОП	У тому числі:	
			Загальна система	Спрощена система			Загальна система	Спрощена система
14	Збір за користування радіочастотним ресурсом	+						
15	Збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства	+						
16	Фіксований сільськогосподарський податок	+	+	+			+	
17	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	+						
18	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	+						
19	Єдиний податок	+			+		+	
20	Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	+			+	+		
21	Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	+			+		+	
22	Збір за місяць для паркування транспортних засобів	+			+	+	+	
23	Туристичний збір				+			
24	ЄСВ	+			+	+	+	
25	Плата за ліцензії	+			+	+	+	

Складено автором.

новити, як насправді розподіляється податкове навантаження між категоріями платників. Звісно, виходячи зі структури чистої доданої вартості, усі податки, а не лише ПДВ і акциз, сплачуються кінцевим споживачем, і тільки податок на прибуток реально зменшує фінансові ресурси, власником яких є юридична особа.

Отже, з урахуванням перекладання податків і зумовленого ним розподілу податкового навантаження між фізичними та юридичними особами розрахувати його можна було б так:

– для юридичних осіб:

$$ПН = \frac{ПП}{Пр}, \quad (2.6)$$

де $ПН$ – податкове навантаження; $ПП$ – податок на прибуток; $Пр$ – прибуток юридичних осіб.

– для фізичних осіб:

$$ПН = \frac{П - ПП}{Д}, \quad (2.7)$$

де $П$ – усі сплачені до бюджету податки; $Д$ – доходи фізичних осіб.

Однак у контексті впливу податкового навантаження на виробництво та споживання такий підхід недоцільний, адже сплата податків позначається на діяльності юридичних осіб. Так, усі податки впливають на ціну, а отже, на обсяги реалізації продукції та можливість отримання прибутків. Податки, що відносяться на витрати, також впливають на формування прибутку підприємств. Відповідно необхідно розраховувати податкове навантаження за часткою сплачених юридичними особами податків, зборів та єдиного соціального внеску у створеній ними чистій доданій вартості.

При визначенні податкового навантаження на юридичних осіб на макрорівні не варто враховувати ПДФО, оскільки він сплачується з доходів фізичних осіб.

Податкове навантаження на юридичних осіб за часткою сплачених податків, зборів та єдиного соціального внеску у створеній ними чистій доданій вартості можна визначити за такими формулами.

1. Загальне податкове навантаження на юридичних осіб:

$$ПН_{ю.о} = \frac{\sum \text{ст. 3 р. 3, 4, 6-22, 24, 25}}{ЧДВ_{ю.о}} \cdot 100 \%, \quad (2.8)$$

де в чисельнику представлено суму податків, які згідно з табл. 2.9 мають сплачувати юридичні особи (стовпчик 3); $ПН_{ю.о}$ – податкове наванта-

ження юридичних осіб; $ЧДВ_{ю.о}$ – чиста додана вартість, створена юридичними особами.

2. Податкове навантаження на юридичних осіб (загальна система оподаткування):

$$ПН_{ю.о} = \frac{\sum \text{ст. 4 р. 3, 4, 6–18, 20–22, 24, 25}}{ЧДВ_{ю.о} (\text{заг. сист.})} \cdot 100 \%, \quad (2.9)$$

де в чисельнику представлено суму податків, які згідно з табл. 2.9 мають сплачувати юридичні особи на загальній системі оподаткування (стовпчик 4); $ЧДВ_{ю.о}$ (*заг. сист.*) – чиста додана вартість, створена юридичними особами, що сплачують податки за загальною системою оподаткування.

3. Податкове навантаження на юридичних осіб (спрощена система оподаткування):

$$ПН_{ю.о} = \frac{\sum \text{ст. 5 р. 3, 7, 12, 13, 19, 21, 22, 24, 25}}{ВД_{ю.о} (\text{спрощ. сист.})} \cdot 100 \%, \quad (2.10)$$

де в чисельнику представлено суму податків, які згідно з табл. 2.9 мають сплачувати юридичні особи на спрощеній системі оподаткування (стовпчик 5); $ВД_{ю.о}$ (*спрощ. сист.*) – валовий дохід юридичних осіб, що сплачують податки за спрощеною системою оподаткування.

Показники, розраховані за наведеними формулами, відображають податкове навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання. Однак для виявлення впливу податкового навантаження на динаміку ВВП, кінцевих споживчих витрат, прибутку варто використовувати показник загального податкового навантаження з урахуванням ПДВ та акцизного податку, оскільки вони позначаються на ціні, відтак на попиті, а отже – на можливості реалізації продукції та отримання прибутку.

Для виявлення впливу податкового навантаження, визначеного за цим показником, за допомогою кореляційно-регресійного аналізу слід встановити зв'язок між динамікою податкового навантаження та показниками валової доданої вартості, створеної юридичними особами, обсягів виробленої та реалізованої ними продукції, робіт, послуг, прибутку, фонду оплати праці. Якщо ці показники зростають, то загальний вплив податків на діяльність юридичних осіб не можна вважати негативним. Для детальнішого аналізу варто розрахувати цей показник податкового навантаження за видами економічної діяльності й порівняти його з відповідними показниками розвитку кожного виду діяльності.

Це дасть змогу виявити види діяльності, що потребують внесення коректив у податкову політику, спрямованих на стимулювання або, навпаки, стримування ділової активності.

Проте на практиці точно розрахувати показники податкового навантаження за наведеними формулами неможливо. Труднощі виникатимуть як з обрахуванням чисельника, так і знаменника показника. За бюджетною класифікацією надходження за більшістю податків та зборів у розрізі вибраної системи оподаткування (загальна чи спрощена) не обліковуються. За деякими платежами (переважно за ресурси) облік не ведеться навіть за категоріями платників (юридичні та фізичні особи). Тому при визначенні податкового навантаження на юридичних осіб виникатиме похибка. Найменшою вона буде, якщо розраховувати податкове навантаження на юридичних осіб загалом, а не в розрізі загальної та спрощеної систем оподаткування. Стосовно знаменника варто зауважити, що в офіційно опублікованих статистичних даних бракує показників валової доданої вартості, створеної як юридичними особами в цілому, так і окремо за загальною та спрощеною системами оподаткування. Розрахувати їх можна тільки опосередковано, що також спричинятиме похибку.

За бюджетною класифікацією в чисельнику показника податкового навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання слід урахувати податкові надходження за такими кодами:

- 11020000 – Податок на прибуток підприємств;
- 12030100 – Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (юридичних осіб);
- 12030300 – Збір за першу реєстрацію суден (юридичних осіб);
- 12030500 – Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (юридичних осіб);
- 12030700 – Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (юридичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 12030900 – Збір за першу реєстрацію суден (юридичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 12031100 – Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (юридичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 13000000 – Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів;
- 13050100 – Земельний податок з юридичних осіб;
- 15010100 – Мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності;
- 15020000 – Вивізне мито;
- 17010000 – Рентна плата;

- 17050000 – Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- 17060000 – Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- 17070000 – Надходження нарахованих і не сплачених зобов'язань Державного підприємства “Енергоринок” перед державним бюджетом по збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію за минулі роки;
- 18020100 – Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами;
- 18040200 – Збір за провадження торговельної діяльності (роздрібна торгівля), сплачений юридичними особами;
- 18040300 – Збір за здійснення торгівлі валютними цінностями;
- 18040700 – Збір за провадження торговельної діяльності (оптова торгівля), сплачений юридичними особами;
- 18040800 – Збір за провадження торговельної діяльності (ресторанне господарство), сплачений юридичними особами;
- 18041400 – Збір за провадження діяльності з надання платних послуг, сплачений юридичними особами;
- 18041500 – Збір за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах;
- 18041600 – Надходження сум реструктурованої заборгованості із сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 18041700 – Збір за здійснення діяльності у сфері розваг, сплачений юридичними особами;
- 19010000 – Екологічний податок;
- 19040000 – Фіксований сільськогосподарський податок;
- 19060000 – Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- 19070000 – Збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- 19090000 – Податки та збори, не віднесені до інших категорій;
- 19090400 – Кошти, сплачені в рахунок погашення податкового боргу відповідно до норм Податкового кодексу України за доходами, визначеними ч. 2 ст. 29 Бюджетного кодексу України, зокрема за податками і зборами (обов'язковими платежами), які справлялися до 1 січня 2011 р. та встановлені Податковим кодексом України;
- 18050100 – Єдиний податок з юридичних осіб, нарахований до 1 січня 2011 р.;
- 18050300 – Єдиний податок з юридичних осіб.

При визначенні податкового навантаження на юридичних осіб, що сплачують податки за загальною системою оподаткування, у чисельнику доведеться врахувати ті самі показники, але за винятком єдиного податку, і відповідно скоригувати ЄСВ (врахувати ту його частину, що сплачується юридичними особами на загальній системі оподаткування). Отриманий у результаті показник буде дещо завищеним, оскільки до нього увійдуть податки та збори, які сплачуються юридичними особами, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, але окремий облік за ними не ведеться. Отже, показник податкового навантаження на підприємства, що обрали спрощену систему оподаткування, буде дещо заниженим, оскільки чисельник міститиме тільки єдиний податок і ЄСВ.

Показник частки сплачених податків, зборів та ЄСВ у чистій доданій вартості юридичних осіб не дає змоги оцінити вплив кожного податку чи іншого обов'язкового платежу окремо, тому наступним кроком має бути розрахунок структури податкового навантаження, тобто частки кожного виду сплачених податків, зборів та ЄСВ у валовій доданій вартості з подальшим факторним аналізом змін у структурі та їх впливу на узагальнені показники діяльності юридичних осіб. При збільшенні (зменшенні) частки певного податку у структурі податкового навантаження необхідно встановити, що зумовило структурні зрушення і як змінився показник, на котрий безпосередньо впливає відповідний податок.

Структура податкового навантаження також може становити основу для побудови економетричної моделі з метою оптимізації співвідношення між податками для посилення їх фіскальної ролі та регулюючого впливу з урахуванням ризиків несплати.

Додатково до показника загального податкового навантаження на юридичних осіб слід визначати податкове навантаження на прибуток як співвідношення податку на прибуток та прибутку юридичних осіб і податкове навантаження на фонд оплати праці як співвідношення єдиного соціального внеску, сплаченого юридичними особами, та фонду оплати праці. Ці показники слід також визначати й у розрізі видів діяльності. За допомогою кореляційного аналізу можна встановити, як податок на прибуток впливає на обсяги інвестицій, а ЄСВ – на динаміку заробітної плати.

2. На рівні підприємств (податкове навантаження на конкретне підприємство)

Податкове навантаження на рівні підприємств має оцінюватися податковими органами під час аналізу фінансово-господарської діяльності.

На першому етапі аналогічно показнику, що характеризує рівень податкових вилучень на макрорівні, на підприємствах слід визначати частку нарахованих податків, зборів та ЄСВ у чистій доданій вартості – джерелі сплати всіх податків підприємства, і порівнювати її з показником, що характеризує частку фактично сплачених обов'язкових платежів у вхідному грошовому потоці за відповідний звітний період. Перший показник відображає номінальне податкове навантаження, другий – реальне. Коли номінальне навантаження більше за реальне, то платник використовує схеми оптимізації оподаткування, якщо навпаки, то платник припускається помилок в управлінні грошовими потоками.

Дискусійним є питання щодо врахування у розрахунку ПДФО. Оскільки ми пропонували не використовувати цей податок при визначенні податкового навантаження на юридичних осіб на макрорівні, то правильним був би аналогічний підхід і на рівні підприємства. Проте, розглядаючи діяльність підприємства в аспекті руху грошових потоків, зауважимо, що ПДФО реально сплачується за рахунок поточних надходжень і з позицій підприємства вилучає “живі” гроші з обороту, що впливає на діяльність суб'єкта господарювання. Зрештою підприємство цікавить, скільки коштів на його рахунок. А ця величина залежить від усіх витрат, у тому числі на сплату податків. Фізична особа сприймає ПДФО як недоотримані кошти, а юридична – як витрачені. Якщо податкове навантаження обчислювати за фактично сплаченими податками, то воно не відображатиме рівня податкових вилучень відповідно до чинного законодавства. Його може викривлювати переплата, недоїмка, заборгованість із відшкодування ПДВ. Тоді при визначенні податкового навантаження суму фактично сплачених податків слід скоригувати: відняти переплати та заборгованість держави з відшкодування ПДВ і додати податковий борг.

На другому етапі необхідно розрахувати податкове навантаження за джерелами сплати податків: ПДВ, акцизний податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, збори у вигляді цільових надбавок віднести до доданої вартості, податок на прибуток – до прибутку, плату за землю, платежі за ресурси, екологічний податок, рентні платежі, збір за першу реєстрацію транспортного засобу, ПДФО та ЄСВ – до витрат. Віднесення до витрат останньої групи платежів пояснюється тим, що вони збільшують витрати, які враховуються при визначенні прибутку. Отже, можна виявити вплив цих обов'язкових платежів на результат господарської діяльності, який теж є об'єктом оподатку-

вання. Це дасть змогу приймати правильні управлінські рішення щодо напрямів зміщення податкового навантаження.

Для фізичних осіб податкове навантаження через співвідношення податкових вилучень і отриманих доходів можна визначити таким чином.

Узагальненим показником, що характеризує рівень податкового навантаження на фізичних осіб загалом, є співвідношення сплачених ними податків та інших обов'язкових платежів (ПДФО, ЄСВ, плати за землю, збору за першу реєстрацію транспортного засобу, платежів за ресурси, податку на майно, туристичного збору, збору за місця для паркування транспортних засобів, єдиного податку, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, туристичного збору) та отриманих сукупних доходів (до оподаткування). З урахуванням даних табл. 2.9 цей показник можна визначити за формулою:

$$ПН_{ф.о} = \frac{\sum \text{ст. 6 р. 1-3, 5-7, 11-13, 16, 19-25}}{Д_{ф.о}} \cdot 100 \%, \quad (2.11)$$

де $ПН_{ф.о}$ – податкове навантаження на фізичних осіб загальне (без ефекту перекладання); $Д_{ф.о}$ – доходи фізичних осіб.

Звернімо увагу: у рядках 1 і 2 стовпчика 6 відображаються суми ПДВ і акцизного податку, сплачені фізичними особами – підприємцями (за бюджетною класифікацією облік таких надходжень не ведеться), а в рядку 3 стовпчика 6 – мито, сплачене громадянами при перевезенні чи пересиланні товарів через митний кордон України.

За бюджетною класифікацією у чисельнику цього показника слід враховувати суми надходжень за такими кодами:

- 11010000 Податок на доходи фізичних осіб;
- 12030200 Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (фізичних осіб);
- 12030400 Збір за першу реєстрацію суден (фізичних осіб);
- 12030600 Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (фізичних осіб);
- 12030800 Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (фізичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 12031000 Збір за першу реєстрацію суден (фізичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 12031200 Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (фізичних осіб), зареєстрованих у м. Києві;
- 13050300 Земельний податок з фізичних осіб;
- 15010200 Мито на товари, які ввозяться (пересилаються) громадянами;

- 18020200 Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами;
- 18030000 Туристичний збір;
- 18040100 Збір за провадження торговельної діяльності (роздрібна торгівля), сплачений фізичними особами;
- 18040500 Збір за провадження торговельної діяльності (оптова торгівля), сплачений фізичними особами;
- 18040600 Збір за провадження торговельної діяльності (ресторанне господарство), сплачений фізичними особами;
- 18041300 Збір за провадження діяльності з надання платних послуг, сплачений фізичними особами;
- 18041800 Збір за здійснення діяльності у сфері розваг, сплачений фізичними особами;
- 18050200 Єдиний податок з фізичних осіб, нарахований до 1 січня 2011 р.;
- 18050400 Єдиний податок з фізичних осіб.

Цей показник не враховує суми ПДВ та акцизного податку, сплачених громадянами при купівлі товарів і послуг. Отже, щоб урахувати ефект перекидання податків, до чисельника наведеної формули слід додати ПДВ та акцизний податок. ПДВ можна обчислити, виходячи з показника кінцевих споживчих витрат населення. Перекидання акцизного податку визначити важко. Відома частка витрат домогосподарств на споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів, проте не можна визначити частку акцизного податку в цих витратах. Ставки цього податку диференційовані, ціни на продукцію різні. Усереднену ставку акцизного податку визначити неможливо, адже треба знати, в якій кількості споживаються різні види підакцизних товарів.

Якщо припустити, що акцизний податок, принаймні з алкогольних напоїв і тютюнових виробів, зрештою сплачується населенням, то можна величину відповідного податку, що надійшов до бюджету, додати до чисельника у наведеній формулі. Проте це не вирішує проблеми визначення суми акцизного податку, сплачуваного населенням під час придбання паливно-мастильних матеріалів та транспортних засобів, адже частина цих підакцизних товарів купується юридичними особами. Можливий варіант оцінки акцизного податку, що сплачується фізичними особами при купівлі підакцизних товарів, – пропорційно кінцевим споживчим витратам населення. Отже, податкове навантаження на фізичних осіб з ефектом перекидання можна визначити формулою:

$$ПН_{ф.о} = \frac{ПН_{ф.о(зар)} + ПДВ_{ф.о} + АП_{ф.о}}{А_{ф.о}} \cdot 100 \%, \quad (2.12)$$

де $ПН_{ф.о(зар)}$ розраховується за алгоритмом чисельника формули (2.11); $ПДВ_{ф.о} = СВН \cdot \frac{20}{120}$; $АП_{ф.о} = АП \cdot \frac{СВН}{СВН_{з.к}}$; $СВН$ – споживчі витрати населення; $СВН_{з.к}$ – загальні кінцеві споживчі витрати населення.

З огляду на різні правила оподаткування, податкове навантаження на фізичних осіб слід розраховувати окремо для фізичних осіб – підприємців (ФОП) і для осіб, не зареєстрованих як ФОП. У категорії ФОП слід виокремити групи платників, що сплачують податки за загальною та спрощеною системами оподаткування. Однак за такого підходу виникають ускладнення щодо визначення обсягу податків, які сплачуються кожною категорією платників, адже облік надходжень плати за землю, збору за першу реєстрацію транспортного засобу, платежів за ресурси (згідно з Податковим кодексом України фізичних осіб визнано платниками плати за надра, зборів за використання водних та лісових ресурсів), податку на майно, туристичного збору, збору за місця для паркування транспортних засобів, плати за ліцензії у розрізі зазначених груп платників не ведеться. Тому податкове навантаження визначаємо так:

– для фізичних осіб, не зареєстрованих як ФОП:

1) частка ПДФО та ЄСВ у сукупному доході (включаємо оподатковувані та неоподатковувані доходи). За бюджетною класифікацією у чисельнику слід урахувати надходження за такими кодами:

- 11010100 Податок на доходи найманих працівників;
- 11010300 Податок на доходи фізичних осіб на дивіденди та роялті;
- 11010500 Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати податку на доходи фізичних осіб;
- 11010600 Податок на доходи фізичних осіб у вигляді вигравів або призів, отриманих внаслідок проведення конкурсів та інших розіграшів, вигравів в азартні ігри;
- 11010700 Податок на доходи фізичних осіб – нерезидентів;
- 11010800 Податок на доходи фізичних осіб – військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу;
- 11011000 Податок на доходи фізичних осіб – працівників закордонних дипломатичних установ України з фонду оплати праці в національній валюті;
- 11011200 Податок на доходи фізичних осіб від продажу нерухомого майна та надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм);

- 11011300 Податок на доходи фізичних осіб від продажу рухомого майна та надання рухомого майна в оренду (суборенду);
- 11011400 Податок на доходи фізичних осіб від отриманого платником доходу внаслідок прийняття ним у спадщину майна, коштів, майнових чи немайнових прав;
- 11011500 Податок на доходи фізичних осіб – шахтарів.

2) частка ПДФО та ЄСВ у заробітній платі. За бюджетною класифікацією у чисельнику слід урахувати надходження за такими кодами:

- 11010100 Податок на доходи найманих працівників;
- 11010500 Надходження сум реструктуризованої заборгованості зі сплати податку на доходи фізичних осіб;
- 11010800 Податок на доходи фізичних осіб – військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу;
- 11011000 Податок на доходи фізичних осіб – працівників закордонних дипломатичних установ України з фонду оплати праці в національній валюті;
- 11011500 Податок на доходи фізичних осіб – шахтарів.

– для ФОП, що перебувають на загальній системі оподаткування: частка ПДФО та ЄСВ у доході від підприємницької діяльності. За бюджетною класифікацією у чисельнику слід урахувати надходження за такими кодами:

- 11010200 Податок на доходи фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності і незалежної професійної діяльності;
- 11011100 Податок на доходи фізичних осіб від інших видів діяльності;
- 11011200 Податок на доходи фізичних осіб від продажу нерухомого майна та надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм).

– для ФОП, що перебувають на спрощеній системі оподаткування: частка єдиного податку, фіксованого податку на доходи фізичних осіб (до 2011 р.) та ЄСВ у доході від підприємницької діяльності. За бюджетною класифікацією у чисельнику слід урахувати надходження за такими кодами:

- 11011600 Фіксований податок на доходи фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю;
- 18050400 Єдиний податок з фізичних осіб.

Така методика не враховує, що фізичні особи – підприємці, крім доходів від підприємницької діяльності, можуть отримувати й інші види доходів. За умови ведення обліку таких доходів та сплачених із них податків за визначеними категоріями фізичних осіб у розрахунок показника податкового навантаження можуть бути внесені відповідні корективи. Однак необхідно окремо обраховувати податкове навантаження на доходи від підприємницької діяльності, щоб визначити, як розподіляється податкове навантаження між підприємцями та найманими працівниками. У зв'язку з цим для фізичних осіб, не зареєстрованих як ФОП, окремо слід встановити частку ПДФО та ЄСВ із заробітної плати у заробітній платі. З огляду на норми законодавства щодо застосування соціальної пільги та нарахування ЄСВ, податкове навантаження на заробітну плату буде різним залежно від її величини в таких інтервалах:

не більше 1,4 МЗП;
 від (1,4 МЗП + 1 грн) до 10 МЗП;
 від (10 МЗП + 1 грн) до 17 МЗП;
 більше 17 МЗП.

Розрахунок податкового навантаження на заробітну плату в межах кожного інтервалу дасть змогу встановити, як воно розподіляється між

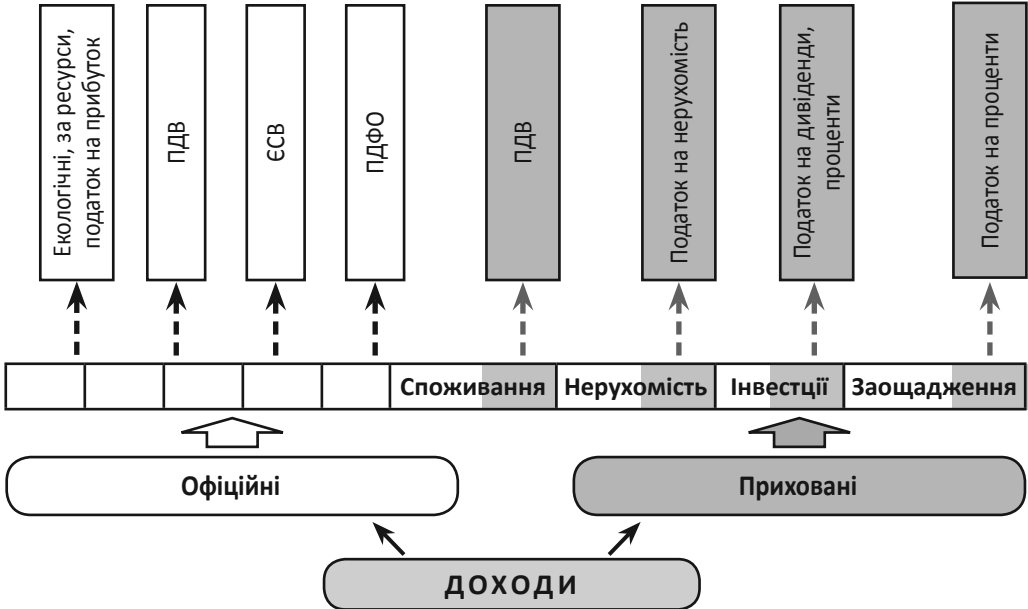


Рис. 2.1. Напрями зміщення податкового навантаження

Складено авторами.

категоріями платників залежно від величини отриманої заробітної плати, а відтак, оцінити вплив податкового навантаження на споживчий та інвестиційний попит.

Зауважимо, що наведені методики враховують тільки офіційно визнані доходи. Отже, реальне податкове навантаження буде меншим для осіб, які отримують доходи, не оподатковувані під час виплати внаслідок порушення податкового законодавства.

На нашу думку, явище ухилення від оподаткування слід враховувати при розподілі податкового навантаження. Воно має зміщуватись у бік тих об'єктів, через оподаткування яких можна, принаймні частково, мобілізувати до бюджету доходи, втрачені внаслідок ухилення від оподаткування під час виплати доходів (див. рис. 2.1).

Неофіційно отримані доходи витрачаються на споживання, придбання нерухомості, розміщуються в цінні папери, на депозитні рахунки в банках. Отже, оподаткувати ці доходи можна через ПДВ, акцизний податок, податки на нерухомість, дивіденди, процентні доходи.

ВПЛИВ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ І РЕФОРМИ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ НА ПОДАТКОВЕ НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ

3.1. АНАЛІЗ ДИНАМІКИ РІВНЯ ОПОДАТКУВАННЯ ЕКОНОМІКИ ТА ФАКТОРІВ, ЩО НА НЕЇ ВПЛИВАЮТЬ

Ухвалення Податкового кодексу України та його імплементація, що започаткували масштабну податкову реформу, актуалізували дослідження динаміки загального рівня оподаткування економіки (податкового коефіцієнта) як індикатора стану розвитку податкової системи. Зміни цього коефіцієнта, з одного боку, відображають вплив трансформацій оподаткування на соціально-економічні процеси, а з другого – можуть бути орієнтиром для ініціювання нових (коригування раніше намічених) податкових реформ.

Як зазначалося, загальний рівень оподаткування економіки розраховується як частка надходжень податків і соціальних платежів у ВВП за рік. Але, попри простоту визначення цього показника, аналізувати його динаміку і фактори, що на неї вплинули, досить складно. Річ у тім, що чисельник і знаменник у формулі розрахунку податкового коефіцієнта взаємозалежні: вилучені з господарського обороту податки та соціальні платежі впливають на розмір номінального ВВП, а економічний розвиток (обсяг ВВП) визначає можливості держави щодо акумулювання податкових надходжень і соціальних платежів. Тому при аналізі важливо з'ясувати, по-перше, які чинники (зміни у податковому законодавстві та базах оподаткування, особливості податкового адміністрування) вплинули на динаміку надходжень податків і соціальних платежів, і, по-друге, яким був взаємозв'язок між змінами розміру податкових вилучень держави та обсягу номінального ВВП.

Спершу проаналізуємо динаміку податкового коефіцієнта в Україні у взаємозв'язку з динамікою основних показників, які її визначали (табл. 3.1).

У 2000–2011 рр. рівень оподаткування економіки в Україні підвищився з 27,4 до 36,8 % ВВП, коливаючись від 27,4 % ВВП у 2000 р. до 37 % ВВП у 2008 р. Відхилення між його максимальним і мінімальним значеннями становило 9,6 в. п. При цьому у 2001, 2002, 2003, 2005, 2006, 2008 та 2011 рр. надходження податків і соціальних платежів зростали швидшими темпами, ніж номінальний ВВП, підвищуючи податковий коефіцієнт, а у 2004, 2007, 2009, 2010 рр., навпаки, зростання номінального ВВП було динамічнішим, унаслідок чого спостерігалось зниження рівня оподаткування. У 2009–2011 рр. (напередодні ухвалення – початку імплементації Податкового кодексу України) податковий коефіцієнт коливався у діапазоні 34,5–36,8 % ВВП.

Протягом аналізованого періоду внески до державних позабюджетних соціальних фондів забезпечували формування близько третини загального обсягу надходжень податків і соціальних платежів. Причому у 2001, 2004, 2007, 2009, 2010 рр. темпи зростання соціальних платежів перевищували темпи зростання податкових платежів (податків і зборів, які враховуються при обчисленні податкового коефіцієнта), істотно впливаючи на динаміку рівня оподаткування економіки. Зокрема, у 2001 р. фіскальна ефективність соціальних платежів зросла на 2,8 в. п. при зниженні фіскальної ефективності податкових платежів на 0,4 в. п., унаслідок чого підвищився податковий коефіцієнт. У кризовому 2009 р. надходження внесків до державних соціальних фондів зменшилися на 1,9 % за одночасного скорочення податкових платежів до зведеного бюджету на 10,8 % та номінального ВВП – на 3,7 %, забезпечивши збереження податкового коефіцієнта на рівні 35,4 % ВВП.

У 2011 р., навпаки, підвищення рівня оподаткування економіки було зумовлене одними з найбільших у 2000–2011 рр. темпами зростання податкових платежів до зведеного бюджету (137,6 % при темпах зростання соціальних платежів і номінального ВВП на рівні 116,4 та 121,6 % відповідно). Причому це був єдиний рік, коли динаміка збільшення надходжень внесків до державних позабюджетних соціальних фондів була гіршою, ніж зростання номінального ВВП. Інакше кажучи, у перший рік імплементації Податкового кодексу України відносно низькі темпи зростання надходжень соціальних платежів були чинником, який сповільнював підвищення податкового коефіцієнта (частка надходжень соціальних платежів у ВВП зменшилася на 0,5 в. п. при збільшенні частки податкових платежів на 2,8 в. п.).

Таблиця 3.1

Динаміка рівня оподаткування (податкового коефіцієнта) в Україні

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сума податкових платежів зведеного бюджету, млрд грн % до попереднього року	31,7 -	37,2 117,4	46,2 124,3	55,0 119,0	66,8 121,4	101,4 151,9	131,6 129,7	167,9 127,6	233,6 139,1	208,3 89,2	235,3 112,9	323,7 137,6
Державні позабюджетні соціальні фонди, млрд грн % до попереднього року	15,0 -	19,4 129,3	23,4 120,8	27,8 118,9	38,8 137,7	51,6 134,7	65,6 127,0	87,5 133,4	117,4 134,2	115,1 98,1	138,2 120,1	160,8 116,4
Всього податки і соціальні платежі, млрд грн % до попереднього року	46,7 -	56,6 121,2	69,6 123,0	82,8 119,0	105,1 126,9	153,1 145,6	197,2 128,8	255,4 129,5	351,0 137,4	323,4 92,1	373,5 115,5	484,5 129,7
ВВП за ринковими цінами, млрд грн % до попереднього року	170,1 -	204,2 120,0	225,8 110,6	267,3 118,4	345,1 129,1	441,5 127,9	544,2 123,3	720,7 132,5	948,1 131,5	913,4 96,3	1 082,6 118,5	1 316,6 121,6
Частка податкових платежів зведеного бюджету у ВВП, %	18,6	18,2	20,5	20,6	19,4	23,0	24,2	23,3	24,6	22,8	21,7	24,5
Частка соціальних платежів у ВВП, %	6,7	9,5	10,3	10,4	11,1	11,7	12,0	12,1	12,4	12,6	12,8	12,3
Податковий коефіцієнт, %	27,4	27,7	30,8	31,0	30,5	34,7	36,2	35,4	37,0	35,4	34,5	36,8

Складено за розрахунками автора з використанням міжнародної методики за даними Державної казначейської служби України.

З метою встановлення впливу зміни обсягу надходжень окремих податків та структури податкових платежів до зведеного бюджету на динаміку рівня оподаткування в Україні проаналізуємо частки основних бюджетоутворюючих податків у ВВП (табл. 3.2).

Максимальне значення сумарної фіскальної ефективності п'яти основних податків – податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку та мита – було зафіксоване у 2008 р. на рівні 22,22 % ВВП, а мінімальне – у 2001 р. (15,59 % ВВП). Відхилення між цими “точками екстремуму” дорівнювало 6,63 в. п. за відхилення між значеннями податкового коефіцієнта 2001 та 2008 рр. на рівні 9,3 в. п. У 2000–2011 рр. ці податки формували близько 55–60 % загального обсягу надходжень податків і соціальних платежів, а разом із внесками до державних соціальних фондів – майже 85–90 % цього обсягу. Отже, у 2000–2011 рр. сукупні надходження податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток, ПДВ, акцизного податку та мита (їх частки у ВВП) суттєво впливали на динаміку рівня оподаткування в Україні.

У 2000–2003 рр. частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП зростала, сягнувши у 2003 р. (напередодні запровадження пропорційного механізму прибуткового оподаткування за ставкою 13 %¹) максимального значення протягом аналізованого періоду – 5,06 %. У подальші роки діапазон коливання фіскальної ефективності податку становив від 3,83 % ВВП у 2004 р. до 4,87 % ВВП у 2009 р., коли було зафіксоване зростання середньомісячної номінальної заробітної плати (її динаміку ми вважаємо порівнянною з динамікою бази оподаткування) на 5,5 % (табл. 3.3) при зменшенні номінального ВВП². У 2009 р. темпи скорочення надходжень податку на доходи фізичних осіб були меншими, ніж темпи зменшення надходжень ПДВ і податку на прибуток, що позначилося на величині й динаміці податкового коефіцієнта.

У 2001–2003, 2006 та 2008 рр. темпи зростання надходжень податку на доходи фізичних осіб були близькими до темпів зростання середньомісячної заробітної плати (у ці роки найвагомішим чинником зміни величини фіскальної ефективності податку було розширення бази його оподаткування). У 2005 р. темп зростання надходжень податку на доходи фізичних осіб (131,2 %) дещо відстав від максимального за весь

¹ Про податок з доходів фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 889-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

² У 2009 р. відбулося скорочення надходжень податку на доходи фізичних осіб на 3,1 %, тоді як номінальний ВВП зменшився на 3,7 %.

Таблиця 3.2

Динаміка частки надходжень основних бюджетотворюючих податків у ВВП в Україні, %

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок на доходи фізичних осіб	3,75	4,30	4,79	5,06	3,83	3,92	4,19	4,83	4,83	4,87	4,71	4,57
Податок на прибуток підприємств	4,53	4,06	4,16	4,95	4,68	5,32	4,81	4,77	5,05	3,62	3,73	4,18
ПДВ	5,55	5,07	5,97	4,71	4,85	7,66	9,26	8,24	9,71	9,26	7,97	9,88
у тому числі:												
ПДВ із вироблених в Україні товарів	н. д.	н. д.	5,56	5,03	4,84	5,39	5,63	5,07	4,75	5,03	4,95	5,79
ПДВ із ввезених товарів	н. д.	1,85	3,01	3,54	3,48	5,22	5,86	5,78	8,54	8,01	6,78	7,29
Бюджетне відшкодування	н. д.	н. д.	2,61	3,86	3,47	3,01	2,76	2,62	3,63	3,78	3,76	3,25
“Чисті” надходження ПДВ з вироблених в Україні товарів	н. д.	2,32	2,95	1,17	1,38	2,38	2,87	2,45	1,12	1,25	1,19	2,54
Співвідношення ПДВ внутрішнього і зовнішнього	н. д.	н. д.	1:1,02	1:3,03	1:2,54	1:2,19	1:2,04	1:2,36	1:7,62	1:6,02	1:5,70	1:2,87
Акцизний податок	1,31	1,30	1,82	1,96	1,95	1,80	1,58	1,47	1,35	2,36	2,62	2,57
у тому числі:												
Акцизний податок із вироблених в Україні товарів	1,06	1,08	1,60	1,74	1,77	1,66	1,39	1,26	1,08	1,96	2,19	1,98
Акцизний податок із ввезених товарів	0,26	0,22	0,22	0,22	0,18	0,14	0,19	0,21	0,27	0,40	0,43	0,59
Мито	0,82	0,87	1,05	1,42	1,47	1,52	1,36	1,39	1,28	0,74	0,82	0,89
Основні бюджетотворюючі податки, всього	15,97	15,59	17,79	18,10	16,78	20,22	21,20	20,70	22,22	20,85	19,85	22,09
ВВП за ринковими цінами, млрд грн	170,07	204,19	225,81	267,34	345,11	441,45	544,15	720,73	948,06	913,35	1 082,57	1 316,60

Складено за розрахунками автора з використанням звітів Державної казначейської служби України.

Таблиця 3.3

**Динаміка темпів зростання надходжень податків та макроекономічних показників в Україні,
% до попереднього року**

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок на доходи фізичних осіб	137,5	123,4	124,9	97,7	131,2	131,5	152,6	131,9	96,9	114,7	118,0
Середньомісячна заробітна плага	135,2	120,9	122,8	127,5	136,7	129,2	129,7	133,7	105,5	120,0	117,6
Податок на прибуток підприємств	107,5	113,5	140,9	122,1	145,2	112,9	131,5	139,1	69,1	122,1	136,5
Прибуток прибуткових підприємств	110,2	94,0	122,5	160,8	121,0	124,1	165,4	105,8	74,2	147,5	130,7
Бюджетне відшкодування ПДВ	н.д.	н.д.	н.д.	116,0	111,2	113,0	125,5	182,4	100,4	117,7	105,2
Експорт	106,6	109,8	124,1	142,2	103,5	111,6	124,7	137,6	95,2	129,7	128,9
Надходження ПДВ з імпортованих товарів	н.д.	180,1	139,5	126,8	191,8	138,5	130,7	194,3	90,3	100,3	130,9
Імпорт	112,6	104,2	128,8	130,9	115,8	120,4	135,4	142,9	84,3	132,4	134,1

Складено за розрахунками автора з використанням звітів Державної казначейської служби України і Державної служби статистики України.

аналізований період темпу зростання середньомісячної заробітної плати (136,7 %), що може свідчити про погіршення збираності податку. Однак у 2005 р. за темпу зростання номінального ВВП 127,9 % спостерігалося збільшення фіскальної ефективності податку.

У 2007 р. ставку податку на доходи фізичних осіб підвищено з 13 до 15 %¹, що відобразилося як у доволі суттєвому перевищенні темпом зростання надходжень податку темпу зростання середньомісячної заробітної плати, так і у збільшенні частки податку у ВВП з 4,19 до 4,83 %.

У 2011 р. запроваджено додаткову ставку податку на доходи фізичних осіб у розмірі 17 %, що застосовується до доходу понад 10 мінімальних заробітних плат² (у 2011 р. ця сума становила 9410 грн). Однак фіскальний ефект від такого нововведення був майже непомітним. Якщо у 2010 р. темп зростання середньомісячної заробітної плати перевищував темп зростання надходжень прибуткового податку на 5,3 в. п., то у 2011 р. динаміка цих показників була майже ідентичною (за однакової збираності податку). Тому у 2011 р. при кращій динаміці зростання номінального ВВП, порівняно з надходженнями податку на доходи фізичних осіб, фіскальна ефективність останнього зменшилася з 4,71 до 4,57 % ВВП³.

Загалом різниця між максимальною та мінімальною частками податку на доходи фізичних осіб у ВВП у 2000–2011 рр. на рівні 1,31 в. п. (відхилення між показниками 2001 і 2008 рр. – 0,53 в. п.) свідчить про відносно незначний вплив зміни обсягу його надходжень, що залежав насамперед від зростання середньомісячної заробітної плати та трансформацій оподаткування, на динаміку податкового коефіцієнта протягом аналізованого періоду.

Зауважимо також, що у 2004 р. темпи зростання соціальних платежів більш як на 5 в. п. перевищували темпи зростання середньомісячної заробітної плати, втім у 2001 і 2009 рр. простежувалася протилежна тенденція. При цьому в 2001–2011 рр. внески до державних соціальних фондів були чи не єдиними фіскально значимими платежами, які зазнали мінімальних

¹ Про податок з доходів фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 889-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

³ Протягом останніх одинадцяти років, крім 2011 р., лише у 2004 та 2007 рр. темпи зростання номінального ВВП перевищували темпи зростання середньомісячної заробітної плати.

змін щодо навантаження на їх платників – роботодавців і працівників. Однією з найістотніших трансформацій соціальних платежів у цьому періоді стало підвищення у 2007 р. ставки внесків до Пенсійного фонду для суб'єктів ринку – роботодавців з 31,8 до 33,2 %¹. Внаслідок цього темп зростання соціальних платежів (133,4 %) перевищив темп зростання середньомісячної заробітної плати (129,7 %) при збільшенні номінального ВВП на 32,5 % (фіскальна ефективність соціальних платежів підвищилася лише з 12 до 12,1 % ВВП). У 2006 р., навпаки, відбулося зниження ставки внесків до Пенсійного фонду для роботодавців на 0,5 в. п.², що супроводжувалося кращою динамікою середньомісячної зарплати порівняно з надходженнями внесків до державних соціальних фондів і зростанням фіскальної ефективності останніх на 0,3 в. п. (темпи зростання соціальних платежів і номінального ВВП становили 127 і 123,3 % відповідно).

У 2009 р. було збільшено ставки внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття та до Пенсійного фонду для платників фіксованого сільськогосподарського податку. У другій половині 2010 р. посилилося навантаження соціальних платежів на суб'єктів малого бізнесу. Ці зміни не справили помітного впливу на загальні обсяги внесків до державних соціальних фондів³. У 2011 р. введено єдиний соціальний внесок замість внесків до чотирьох фондів та водночас підвищено ставки (запроваджено диференційовані ставки; підвищення ставок стосувалося державних службовців, науковців та ін.) для найманих працівників⁴. Проте у 2011 р. темп зростання соціальних платежів дещо відстав від темпу зростання середньомісячної заробітної плати.

Разом із тим можна стверджувати, що у 2001–2011 рр. збільшення фонду оплати праці було чинником, який істотно позначався на динамі-

¹ Про Державний бюджет України на 2007 рік : закон України від 19.12.2006 № 489-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1355570>.

² Про Державний бюджет України на 2006 рік : закон України від 20.12.2005 № 3235-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/565158?cat_id=304.

³ Частина соціальних платежів платників фіксованого сільськогосподарського податку та суб'єктів малого бізнесу в загальному обсязі цих платежів є незначною.

⁴ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

ці внесків до державних соціальних фондів і надходжень податку на доходи фізичних осіб, а отже, на динаміці рівня оподаткування. Відмінності між темпами зростання середньомісячної зарплати і соціальних платежів у 2001 р. можуть бути зумовлені, зокрема, вадами у формуванні статистичної бази щодо останніх; найвищий впродовж аналізованого періоду темп зростання надходжень внесків до державних соціальних фондів (137,7 %) у 2004 р., ймовірно, є результатом зменшення обсягів виплати заробітної плати “в конвертах” унаслідок переходу до пропорційного прибуткового оподаткування; рецесія 2009 р. спричинила зменшення надходжень соціальних платежів.

Протягом 2000–2011 рр. частка надходжень податку на прибуток підприємств у ВВП зменшилася з 4,53 до 4,18 %, сягнувши максимального рівня – 5,32 % у 2005 р. Причому у 2000, 2004–2006 і 2008 рр. фіскальна ефективність податку на прибуток перевищувала фіскальну ефективність податку на доходи фізичних осіб, а у 2003 і 2007 рр. ці показники були близькими за числовим значенням. Зауважимо, що у більшості країн ЄС частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП істотно перевищує частку податку на прибуток (у 2010 р. ці показники становили 7,7 та 2,7 % відповідно¹). Це свідчить про доволі значний вплив зміни обсягу надходжень податку на прибуток на динаміку рівня оподаткування в Україні.

У 2002, 2003, 2005, 2008, 2011 рр. динаміка зростання надходжень податку на прибуток була кращою порівняно з динамікою зростання прибутку прибуткових підприємств (у зазначені роки спостерігалось також збільшення частки податку у ВВП). У 2001 р. відносно низький темп зростання надходжень податку на прибуток був пов'язаний, зокрема, зі зменшенням бази оподаткування на суму збитків минулих періодів (у 2002 р. обсяги такого урахування зменшилися) і з практикою законної й незаконної мінімізації сум сплаченого податку, яка поширилася з кінця 90-х років ХХ ст. У 2003 р. було посилено контроль податкових органів за діяльністю підприємств, які декларують від'ємне значення об'єкта оподаткування, що забезпечило зменшення масштабів штучного заниження оподаткованого прибутку². У 2005 р. скасовано територіальні й

¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 198, 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

² Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 76.

низку галузевих податкових пільг¹, більшість яких було запроваджено у 1998–2000 рр., а також введено обмеження на віднесення витрат до валових та нові методи контролю за правильністю нарахування податків “мінімізаторами” (органи податкової служби стежили за тим, щоб великі підприємства сплачували податок на прибуток у розмірі, не меншому ніж 1 % їхнього обороту²).

У 2004 р. зниження ставки податку на прибуток із 30 до 25 %³ призвело до значного уповільнення темпу зростання надходжень податку порівняно з темпом зростання прибутку прибуткових підприємств та номінального ВВП і, як наслідок, суттєвого зменшення фіскальної ефективності податку на прибуток. У 2006 і 2007 рр. динаміка зростання надходжень податку була гіршою, ніж динаміка зростання прибутку прибуткових підприємств (у 2007 р. відновлено низку податкових пільг для технопарків⁴, але помітного зменшення надходжень податку не відбулося). У 2008 р., як зазначалося, мала місце протилежна тенденція (при незначному темпі зростання прибутку прибуткових підприємств, що можна пояснити насамперед початком поширення кризових явищ у розвитку світової економіки на економіку України, і за відсутності істотних трансформацій в оподаткуванні прибутку).

У 2009 р. спостерігалося кон’юктурне зменшення надходжень податку на прибуток, темпи яких були більшими порівняно з темпами зменшення прибутку прибуткових підприємств і особливо – з темпами зниження номінального ВВП. Однією з причин цього стала масштабна підтримка фінансового сектору економіки під час кризи завдяки введенню у 2009 р. норми, згідно з якою на валові витрати дозволялося відносити 80 % (на період до 1 січня 2011 р. – 100 %) сукупного розміру страхового резерву. До її запровадження була чинною норма (з 2005 р.), від-

¹ Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 25.03.2005 № 2505-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2505-15>.

² Саливон С. Опасный диагноз / С. Саливон // Бизнес. – 2006. – № 3/4. – С. 53.

³ Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” : закон України від 24.12.2002 № 349-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/349-15>.

⁴ Про внесення змін до Закону України “Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків” та інших законів України : закон України від 01.01.2006 № 3333-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3333-15>.

повідно до котрої обмеження на віднесення до валових витрат становило для банків 10 %, для небанківських фінансових установ – 15 % від суми боргових вимог.

Проте скорочення надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету було б ще більшим, якби не переплати податку, що дали змогу збільшити фінансовий ресурс у розпорядженні держави в 2009 р. та підвищити рівень виконання планових надходжень з податку на прибуток на 23 в. п. (з 53,9 до 76,9 %)¹.

У 2010 р. фіскальна ефективність податку на прибуток підприємств збільшилася лише на 0,11 в. п. Зростання прибутку прибуткових підприємств було динамічнішим порівняно з обсягом ВВП, однак темпи зростання надходжень податку на прибуток помітно відставали від темпів зростання прибутку, попри низку вжитих заходів², що передбачали:

- посилення боротьби з ухиленням від сплати податків шляхом надання органам податкової служби права, у разі отримання інформації про ухилення платника від оподаткування приймати рішення про проведення позачергової податкової перевірки без попередження цього платника; збільшення тривалості планової та позапланової податкових перевірок, а також строку, на який дозволяється продовжувати позапланову податкову перевірку; надання права зупиняти проведення планової чи позапланової виїзних перевірок на строк не більше 30 робочих днів із подальшим їх поновленням на невикористаний період;
- запровадження обмежень на перенесення балансових збитків підприємств на наступні податкові періоди (у 2010 р. у складі валових витрат платника податку дозволялося враховувати лише 20 % суми від'ємного значення об'єкта оподаткування з податку на прибуток, яке утворилося станом на 1 січня 2010 р.);
- обмеження розміру страхового резерву, що утворюється за рахунок збільшення валових витрат фінансової установи для комерційних банків до 20 % (на період до 1 січня 2011 р. – до 40 %, на період

¹ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 34.

² Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 20.05.2010 № 2275-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2275-17>.

із 1 січня 2011 р. до 1 січня 2012 р. – до 30 %) суми фактичної заборгованості за всіма видами кредитних операцій, за винятком позабалансових, крім гарантій, для небанківських фінансових установ – не більше 10 % суми боргових вимог.

У 2011 р., з одного боку, було знижено ставку податку на прибуток із 25 до 23 %, запроваджено низку податкових пільг галузевого спрямування (для літако- і суднобудування, легкої промисловості, готельного бізнесу, підприємств енергетичної галузі тощо) з метою стимулювання енергозбереження і використання альтернативних видів палива, для малого та середнього бізнесу, а також звужено базу оподаткування податком за рахунок скасування обмеження на віднесення витрат на гарантійний ремонт і гарантійні заміни до складу валових та збільшення амортизаційних відрахувань унаслідок застосування прискореної амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості. З другого боку, після набрання чинності Податковим кодексом України було заборонено включати до валових низку витрат, формальна наявність (завищення) яких нерідко давала змогу законними й незаконними методами мінімізувати оподатковуваний прибуток. Також гармонізовано податковий і бухгалтерський обліки. Останні нововведення стали одним із факторів зростання надходжень податку на прибуток на 36,5 % і збільшення його частки у ВВП із 3,73 до 4,19 %, хоча остання так і не досягла рівня 2008 р.

Водночас зростання прибутку прибуткових підприємств на 30,7 % та капітальних інвестицій на 43,9 %¹, зафіксоване у перший рік імплементації Податкового кодексу України, дає підстави для висновку, що заходи, спрямовані на зменшення податкового навантаження на прибуток, могли сприяти активізації підприємницької діяльності та збільшенню, відповідно, податкових надходжень.

Отже, динаміку надходжень податку на прибуток в Україні визначали такі головні фактори: обсяги прибутку суб'єктів ринку, зміни у податковому законодавстві, масштаби штучного заниження оподаткованого прибутку і зміни у підходах до адміністрування податку.

Протягом 2000–2011 рр. фіскальна ефективність ПДВ в Україні зростала з 5,55 до 9,88 % ВВП, коливаючись від 4,71 % ВВП у 2003 р. до 9,88 % ВВП у 2011 р. (у 2010 р. тільки в одній країні ЄС – Данії – частка цього податку у ВВП була більшою (9,9 %), тоді як середній показник по ЄС

¹ За даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

становив 7,6 %¹). Починаючи з 2004 р., жоден інший податок в Україні не забезпечує більших надходжень до бюджету як частки ВВП. Це свідчить про значний вплив зміни обсягу надходжень ПДВ на динаміку податкового коефіцієнта в аналізованому періоді.

У 2001–2011 р. фіскальна ефективність ПДВ із ввезених в Україну товарів підвищилася з 1,85 до 7,29 % ВВП (максимальне значення було зафіксоване у 2008 р. на рівні 8,54 %), що свідчить про дуже вагомий внесок динаміки зовнішнього ПДВ у формування висхідного тренду зміни рівня оподаткування в Україні.

У 2002 р. запровадження обмежень на використання векселів з ПДВ при імпорті товарів² супроводжувалося зростанням надходжень зовнішнього ПДВ на 80,1 % при збільшенні обсягів імпорту на 4,2 %. У 2003–2008 та 2010–2011 рр. стрімко зросли обсяги імпорту (від 115,8 % у 2005 р. до 142,9 % у 2008 р.), але лише у 2004, 2007 й 2011 рр. динаміка імпорту була близькою за числовим значенням до темпів зростання ПДВ із ввезених в Україну товарів (дещо випереджаючи останні). У 2005–2006 рр. вживалися масштабні заходи з посилення контролю за сплатою податків при імпорті, у зв'язку з чим збільшення надходжень ПДВ з увезених на територію України товарів помітно випереджало зростання обсягів імпорту (у 2005 р. приріст надходжень зовнішнього ПДВ становив 91,8 %). У 2008 р. темп зростання надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів (194,3 %) був ще більшим при нарощенні обсягів імпорту в 1,43 раза, що значною мірою зумовлено поліпшенням адміністрування податку, в тому числі внаслідок зупинення обігу векселів із ПДВ при імпорті товарів³.

У 2009 р. надходження ПДВ із ввезених в Україну товарів зменшилися на 9,7 % за скорочення обсягів імпорту на 15,7 %, що свідчить про підвищення ефективності контролю за сплатою податків при імпорті, а у 2010 р., навпаки, обсяги імпорту збільшилися на 32,4 % за зростання надходжень зовнішнього ПДВ лише на 0,3 %, ймовірно, через поширення фіскальних зловживань на митниці.

¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – Р. 186 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

² Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 75.

³ Саливон С. Не в этой жизни / С. Саливон // Бизнес. – 2009. – № 1–2. – С. 39.

У 2011 р. темпи зростання надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів та імпорту становили 130,9 і 134,1 % відповідно, частка імпорту у ВВП – 59,17, а частка податку з ввезених в Україну товарів у ВВП – 7,29 %, тобто була нижчою, ніж у 2008–2009 рр. (коли частка імпорту у ВВП становила 54,91 і 48,05 %). Отже, можна припустити, що у 2011 р. ефективність контролю за сплатою податків при імпорті не підвищилася. Водночас на динаміці податкового коефіцієнта в Україні істотно позначалися такі чинники, як динаміка імпорту (залежить від збільшення/зменшення споживчого попиту в нашій державі, на який, у свою чергу, великою мірою впливає рівень офіційних¹ і тіньових доходів населення), ефективність контролю за сплатою податків на митниці та законодавчі зміни у механізмі справляння ПДВ при імпорті товарів.

Протягом 2002–2011 рр. частка у ВВП валових надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів збільшилася з 5,56 до 5,79 %, а бюджетного відшкодування – з 2,61 до 3,25 %. Як наслідок, частка у ВВП “чистих” надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів зменшилася з 2,95 до 2,54 %. Головними факторами, які вплинули на динаміку таких надходжень, були збільшення/зменшення обсягів споживання вітчизняних товарів та послуг (зміни споживчого попиту визначали не лише обсяги імпорту, а й розвиток вітчизняної економіки), динаміка експорту, масштаби бюджетної заборгованості з відшкодування, проблеми у сфері справляння податку (зловживання при відшкодуванні, мінімізація бази оподаткування), а також внесення змін до податкового законодавства.

У 2004, 2010 і 2011 рр. темпи зростання експорту суттєво перевищували темпи зростання відшкодування, що може свідчити як про зменшення обсягів фіктивного відшкодування ПДВ (із набранням чинності Податковим кодексом України² операції з експорту зерна та брухту чорних і кольорових металів були звільнені від оподаткування ПДВ, що забезпечило зменшення обсягів його законного й незаконного відшкодування; у 2011 р. обмеженню корупції у сфері відшкодування також сприяли новації, пов’язані з веденням єдиного електронного реєстру податкових накладних), так і про накопичення/збільшення простроченої заборгованості з відшкодування податку (яка в 2011 р. зменшилася³). У 2008 р., навпаки,

¹ Насамперед зміна величини середньомісячної заробітної плати.

² Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

³ За інформацією Державної податкової служби, станом на 1 січня 2012 р. заборгованість держави з відшкодування ПДВ зменшилася до 4,5 млрд грн, тоді як

динаміка відшкодування ПДВ була набагато кращою порівняно з динамікою експорту. Це може бути наслідком як збільшення обсягів фіктивного відшкодування (при тому, що з 2008 р. відшкодовувалася лише сума ПДВ, фактично перерахована постачальникам у попередніх податкових періодах¹), так і погашення частини простроченої заборгованості з невідшкодованого ПДВ.

У 2005, 2007, 2009 рр. темпи зростання номінального ВВП перевищували темпи зростання експорту (склалися умови для зменшення частки бюджетного відшкодування у ВВП, що відбулося у 2005 і 2007 рр.; збільшення цієї частки у 2009 р. може свідчити про зростання зловживань при відшкодуванні та/або погашення частини простроченої заборгованості з невідшкодованого ПДВ).

Крім того, зниження фіскальної ефективності “чистих” надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів у 2002–2004 та 2007–2010 рр. може бути ознакою не лише фіктивного відшкодування, а й поширення законних і незаконних способів заниження податкових зобов'язань та завищення податкового кредиту (мінімізації податку). У 2011 р. частка внутрішнього ПДВ у ВВП збільшилася з 1,19 до 2,54 %, що може свідчити як про обмеження практики штучного заниження податкової бази з ПДВ (на це спрямовані окремі норми Податкового кодексу України) та зменшення обсягів законного й незаконного відшкодування, так і про значні обсяги переплати податку.

У 2005 р. скасовано територіальні й більшість галузевих пільг із ПДВ (пільги залишилися тільки для суднобудування, видавничої діяльності та сільського господарства), що разом із запровадженням жорсткіших умов нарахування й відшкодування податку (неврахування попередньої/авансової оплати вартості товарів при розрахунку податкового кредиту чи податкових зобов'язань; єдиний порядок відшкодування за операціями з експорту товарів і їх постачання на території України; обмеження для новостворених підприємств; обов'язкові податкові перевірки; обмеження суми відшкодування фактично перерахованими по-

на 1 січня 2011 р. вона становила 11,1 млрд грн, а на 1 січня 2010 р. – 21,8 млрд грн (Податкова має намір ліквідувати заборгованість з відшкодування ПДВ до кінця року / Українські новини [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://un.ua/ukr/article/380928.html>).

¹ Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 28.12.2007 № 107-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1352436>.

стачальникам сумами; збільшення терміну відшкодування¹) та іншими заходами зумовило зростання фіскальної ефективності внутрішнього ПДВ із 1,38 до 2,38 % ВВП. Частка відшкодування у ВВП знизилася з 3,47 до 3,01 % (при темпах зростання експорту та номінального ВВП 103,5 та 127,9 % відповідно).

У 2006 р. посилювався фіскальний ефект від скасування пільг із ПДВ (скасовані у II кв. 2005 р., що “обмежило” показник надходжень податку цього року). Якщо у 2005 р. частка втрат бюджету від їх надання в загальній сумі надходжень ПДВ зменшилася до 34,6 % (із 64,4 % у 2004 р.), то у 2006 р. – до 24,9 %². Відбулося також зниження частки бюджетного відшкодування у ВВП завдяки зменшенню з 51,48 до 46,62 % частки експорту у ВВП. У підсумку частка “чистих” надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів зросла до 2,87 % від ВВП. У 2007–2010 рр. вона зменшувалась під впливом як зниження частки у ВВП валових надходжень ПДВ із вироблених в Україні товарів, так і зростання у 2008–2010 рр. частки у ВВП бюджетного відшкодування податку. При цьому її найбільше протягом 2008–2010 рр. зростання у 2009 р. відбулося на тлі зниження до 46,37 % (із 46,92 % у 2008 р.) частки експорту у ВВП, що свідчить про збільшення зловживань на відшкодуванні податку або про погашення бюджетної заборгованості з відшкодування попередніх періодів. Як наслідок, висока фіскальна ефективність ПДВ у 2008–2009 рр. (9,71 і 9,26 % відповідно) забезпечувалася передусім за рахунок надходжень податку із ввезених на територію України товарів (8,54 і 8,01 % від ВВП). Зауважимо, що лише у 2008 р. її зростання стало наслідком підвищення до 54,91 % частки імпорту у ВВП (порівняно з 50,56 % у 2007 р.), тоді як у 2009 р. цей показник знизився до 48,05 %. Тож зростання надходжень ПДВ із ввезених товарів варто пов’язати з покращанням роботи митниць.

Аналізуючи фіскальну ефективність ПДВ у 2010–2011 рр., необхідно враховувати такі новації в його адмініструванні, як запровадження обов’язкового надання податковим органам електронних даних щодо розрахунку податкових зобов’язань та кредиту з ПДВ. Це стосується подання разом із податковою декларацією копій реєстрів виданих і отриманих накладних³

¹ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2006. – № 9. – С. 53.

² Розраховано за даними Державної податкової служби України.

³ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України: закон України від 20.05.2010 № 2275-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2275-17>.

та ведення єдиного електронного реєстру податкових накладних, що передбачає:

- 1) обов'язковість внесення до нього накладних, вартість товарів/послуг у яких перевищує 10 тис. грн або які виписуються на постачання підакцизних товарів;
- 2) неможливість збільшення податкового кредиту покупцем, якщо продавець не виконав обов'язку внесення відповідних накладних до реєстру;
- 3) позапланову документальну перевірку в разі виявлення за підсумками аналізу даних реєстру розбіжностей щодо контрагентів.

Ведення єдиного електронного реєстру, доступ до перегляду якого мають і платники податків, і працівники податкових органів, послабило вплив людського фактора на отримання відшкодування.

У 2011 р. розширення переліку пільг із ПДВ (у тому числі запровадження низки галузевих пільг) супроводжувалося збільшенням частки "чистих" надходжень податку з вироблених в Україні товарів у ВВП із 1,19 до 2,54 %. Зрозуміло, якби такої трансформації в оподаткуванні не відбулося, надходження внутрішнього ПДВ були б більшими. Водночас, попри запровадження автоматичного відшкодування ПДВ платникам, які мають позитивну податкову історію, та відповідальності держави за несвоєчасне відшкодування податку, прострочена бюджетна заборгованість із відшкодування не зникла як явище. Це дає підстави для висновку про наявність проблем у сфері відшкодування ПДВ, хоча, зауважимо, перевищення у 2011 р. темпом зростання експорту темпу зростання відшкодування (при зменшенні простроченої заборгованості з невідшкодованого ПДВ) можна вважати свідченням зрушень у зменшенні масштабів фіктивного відшкодування податку.

У 2000–2011 рр. фіскальна ефективність акцизного податку зросла з 1,31 до 2,57 % ВВП: з виготовлених в Україні товарів – з 1,06 до 1,98 %, із ввезених товарів – з 0,26 до 0,59 %. Таким чином, обсяги надходжень акцизів мали порівняно невеликий вплив на рівень і динаміку податкового коефіцієнта.

Головними чинниками, котрі визначали динаміку надходжень акцизного податку, були зміни у споживанні підакцизних товарів (збільшення/зменшення обсягів їх легального виробництва в Україні й імпорту), а також законодавчі зміни в акцизному оподаткуванні (найчастіше – підвищення ставок акцизів). Зокрема, у 2009 р. істотно збільшилися ставки акцизного податку на тютюнові вироби, спирт і лікоро-горілчану про-

дукцію, пиво, дизельне пальне, легкові автомобілі. Його наслідком стало збільшення надходжень податку передусім за рахунок тютюнової продукції, бензинів та інших нафтопродуктів, а надходження акцизу зі спирту зменшилися наполовину¹. У підсумку, через обмежений перелік підакцизних товарів (порівняно вузьку базу оподаткування) і зменшення обсягів реалізації легальної підакцизної продукції (при скороченні обсягів вітчизняного виробництва спирту на 4,3 %, пива солодового – на 6,2, сигарет – на 12,3 %²), частка акцизного податку у ВВП зросла з 1,35 до 2,36 % (в умовах зниження номінального ВВП).

У перший рік імплементації Податкового кодексу України, попри помітне підвищення податкових ставок на більшість підакцизних товарів, фіскальна ефективність акцизного податку зменшилася з 2,62 до 2,57 % ВВП. При цьому сукупні надходження податку збільшилися з 23,7 до 26,1 млрд грн, а їх динаміка в розрізі вироблених в Україні та імпортованих підакцизних товарів часто була різновекторною (табл. 3.4). Важливу роль у зменшенні надходжень акцизного податку до зведеного бюджету у 2011 р. відіграло зростання втрат від пільг із цього податку у 2513,9 раза (із 0,8 млн до 2011,1 млн грн).

У 2011 р. спостерігалось помітне збільшення надходжень акцизного податку з тютюнових виробів, вироблених в Україні, та їх зменшення з імпортованих; надходження податку із ввезених в Україну лікєро-горілочних виробів, бензинів, інших нафтопродуктів збільшились, а з вироблених в Україні зазначених підакцизних товарів – зменшилися; надходження акцизів від спирту, виноробної продукції та пива – зросли. План надходжень акцизного податку загалом був виконаний на 90 %, з вироблених в Україні товарів – на 82 %³. Вітчизняне виробництво горілки зменшилося на 21,4 %, спирту – на 20,3, сигарет – на 7,3, дизельного пального – на 28,3, бензину – на 1,3 %⁴. Крім того, не виключено, що збільшилися обсяги нелегального виробництва та імпорту підакцизних товарів. Як бачимо, і фіскальний, і економічний ефекти реформування акцизного оподаткування у 2011 р. не виправдали покладених на них сподівань.

¹ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 30–31.

² Там само. – С. 33.

³ За даними Державної казначейської служби України.

⁴ Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Таблиця 3.4

**Надходження акцизного податку в Україні
з окремих підакцизних товарів, млн грн**

Показники	2010	2011	Зміна показника
З вироблених в Україні товарів			
Спирт	55,4	58,1	+2,7
Лікєро-горілчана продукція	5 364,0	5 175,1	-188,9
Виноробна продукція	500,3	620,2	+119,9
Пиво	1 759,0	2 002,7	+1 556,3
Тютюнова продукція	12 145,7	14 666,6	+2 520,9
Бензин моторний для автомобілів	2 750,1	2 676,7	-73,4
Інші нафтопродукти	1 059,5	745,2	-314,3
Із ввезених в Україну товарів			
Лікєро-горілчана продукція	182,7	387,8	+201,5
Виноробна продукція	29,4	63,8	+34,4
Пиво	16,1	25,5	+9,4
Тютюнова продукція	918,3	625,8	-292,5
Бензин моторний для автомобілів	2 011,8	3 836,1	+1 824,3
Інші нафтопродукти	793,7	1 770,2	+976,5

Складено за даними Державної казначейської служби України.

Зменшення частки акцизів у ВВП при підвищенні їх ставок спостерігалось також у 2005, 2007 і 2008 рр. У 2007 і 2008 рр. це може бути пов'язано, зокрема, з найбільшими на досліджуваному часовому інтервалі темпами зростання номінального ВВП; попит на підакцизні товари (насамперед сигарети та алкогольну продукцію) є відносно стабільним. У 2010 р., навпаки, помітне підвищення ставок акцизного податку на пиво солодове, бензини й інші нафтопродукти, вина, спирт і тютюнову продукцію¹ супроводжувалося збільшенням його фіскальної ефективності з 2,36 до 2,62 % ВВП.

У 2000–2011 рр. частка мита у ВВП зросла з 0,82 до 0,89 %, коливаючись від 0,74 % у кризовому 2009 р., коли спостерігалось зменшення об-

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 20.05.2010 № 2275-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2275-17>.

сягів експорту й імпорту (імпортне мито забезпечувало левову частку його надходжень), до 1,52 % у 2005 р., коли вживалися заходи, спрямовані на посилення контролю за сплатою податків на митниці. Отже, впродовж аналізованого періоду надходження мита, обсяги яких найбільше залежали від динаміки імпорту і якості митного контролю, не справили значного впливу на рівень і динаміку податкового коефіцієнта.

У 2001–2008 рр. сукупна частка у ВВП ПДВ й акцизного податку з увезених в Україну товарів поступово зростає з 2,07 до 8,81 % (винятком був 2007 р., коли цей показник знизився з 6,05 до 5,99 %), а у 2009–2010 рр. – знизилася до 7,21 %. Тому можна вважати, що протягом 2001–2010 рр. надходження цих податків на імпорт суттєво впливали на рівень оподаткування в Україні.

У 2011 р. частка у ВВП акцизного податку та ПДВ із ввезених в Україну товарів збільшилася з 7,21 до 7,88 % (на 0,67 в. п.) при підвищенні рівня оподаткування на 2,3 в. п., що свідчить про істотніший вплив на динаміку останнього змін в оподаткуванні (імплементатії Податкового кодексу України) і підходів до адміністрування податків, ніж динаміки імпорту (передусім надходжень зовнішнього ПДВ). Однак сукупна фіскальна ефективність ПДВ і акцизного податку з імпортованих товарів, а також ввізного мита становила 8,7 % ВВП. Відповідно, надходження внутрішніх податків і зборів в Україні дорівнювали 28,1 % ВВП (23,6 % загального обсягу надходжень податкових та соціальних платежів забезпечували надходження трьох зазначених податків від імпорту, 73,7 % – надходження внутрішніх податків та зборів). Отже, у 2011 р. зовнішні податки, попри зменшення їх частки у ВВП порівняно з 2008 р., доволі суттєво впливали на рівень оподаткування.

Варто наголосити, що в Україні висока фіскальна ефективність ПДВ загалом і зовнішнього ПДВ зокрема потребує зваженого підходу до реформування, у тому числі до коригування ставки податку. Навіть незначне її зниження може призвести до відчутного зменшення податкових надходжень і зниження рівня оподаткування, не забезпечивши помітного послаблення податкового навантаження на національного виробника та населення (громадяни відчують таке зменшення лише у разі здешевлення товарів і послуг, що, як правило, не настає після зниження ставки податку; суб'єкти господарювання відчують тягар ПДВ тільки за несвоечасного повернення переплаченого податку, в іншому разі – перекладають його на споживачів). І навпаки, зміна ставок фіскально ще ефективнішого єдиного соціального внеску для роботодавців істотно позначиться як на обсягах соціальних платежів та величині по-

даткового коефіцієнта, так і на податковому навантаженні на підприємницький сектор.

Проаналізувавши динаміку податкового коефіцієнта й чинники, які на ній найбільше позначилися¹, важливо з'ясувати, як вона (насамперед податкові трансформації, що зумовили відповідні зміни) відобразилася на економічному розвитку. Крім того, необхідно визначити, яким був вплив економічної кон'юнктури на динаміку надходжень податків і соціальних платежів.

Слід зауважити, що коефіцієнт кореляції² між темпами зростання надходжень податків та соціальних платежів і темпами зростання номінального ВВП у 2001–2011 рр. (див. табл. 3.1) становив 0,74, тобто між цими показниками спостерігається доволі тісний зв'язок. Проте динаміка надходжень податкових і соціальних платежів та номінального ВВП у цьому періоді залежала й від інших вагомих чинників.

Зіставлення показників динаміки податкового коефіцієнта та економічного розвитку в Україні (табл. 3.5) дає змогу оцінити найімовірніший вплив податкових трансформацій на зростання (реального) ВВП і навпаки.

У 2002 р. було скасовано збори до Фонду Чорнобиля та Державного інноваційного фонду й відрахування на утримання автомобільних доріг. Ці зміни спрямовувалися на поліпшення податкового середовища для всіх суб'єктів ринку. У свою чергу, зростання надходжень податків та соціальних платежів за рахунок розширення бази оподаткування, обмеження щодо застосування векселів з ПДВ при імпорті товарів (2002 р.) і посилення контролю за сплатою податків суб'єктами ринку, які декларують збитки (2003 р.), зумовили підвищення податкового коефіцієнта з 27,4 % ВВП у 2000 р. до 30,8 % у 2002 р. і 31 % ВВП у 2003 р.

Ще одним імпульсом для поліпшення динаміки зростання ВВП мало стати запровадження галузевих і територіальних податкових пільг. Проте економічна ефективність цього заходу викликає певні сумніви. Річ у тім, що зменшення податкового навантаження стосувалося базових галузей економіки, які потребували масштабної модернізації виробництва, а пільги були лише “краплею в морі” необхідних для розвитку коштів. Тому

¹ Без деталізованого аналізу впливу чинника адміністрування податків, оскільки дані щодо податкових недоїмки та переплат, простроченої заборгованості з невідшкодованого ПДВ, а також сум податків і зборів, донарахованих за підсумками податкових перевірок, як правило, є недоступними.

² Розрахунок проведено за допомогою програмного пакета EViews.

Таблиця 3.5

**Динаміка податкового коефіцієнта і економічного розвитку
в Україні**

Рік	Податковий коефіцієнт, % ВВП	Темп приросту (реального) ВВП, %
2000	27,4	5,9
2001	27,7	9,2
2002	30,8	5,2
2003	31,0	9,6
2004	30,5	12,1
2005	34,7	2,7
2006	36,2	7,3
2007	35,4	7,9
2008	37,0	2,3
2009	35,4	-14,8
2010	34,5	4,1
2011	36,8	5,2

Складено за розрахунками автора, здійсненими за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

наслідком запровадження галузевих пільг могло бути, зокрема, витрачання вивільнених коштів на поточні потреби суб'єктів ринку. Територіальні податкові пільги, з огляду на недосконалість форм і механізмів їх надання (відсутність зв'язку з обов'язковою реалізацією інвестиційних проектів), також могли сприяти не лише економічному розвитку депресивних територій і появі нових високотехнологічних виробництв, а й розробленню схем ухилення від сплати податків та оптимізації оподаткування.

У 2004 р. було знижено ставку податку на прибуток до 25 % та запроваджено пропорційний механізм справляння податку на доходи фізичних осіб, що зумовило зниження рівня оподаткування економіки. Щоправда, однозначно пов'язати найбільший за аналізований період приріст реального ВВП (12,1 %) із цими трансформаціями в оподаткуванні не можна. Якщо зниження ставки податку на прибуток в умовах сприятливої кон'юнктури збільшило власні фінансові ресурси суб'єктів ринку, які могли використовуватися для розширення виробничої та інвестиційної діяльності, то зростання внутрішнього споживчого попиту внаслідок

відмови від прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб навряд чи було вагомим стимулом для поліпшення динаміки розвитку вітчизняної економіки. Зменшення податкового навантаження на доходи громадян із середнім і високим рівнем достатку, найімовірніше, зумовило збільшення обсягів споживання ними дорогих якісних товарів, переважно імпортованих. Сподівання, що єдина помірна ставка прибуткового оподаткування сприятиме зростанню ВВП за рахунок масштабної детінізації економічних відносин, були не зовсім обґрунтованими, оскільки за незмінних ставок відрахувань до державних соціальних фондів у суб'єктів ринку не виникало вагомих стимулів відобразити в офіційній звітності реальну заробітну плату. Водночас значно краща динаміка зростання надходжень соціальних платежів порівняно із середньомісячною зарплатою у 2004 р. може свідчити, що відбулися певні зрушення у зменшенні обсягів виплати заробітної плати “в конвертах”.

Підвищення податкового коефіцієнта в 2005 р. слід пов'язувати зі скасуванням територіальних і низки галузевих податкових пільг, введенням обмежень на віднесення витрат до валових, а також посиленням контролю за правильністю нарахування податків “мінімізаторами”. Крім того, посилювався митний контроль, помітно збільшилися обсяги імпорту, підвищилася середньомісячна заробітна плата, що зумовило зростання надходжень відповідно ПДВ та інших податків на споживання, соціальних платежів і податку на доходи фізичних осіб. Здавалося б, за таких обставин динаміка економічного зростання не мала погіршитися (відбулося вирівнювання податкового навантаження шляхом обмеження можливостей для ухилення від оподаткування і штучної мінімізації податкових зобов'язань). Утім, приріст реального ВВП становив лише 2,6 %. Одна з імовірних причин цього – радикальність податкової реформи. Різкі зміни в оподаткуванні, що змушують суб'єктів господарювання змінювати усталену модель економічної поведінки, негативно впливають на підприємницьку активність. Крім того, податкові надходження неефективно використовувалися. Істотне збільшення соціальних видатків за рахунок різкого підвищення рівня оподаткування – не найкраща фіскальна форма стимулювання зростання ВВП¹.

У 2006 р. податкове середовище господарювання було відносно стабільним (водночас зменшилася ставка внесків до Пенсійного фонду для

¹ Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 78–79.

роботодавців на 0,5 в. п.), що сприяло активізації підприємництва та разом з іншими чинниками забезпечило приріст реального ВВП на рівні 7,1 %. Водночас розширення соціальної складової функціонування держави (дещо менше, ніж у 2005 р.) і зростання середньомісячної заробітної плати зумовили збільшення споживчого попиту з відповідним зростанням надходжень непрямих податків, передусім зовнішнього ПДВ (зокрема й завдяки заходам, спрямованим на поліпшення контролю за сплатою податків при імпорті товарів). Крім того, збільшились обсяги платежів до державних соціальних фондів і надходження податку на доходи фізичних осіб. Зазначене відобразилось у підвищенні рівня оподаткування з 34,7 до 36,2 % ВВП.

У 2007 р. збільшено ставку податку на доходи фізичних осіб з 13 до 15 % та ставку внесків до Пенсійного фонду для роботодавців із 31,8 до 33,2 %. Проте зменшення фіскальної ефективності акцизного податку (при підвищенні ставок акцизів) та погіршення збираності податків (у 2007 р. найвищий у 2001–2011 рр. темп зростання прибутку прибуткових підприємств супроводжувався нижчим на 33,9 в. п. темпом зростання надходжень податку на прибуток) за повільнішого зростання середньомісячної зарплати порівняно з номінальним ВВП нівелювали позитивний фіскальний ефект реформування податку на доходи фізичних осіб і соціальних платежів. Як наслідок, знизився рівень оподаткування в умовах поліпшення динаміки економічного розвитку; сприятлива кон'юнктура зробила майже невідчутними негативні економічні наслідки підвищення ставок податків і внесків до Пенсійного фонду.

У січні – жовтні 2008 р. ВВП в Україні зростав, проте під кінець року вітчизняна економіка зазнала впливу світової кризи. За підсумками 2008 р. темп приросту реального ВВП дорівнював 2,3 %, тоді як податковий коефіцієнт підвищився з 35,4 до 37 % ВВП, насамперед за рахунок збільшення надходжень зовнішнього ПДВ (унаслідок динамічного зростання обсягів імпорту та припинення обігу векселів із ПДВ при імпорті товарів) та податку на прибуток (темп зростання надходжень податку на 33,3 в. п. перевищив темп зростання прибутку прибуткових підприємств, що можливе, зокрема, через посилення тиску на платників податку). Ймовірно, адміністративний тиск на платників податків в умовах погіршення економічної ситуації був одним із чинників, які спровокували поширення тінізації економічних відносин¹.

¹ За даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, у 2008 р. рівень тінізації вітчизняної економіки збільшився з 28 до 34 %.

Під час кризи 2009 р. помітно зросли ставки акцизів і вживалися заходи з посилення податкового контролю (вишукувалися податкові резерви для нового нарощування соціальних видатків). Натомість поліпшення податкового середовища господарювання не спостерігалось (воно стосувалося насамперед фінансового сектору та сільського господарства). Це, по-перше, призвело до зменшення надходжень податків та зборів (передусім податку на прибуток) унаслідок скорочення обсягів виробництва у легальному секторі економіки та активізації тіньової економічної діяльності¹ й збільшення податкової заборгованості, по-друге, стимулювало поширення практики ухилення від оподаткування. Крім того, помітно зменшилися обсяги імпорту і надходжень зовнішнього ПДВ, тоді як зростання середньомісячної заробітної плати при зниженні номінального ВВП забезпечило підвищення фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб і соціальних платежів (попри збільшення обсягів заборгованості з їх сплати). У підсумку податковий коефіцієнт зменшився лише до рівня 2007 р., а реальний ВВП – на 14,8 %.

В умовах посткризового відновлення у 2010 р. податкова політика спрямовувалася насамперед на пошуки додаткових джерел наповнення бюджету шляхом підвищення ставок акцизного податку та вдосконалення адміністрування податків (у тому числі інтенсифікації податкового контролю). Утім, зменшення частки ПДВ у ВВП (передусім зовнішнього ПДВ, надходження якого майже не змінилися за високого темпу зростання обсягів імпорту) при повільному збільшенні надходжень податку на прибуток (попри запровадження обмежень на перенесення збитків минулих періодів) і податку на доходи фізичних осіб нівелювали позитивний ефект зазначених фіскально орієнтованих заходів. Рівень оподаткування знизився на 0,9 в. п. за темпу приросту реального ВВП у 4,1 %.

У 2011 р. із набранням чинності Податковим кодексом України розпочалася масштабна податкова реформа. Крім згаданих трансформацій основних бюджетоутворюючих податків та соціальних платежів було значно зменшено кількість загальнодержавних податків і зборів; запроваджено екологічний податок і збільшено його ставки, що забезпечило підвищення податкового коефіцієнта без відчутного негативного впливу на економічні процеси; зроблено кроки в напрямі надання податко-

¹ У 2009 р. рівень тінізації економіки України збільшився до 39 %.

вим органам додаткових повноважень для поліпшення ситуації з виявленням фіскальних зловживань.

Помітне підвищення ставок акцизів супроводжувалося незначним зростанням надходжень акцизного податку, що призвело до скорочення обсягів виробництва в Україні певних підакцизних товарів. Збільшення фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ (насамперед за рахунок високих темпів зростання обсягів імпорту) не справляло істотного негативного впливу на економічні процеси, а заходи щодо обмеження законної та незаконної мінімізації оподаткування, створивши умови для вирівнювання податкового навантаження на підприємницький сектор і детінізації економіки¹, сприяли зростанню ВВП.

Запровадження нових податкових пільг для окремих галузей економіки та видів економічної діяльності поліпшило податкове середовище господарювання для певних категорій суб'єктів ринку, проте не сприяло загальній активізації підприємницької діяльності. Щоправда, на відміну від попередньої практики пільгового оподаткування окремих територій і галузей економіки, напрями використання нових податкових пільг було регламентовано: вивільнені кошти повинні спрямовуватися суто на збільшення обсягів виробництва, переоснащення матеріально-технічної бази, впровадження нових технологій, пов'язаних із основною діяльністю суб'єктів ринку, а також на повернення кредитів, використаних на вказані цілі, та сплату процентів за ними. Крім того, передбачалися додаткові інструменти контролю за використанням податкових пільг: облік вивільнених коштів на окремому субрахунку і подання разом із декларацією з податку на прибуток звіту про використання вивільнених коштів. Однак, попри мінімізацію можливостей для нецільового використання коштів, немає впевненості в тому, що ці пільги заохочують інвестування.

Таким чином, у 2011 р. чимало податкових трансформацій сприяли поліпшенню динаміки економічного розвитку, і зростання ВВП забезпечило збільшення надходжень податкових і соціальних платежів. На підвищення податкового коефіцієнта впливали як зміни у податковому законодавстві, так і макроекономічні чинники (при цьому відставання темпу зростання середньомісячної заробітної плати від темпу зростання номінального ВВП "гальмувало" підвищення рівня оподаткування, чого не спостерігалось у попередні три роки).

¹ У 2011 р. рівень тінізації економіки зменшився з 38 до 34 %.

Разом із тим у перший рік імплементації Податкового кодексу України не було розв'язано низки проблем, серед яких: недостатня спрямованість податкової системи на стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності; все ще значні масштаби ухилення від сплати податків; практика податкових переplat та ін.

3.2. АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ПРАЦЮ, КАПІТАЛ І СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

Класифікація податків за економічними функціями в Україні дає змогу проаналізувати відповідну структуру податкової системи та оцінити, наскільки вона сприятлива для економічного зростання та пропозиції факторів виробництва. Методологічним підґрунтям такого аналізу є висновки теорії економіки пропозиції, яка досліджує вплив податків на пропозицію факторів виробництва, зокрема на ринок праці, заощадження, інвестиції, і, як наслідок, на загальний рівень виробництва, зайнятості та економічне зростання.

Відповідно до названої теорії вплив різних податків на пропозицію факторів виробництва не однаковий. Якщо податки на доходи справляють такий вплив безпосередньо, то податки на споживання – опосередковано. Зокрема, запровадження оподаткування окремих товарів призводить до зростання цін і скорочення обсягів продажу. Величина цих змін залежить від еластичності попиту і пропозиції товару за ціною. Пропорційно співвідношенню еластичності попиту і пропозиції розподіляється й податкове навантаження між продавцями та покупцями оподаткованого товару: частина навантаження, покладена на покупця, є більшою за менш еластичного попиту й еластичнішої пропозиції, частина навантаження, покладена на виробника, – за протилежної ситуації. Тією мірою, якою податкове навантаження покладається на виробників, доходи від факторів виробництва, що використовуються у випуску оподатковуваних товарів, зменшуються. Проте оскільки і попит, і пропозиція стають еластичнішими в процесі звуження кола оподатковуваних податком товарів і збільшення часових горизонтів, не можна визначити загалом, хто опиниться у кращому становищі – продавець чи покупець¹, відтак – на кого буде покладено більший тягар податку і якою мірою він позначиться на споживанні, а якою – на факторних доходах.

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 303.

На відміну від податків на споживання, податки на фактори виробництва безпосередньо впливають на їх відносні ціни, а відтак – на попит і пропозицію економічних ресурсів. Зокрема, податок на трудові доходи впливає на вибір індивіда між збільшенням трудових зусиль (ефект доходу) і заміною праці відпочинком (ефект заміщення). Теоретично це пояснюється тим, що оподаткування трудового доходу, зменшуючи чистий дохід платника податків, зумовлює підвищення його граничної корисності й, відповідно, граничної корисності витрат праці на його отримання. Щоб компенсувати втрати доходу, зумовлені оподаткуванням, платник податків змушений більше працювати і менше відпочивати. Підвищуючи відносну цінність праці й зменшуючи цінність дозвілля, оподаткування доходів від праці створює стимули до посилення трудової активності індивідів.

Водночас збільшення витрат праці на отримання доходу як наслідок його оподаткування призводить до зменшення відносної ціни і відповідно до збільшення привабливості (корисності) неоподаткованого блага – вільного часу. Результатом останнього є перерозподіл бюджету часу на користь вільного часу, заміщення праці дозвіллям.

Отже, ефекти доходу й заміщення, породжені оподаткуванням, діють у протилежних напрямках. Кінцевий вплив податку на пропозицію праці залежить від переважання певного ефекту. Якщо ефект доходу переважає над ефектом заміщення, пропозиція праці після запровадження податку на трудові доходи збільшується, а податок перекладається на робітників. Коли вказані ефекти врівноважуються, податок не впливає на пропозицію праці. Переважання того або іншого ефекту залежить від еластичності попиту і пропозиції праці за її ціною (ставкою заробітної плати). Як стверджують Р. А. і П. Б. Масгрейв, зростання ціни (тобто бруто-зарплати) буде тим більшим, чим еластичніша пропозиція і менш еластичний попит, а зниження кількості (тобто відпрацьованих годин) буде меншим, якщо обидві еластичності невеликі¹.

У свою чергу, схильність платників податків за інших однакових умов більше працювати заради підвищення своїх доходів (еластичність пропозиції праці за ціною) залежить від рівня розвитку потреб індивіда і матеріальної культури, які формуються під впливом ринку споживчих благ. Розвинутий ринок таких благ, високий рівень матеріальної культури формують високі стандарти споживання. У цих умовах індивіди, най-

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 304.

імовірніше, відреагують на запровадження (підвищення) податку на трудові доходи збільшенням тривалості праці. Тим паче, що вимоги, які висуваються індивідом із розвинутими потребами до умов дозвілля (комфортабельне житло, сучасна техніка, можливість подорожувати), також заохочують до підвищення трудової активності. Навпаки, нерозвинуті потреби, відсутність різноманітних споживчих благ і послуг, неформовані традиції культури споживання зумовляють у відповідь на підвищення податків реакцію у вигляді збільшення вільного часу, який може використовуватися не тільки для пасивного відпочинку, а й для роботи в домашньому господарстві¹.

Якщо податок на трудові доходи впливає на пропозицію праці, то податок на доходи від капіталу – на заощадження, нагромадження капіталу і, зрештою, на інвестиційні рішення платників. Цей вплив є наслідком ефекту заміщення заощаджень (майбутнього споживання) поточним споживанням, зумовленим диспропорцією відносних цін. Така диспропорція, у свою чергу, спричинена тим, що після оподаткування доходу від капіталу (наприклад, процентів на банківський депозит) відмова від однієї одиниці поточного споживання дає змогу здійснити майбутнє споживання в меншому обсязі, отже, воно стає дорожчим відносно поточного.

Диспропорція відносних цін, зумовлена оподаткуванням, стає тим суттєвішою, чим віддаленіший момент майбутнього споживання, що створює мотивацію для заощаджень. На думку Х. Есколано, це відбувається внаслідок накопичення ефекту знижених процентних ставок згідно з формулою складних процентів протягом багатьох періодів існування таких ставок. Таким чином, податок на дохід від капіталу зменшує зацікавленість у довгострокових заощадженнях більшою мірою, ніж у короткострокових. Це дає змогу говорити про зростання еластичності пропозиції капіталу в довгостроковому періоді відносно змін дохідності капіталу після сплати податків. Така еластичність є наслідком кумулятивного впливу рівня заощаджень, що зменшуються, на запаси капіталу, а отже, внутрішні інвестиції в країні². Їх зменшення відповідно може позначатися на економічному зростанні.

¹ Меркулова Т. В. *Институт налога* / Т. В. Меркулова. – Х. : Изд-во ХНУ им. В. Н. Каразина, 2006. – С. 138–139.

² Эсколано Х. *Сравнение статистических и межвременных эффектов налогообложения* / Х. Эсколано // *Пособие по налоговой политике* / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МФ, 1995. – С. 61.

Отже, податки на факторні доходи впливають на економічні рішення платників щодо пропозиції праці, заощаджень та інвестицій. Відтак податкова система, що створює сприятливі умови для економічного зростання, ґрунтується на невисоких ставках оподаткування праці й капіталу та забезпечує задоволення зростаючих потреб держави за рахунок податків на споживання.

Вважається, що останні, з позицій їхнього впливу на заощадження, мають перевагу над податками на доходи з таких причин¹.

По-перше, на відміну від податку на доходи, податки на споживання є регресивними. Оскільки гранична схильність до споживання зменшується зі зростанням доходу, податок на споживання, тягар якого переважно покладається на домогосподарства з низькими доходами, більше (порівняно з податком на доходи) впливає на споживання і менше – на заощадження.

По-друге, податки на споживання не зменшують дохідності заощаджень, відтак не породжують ефекту заміщення, що перешкоджає заощадженням (на відміну від податку на доходи). Як наслідок, податки на споживання особливо важливі для країн із ринками, що формуються, де високий рівень заощаджень необхідний для розвитку економіки.

Вагомим з позицій оцінки величини імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання та їх впливу на економічне зростання та соціальну справедливість, є питання співвідношення ставок податків на працю й капітал. Відповідь на нього залежить від того, з яких позицій це питання розглядається – економічної ефективності чи соціальної справедливості. Можна виокремити три підходи до розв'язання проблеми розподілу податкового навантаження між працею і капіталом.

Згідно з першим доходи від праці й капіталу мають оподатковуватися за однаковими ставками, оскільки таке оподаткування є найбільш нейтральним, а отже, відповідає і принципу ефективності, і принципу справедливості. На практиці зазначений підхід реалізується через застосування моделі комплексного податку на доходи фізичних осіб (модель Шанца – Хейга – Саймонса), що ґрунтується на однаковому підході до оподаткування доходів, одержаних із будь-яких джерел, а також через оподаткування за однаковою ставкою доходів фізичних осіб і прибутку підприємств (корпорацій). Останнє реалізоване в таких країнах, як Болгарія, Естонія, Литва, Румунія, Словаччина.

¹ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 355.

Відповідно до другого підходу доходи від капіталу мають оподатковуватися за нижчими ставками, ніж трудові доходи. На користь цієї точки зору висувуються такі аргументи.

1. На відміну від трудових доходів одержання доходів від капіталу пов'язане з певним ризиком. Інвестовані кошти можуть окупитися, а можуть і не окупитися. Відтак інвестор погодиться прийняти рішення про відповідні вкладення лише в тому разі, якщо можливий виграш перевищить імовірні втрати. Крім того, внаслідок інфляції активи з позитивною віддачею до оподаткування після оподаткування можуть мати від'ємну віддачу, що суттєво дестимулює інвестиції. За цих умов будь-який податок на доходи від капіталу зазвичай зменшує зацікавленість в інвестиціях у відповідну діяльність¹ і спричиняє суттєвіші деформації, ніж податок на трудові доходи.

2. На думку А. Сміта, “капітал обробляє землю, капітал дає заняття праці”. Тому податок, який зумовлює відплив капіталу, призводить до “зникнення всіх джерел доходів суспільства та правителя. Внаслідок переміщення капіталу... неминуче скоротяться не лише прибуток з капіталу, а й земельна рента та заробітна плата”². Аналогічну думку, проте не так категорично, висловлює й Р. Масгрейв: “Різні податки по-різному впливають на норми заощаджень та інвестицій, а отже, і на нагромадження капіталу. Збільшення або зменшення капіталу приведе до зміни факторних доходів, а відповідно, і до розподілу доходів у економіці”³.

3. Вплив податків на факторний дохід буде відрізнятися залежно від того, чи є цей фактор мобільним⁴. Оскільки капітал вважається мобільнішим фактором виробництва, ніж праця, його надмірне оподаткування може спровокувати відплив капіталу з капіталомістких у некапіталомісткі види діяльності або з однієї країни до іншої. Ця загроза посилюється в умовах загострення міжнародної податкової конкуренції за мобільні фактори виробництва, що спричинила тенденцію до зниження ставок податку на прибуток корпорацій і загалом податкового навантаження на капітал. Зокрема, протягом 2000–2010 рр. середній рівень ба-

¹ Кинг Дж. Р. Интеграция налогов на доходы физических лиц и корпораций: преимущества и недостатки / Дж. Р. Кинг // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 183.

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов : пер. с англ. : в 2 т. Т. 2 / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1935. – С. 362.

³ Масгрейв Р. А. Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 319.

⁴ Там же. – С. 307.

зових ставок корпоративного податку в 12 країнах – нових членах ЄС знизився на 11 в. п. (з 27,6 до 16,6 %), а в розвинутих країнах – на 8,1 в. п. (з 35,4 до 27,3 %). На думку експертів, зниження ставок податку на прибуток корпорацій перетворюється на світову тенденцію: уряди різних країн не лише зменшують податки, щоб зберегти конкурентоспроможність, а й намагаються пристосувати податкові режими до потреб бізнесу. За той самий період імпліцитні ставки податків на капітал у розвинутих країнах – членах ЄС знизилися з 31,8 до 25,3 %, а в країнах – нових членах ЄС спочатку підвищилися з 15,8 % у 2000 р. до 20,2 % у 2007 р., а потім зменшилися до 15,9 %.

Підтвердженням практичної орієнтації податкової політики деяких країн на цю модель оподаткування є не лише тенденція до зниження ставки податку на прибуток корпорацій та її встановлення на рівні, нижчому за граничну ставку податку на доходи фізичних осіб (усі розвинуті країни – члени ЄС), а й поширення дуалістичної моделі оподаткування доходів фізичних осіб, яка, на відміну від моделі глобального податку, передбачає диференційоване оподаткування трудових доходів і доходів від капіталу, причому останні оподатковуються за нижчою ставкою, ніж заробітна плата.

Згідно з третім підходом оподаткування доходів від капіталу за порівняно низькими ставками не відповідає принципу соціальної справедливості та призводить до надмірного розшарування населення. Аргументи на користь такого підходу наводяться з різних позицій. Зокрема, Дж. Мілль називав доходи від капіталу незаробленими, “дармовими”¹, відтак пропонував збільшити їх оподаткування. Окремі сучасні економісти незаробленими вважають доходи від капіталу у постсоціалістичних країнах, зважаючи як на їх походження (номенклатурна приватизація об’єктів державної власності), так і джерела зростання (незаконне заволодіння чужим майном у результаті рейдерського захоплення; привласнення суспільних ресурсів, зокрема у формі дотацій, пільгових кредитів, податкових пільг, що надаються не за економічними критеріями, а за принципом наближення до владних структур; розкрадання державних коштів; ухилення від сплати податків). На думку російського вченого С. Дзарасова, підприємницький прибуток в умовах перехідної економіки є результатом неформального контролю над фінансовими потоками і за сутністю становить різновид феодалної ренти, зумовленої мо-

¹ *Милль Дж. С. Основы политической экономии : пер. с англ. : в 3 т. Т. 3 / Дж. С. Милль. – М. : Прогресс, 1981. – С. 162.*

нопольним становищем¹. Такої думки дотримується й український вчений В. Дементьев, зазначаючи, що в пострадянських країнах рентні доходи набувають таких масштабів і форми, що “захоплення” ренти стає домінуючою формою доходів. Точніше головною формою доходів економічних агентів, які домінують в економічній системі, стало вилучення ренти з підконтрольних активів². Оподаткування цього доходу не викривлює економічних рішень суб’єктів господарювання і сприяє його соціалізації.

Іншим аргументом на користь посилення оподаткування капітальних доходів може бути кінцевий розподіл податкового навантаження з урахуванням перекидання податків. Зокрема, є підстави вважати, що податкове навантаження на домогосподарства, які отримують доходи переважно за рахунок праці, буде відносно більшим, ніж на домогосподарства, котрі отримують здебільшого капітальні доходи. По-перше, у багатьох країнах доходи від праці оподатковуються за вищими ставками, ніж доходи від капіталу. По-друге, частина податків на капітал, зокрема податок на прибуток, може перекидатися на споживачів (через підвищення цін на товари, які виробляє підприємство) або робітників (через зниження заробітної плати). По-третє, податки на споживання, як зазначалося, є регресивними, тобто їх частка в доходах зменшується зі зростанням доходів, основна частина яких не споживається, а заощаджується. По-четверте, власники капіталу мають значно більші можливості ухилення від сплати податків, ніж наймані робітники. Відтак, з урахуванням як джерел доходів, так і їх витрачання, податкове навантаження на власників капіталу нижче, ніж на власників робочої сили.

Підтвердженням є позиція У. Баффета – американського інвестора і філантропа, який першим публічно заявив про несправедливість того, що власники великого бізнесу у США користуються податковими пільгами, тоді як громадяни, що отримують низький дохід, і середній клас сплачують значні частки своїх доходів у вигляді податків. Мільярдер повідомив, що у 2010 р. він сплатив 6,9 млн дол. США податків, або 17,4 % його оподаткованого доходу, тоді як 20 співробітників його офісу платять податки в розмірі від 33 до 41 % доходу. У. Баффет закликав кон-

¹ Дзарасов С. Способен ли частный капитал модернизировать российскую экономику? / С. Дзарасов // Вопросы экономики. – 2005. – № 4. – С. 131–141.

² Дементьев В. В. Экономика как система власти : монография / В. В. Дементьев ; Мин-во образования и науки Украины, Донецк. нац. тех. ун-т. – 2-е изд. – Донецк : Друк-Инфо, 2006. – С. 319.

гресменів збільшити розмір податків для тих, чий оподатковуваний дохід, включаючи дивіденди і доходи від приросту капіталу, перевищує 1 млн дол. США. Для осіб із доходом у 10 млн дол. США і вище він запропонував додаткове підвищення ставки податку та скасування пільг. При цьому У. Баффет спростував твердження, згідно з яким низькі ставки податку для багатих стимулюють їх активно інвестувати і створювати нові робочі місця: “Я працював з інвесторами 60 років і не бачив жодного, навіть коли податок на приріст капіталу становив 39,9 % у 1976–1977 рр., хто не наважувався б на хорошу інвестицію лише через податок на потенційний дохід”¹.

Дефіцит фінансових ресурсів, а також протести проти оздоровлення державних фінансів за рахунок робітників змусили окремі країни ЄС вдаватися до заходів, спрямованих на посилення податкового навантаження на доходи великих корпорацій і багатих громадян та його зменшення на низькодохідні групи населення. З цією метою вносяться зміни до оподаткування не лише доходів фізичних осіб, а й прибутку компаній².

Зокрема, Португалія вкотре підвищила податкове навантаження на прибуток більшості суб'єктів ринку. У країні скасовано знижену ставку корпоративного податку 12,5 % для компаній, оподатковуваний прибуток яких не перевищує 12,5 тис. євро (для малого і середнього бізнесу). Відтак з 2012 р. цей податок справляється за стандартною ставкою 25 % з муніципальною і національною надбавками. Натомість агрегована ставка оподаткування прибутку корпорацій, що перевищує 10 млн євро, дорівнює 31,5 %.

У Франції також посилилося податкове навантаження на великі прибутки (з огляду на активний профспілковий рух для країни традиційним є закріплення доволі вагомих фіскальних зобов'язань за підприємницьким сектором). На 2012–2013 рр. запроваджено додаткову надбавку до корпоративного податку в розмірі 5 % для суб'єктів ринку, оборот яких перевищує 250 млн євро. Як і раніше, більшість компаній сплачують податок за ставкою 33,34 %, а великі компанії (оборот яких перевищує 7630 тис. євро, а оподатковуваний прибуток – 2289 тис. євро) – ще й соціальну надбавку в розмірі 3,3 % щодо оподаткованого прибутку, який біль-

¹ Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10 (октябрь). – С. 37.

² Соколовська А. М. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 100–104.

ший за 763 тис. євро. Отже, додаткова надбавка 5 %, що нараховується на базу оподаткування податком на прибуток за стандартною (або зниженою) ставкою, за вирахуванням усіх видів податкових пільг, що передбачають зменшення цієї бази, посилила прогресивність корпоративного оподаткування. У підсумку ефективна ставка податку на прибуток у Франції може зрости з 34,4 у 2011 р. до 36,1 %¹.

Важливим інструментом посилення податкового навантаження на громадян із високим рівнем доходів є трансформація прибуткового оподаткування фізичних осіб у напрямі підвищення його прогресивності. З цією метою у 2010–2011 рр. уряди деяких європейських країн вдалися до таких заходів: запровадили додаткові ставки прибуткового податку на високі доходи (Великобританія, Греція) та підвищили його максимальні ставки (Греція, Іспанія, Італія, Люксембург, Португалія, Франція), знизили мінімальну ставку прогресивної шкали та підвищили неоподатковуваний мінімум доходів (Німеччина), збільшили кількість розрядів прогресивної шкали (Великобританія, Греція).

Підвищення ступеня податкової прогресії у країнах ЄС із високим рівнем бюджетного дефіциту та/або державного боргу має посилити як фіскальну, так і перерозподільну роль податку на доходи, спрямовану на запобігання надмірній нерівності та зменшення масштабів бідності, відтак посилення соціальної справедливості в оподаткуванні. Розвитку оподаткування в цьому напрямі можуть сприяти також ініціативи щодо запровадження додаткових податків на багатих в Італії (“податок солідарності”, що є надбавкою до чинних ставок податку на доходи понад 90 тис. і 150 тис. євро на рік) й Іспанії (податок на “чисті статки”, базою якого є вартість нерухомості, банківських депозитів, цінних паперів, автомобілів, творів мистецтва, коштовностей тощо, які належать фізичній особі, за вирахуванням боргових вимог)².

Податки “на багатство” справляються також у Франції, Норвегії, Ліхтенштейні, Швейцарії. У Великобританії платниками такого податку є власники нерухомості, вартість якої перевищує 1 млн фунтів стерлінгів;

¹ France – Parliament passes 5 % income tax surcharge for large corporate taxpayers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Pages/france-income-tax-surcharge-large-corporation.aspx>.

² Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – Октябрь. – С. 33–34.

ставка податку становить 5 %. У Греції у 2010 р. було запроваджено податок “на розкіш” (яхти, дорогі автомобілі, басейни)¹.

Пакет заходів жорсткої економії, схвалений парламентом Республіки Кіпр, передбачає підвищення податків для громадян із високими доходами і на нерухомість, податку на дивіденди й депозити.

Ставки оподаткування дивідендів та інших доходів від цінних паперів, виплачених нерезидентам, підвищено також у Франції. Крім того, запроваджено заходи щодо збільшення фіскального потенціалу оподаткування інвестиційного прибутку². Ставки прибуткового оподаткування інвестиційних доходів збільшено у Португалії. Зокрема, ставка податку щодо доходу від приросту капіталу зросла з 20 до 25 %, щодо інвестиційного доходу резидентів, отриманого в податкових гаванях, – з 21,5 до 30 %³. Ставку податку на доходи від інвестицій буде збільшено також в Італії (з 12,5 до 20 %).

Зміни в оподаткуванні доходів від праці й від капіталу в розвинутих європейських країнах мають вимушений характер. Їх об’єктивним підґрунтям є посилення нерівності в розподілі доходів у світі: незважаючи на кризу, статки багатих зростали на тлі загострення проблеми бідності. За оцінками Світового банку, чисельність осіб, що живуть за межею бідності, під час глобальної кризи 2007–2009 рр. збільшилася на 64 млн. Однак безпосередньою причиною змін в оподаткуванні стала необхідність пошуку шляхів збільшення надходжень до державної скарбниці з метою зменшення бюджетних дефіцитів і державного боргу в умовах активізації протестних акцій громадян проти намагання урядів окремих європейських країн перекласти на них основний тягар подолання наслідків кризи.

¹ Страны придумывают новые налоги, чтобы найти средства на борьбу с кризисом // Дело. – 2012. – 8 фев. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://delo.ua/world/strany-pridumyvajut-novye-nalogi-chtoby-najti-sredstva-na-borbu-173222>. <http://www.imf.org/external/spring/2011>.

² France – Summaries of new corporate tax measures effective in 2012, and of certain other tax measures enacted in 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/france-new-corporate-tax-measures-effective2012-others-enacted-2011.aspx>.

³ Portugal Tax Update. State Budget Law for 2012 // KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-corporate-individual-tax-vat-transfer-pricing-regime.aspx>.

Водночас реалізація нововведень у системах оподаткування європейських країн навряд чи зумовить суттєві зміни в розподілі податкового навантаження між факторами виробництва. По-перше, вони є здебільшого демонстративними, а не глибинними. Більшість експертів вказує на їх невисоку фіскальну ефективність. Так, за даними американської дослідної організації, реалізація пропозицій У. Баффета дасть змогу зменшити національну заборгованість не більше ніж на 1 %, тоді як для розв'язання проблеми дефіциту бюджету необхідно встановити податок за ставкою 100 % для платників з доходами понад 200 тис. дол. США на рік. Попри це, економісти МВФ наголошують: альтернативою посиленню податкового навантаження на заможні верстви населення є скорочення державних видатків, яке позначиться на малозабезпечених американцях та різко підвищить ризик стагнації або навіть рецесії, паралізуючи внутрішній попит¹. Крім того, незалежно від фіскального ефекту такі заходи сприятимуть створенню атмосфери солідарної участі всього суспільства у вирішенні загальнонаціональних проблем, а тому полегшать психологічне сприйняття інших непопулярних заходів.

По-друге, істотне посилення податкового навантаження на капітал навряд чи можливе і прийнятне через його негативні наслідки для процесів нагромадження й економічного зростання, а також із позицій загострення міжнародної податкової конкуренції за мобільні фактори виробництва в умовах зменшення інвестиційних ресурсів унаслідок світової фінансової кризи. У свою чергу, суттєве зниження податкового навантаження на працю неможливе з огляду на необхідність утримання внесків на пенсійне страхування на достатньому рівні в умовах демографічної кризи, що охопила всі розвинуті країни.

По-третє, помітне послаблення податкового навантаження на працю зумовить загострення проблеми широкомасштабного надмірного споживання, що стало однією з причин останньої світової фінансової кризи.

По-четверте, оподаткування доходу від багатства жодною мірою не зменшує саме багатство, а знижує рівень його споживання і приріст. Оподаткування є стимулом до уникнення ризику і втілення багатства у стабільних формах, що послаблює ймовірність розтрачування нагромаджених багатств². Отже, найімовірніше, зміни в розподілі податкового

¹ "Налог Баффета" заработает // Эксперт. – 2011. – № 38 (771) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://expert.ru/expert/2011/38/nalog-baffeta-zarabotaet>.

² Фридман М. Капитализм и свобода : пер. с англ. / М. Фридман. – М. : Новое издательство, 2006. – С. 200.

навантаження між працею й капіталом матимуть локальний і неглибокий характер.

Розглянемо, як розподіляється податкове навантаження між працею, капіталом і споживанням в Україні і країнах – членах ЄС на сьогодні та які зміни відбулися протягом 2000–2011 рр. (табл. 3.6–3.8).

Як свідчать табл. 3.6 і 3.7, у структурі податкової системи України і у ВВП найбільшою є частка податків на працю. Аналогічна ситуація склалася і в країнах – членах ЄС (табл. 3.8), за винятком Болгарії, Кіпру, Мальти, а в 2010 р. – також Польщі й Румунії, де найбільшу частку в загальній сумі податків і у ВВП становлять податки на споживання.

Таблиця 3.6

**Динаміка структури податкової системи України
за економічними функціями, %**

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податки на працю	46,0	49,9	49,3	49,5	48,7	44,7	44,4	47,4	46,0	48,9	50,3	46,2
Податки на капітал	22,1	20,4	18,8	21,7	20,6	19,5	16,9	16,6	16,3	13,0	13,4	14,2
Податки на споживання	31,9	29,7	31,8	28,8	30,6	35,8	38,7	36,0	37,6	38,0	36,3	39,6
Всього податків	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Складено за розрахунками автора, здійсненими за даними табл. В.7 додатка В.

Таблиця 3.7

**Динаміка частки податків на працю, капітал
і споживання у ВВП в Україні, %**

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податки на працю	12,6	13,8	15,2	15,3	14,8	15,5	16,1	16,8	17,0	17,3	17,4	16,6
Податки на капітал	6,1	5,6	5,8	6,7	6,3	6,8	6,1	5,9	6,0	4,6	4,6	5,1
Податки на споживання	8,7	8,2	9,8	8,9	9,3	12,4	14,0	12,8	13,9	13,5	12,5	14,2

Складено за розрахунками автора, здійсненими за даними табл. В.7 додатка В.

Таблиця 3.8

**Динаміка структури податкових систем країн – членів ЄС
за економічними функціями, %**

Показники	Частка в загальній сумі податків					Частка у ВВП				
	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010
Бельгія										
Податки на працю	53,7	52,9	52,4	55,0	54,1	24,2	23,7	23,0	23,9	23,8
Податки на капітал	21,1	22,0	22,4	20,1	20,7	9,5	9,9	9,9	8,7	9,1
Податки на споживання	25,0	24,7	24,8	24,4	24,7	11,3	11,1	10,9	10,6	10,9
Болгарія										
Податки на працю	44,3	37,0	31,1	33,7	32,9	14,0	11,6	10,4	9,8	9,0
Податки на капітал	14,0	12,2	19,5	15,4	14,1	4,4	3,8	6,5	4,5	3,9
Податки на споживання	41,8	50,8	49,4	50,8	53,0	13,2	15,9	16,5	14,7	14,5
Чехія										
Податки на працю	52,7	51,3	51,7	50,8	52,3	17,8	18,3	18,5	17,0	17,7
Податки на капітал	17,4	18,4	19,0	16,8	15,4	5,9	6,6	6,8	5,7	5,2
Податки на споживання	29,9	30,2	29,4	32,4	32,3	10,1	10,8	10,5	10,9	10,9
Данія										
Податки на працю	53,9	48,8	51,1	56,6	51,7	26,6	24,8	25,0	27,0	24,6
Податки на капітал	14,6	19,8	16,2	12,0	17,1	7,2	10,0	7,9	5,7	8,1
Податки на споживання	31,8	31,8	33,0	31,7	31,5	15,7	16,2	16,1	15,1	15,0
Німеччина										
Податки на працю	58,2	58,0	54,1	56,8	56,2	24,0	22,2	20,9	22,3	21,4
Податки на капітал	16,1	15,4	18,4	14,8	15,4	6,6	5,9	7,1	5,8	5,9
Податки на споживання	25,7	26,7	27,5	28,4	28,4	10,6	10,2	10,6	11,2	10,8
Естонія										
Податки на працю	56,4	50,2	50,8	52,4	53,9	17,5	15,4	16,0	18,7	18,4
Податки на капітал	5,9	7,9	7,9	7,3	6,3	1,8	2,4	2,5	2,6	2,2
Податки на споживання	37,7	41,8	41,3	40,3	39,8	11,7	12,8	13,2	14,4	13,6
Ірландія										
Податки на працю	36,3	33,8	34,2	41,6	41,4	11,3	10,3	10,7	11,7	11,7
Податки на капітал	25,4	29,0	30,1	22,7	23,1	7,9	8,8	9,4	6,4	6,5
Податки на споживання	38,4	37,2	35,7	35,7	35,5	12,0	11,4	11,2	10,0	10,0
Греція										
Податки на працю	35,9	40,5	39,5	40,1	39,9	12,4	13,1	12,9	12,2	12,4
Податки на капітал	28,3	24,5	24,0	24,4	21,1	9,8	7,9	7,8	7,4	6,5
Податки на споживання	36,0	35,0	36,5	35,5	38,9	12,4	11,3	11,9	10,8	12,1

Продовження табл. 3.8

Показники	Частка в загальній сумі податків					Частка у ВВП				
	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010
Іспанія										
Податки на працю	45,8	44,4	45,1	53,7	52,2	15,6	15,9	16,7	16,5	16,7
Податки на капітал	26,5	28,9	31,1	25,5	23,1	9,1	10,4	11,6	7,8	7,4
Податки на споживання	29,3	27,9	25,0	23,7	27,2	10,0	10,0	9,3	7,3	8,7
Франція										
Податки на працю	52,0	52,8	52,0	55,4	54,3	23,0	23,1	22,6	23,3	23,1
Податки на капітал	22,3	21,6	23,2	19,8	20,6	9,9	9,5	10,1	8,3	8,8
Податки на споживання	26,3	25,9	25,3	25,6	25,6	11,6	11,3	11,0	10,7	10,9
Італія										
Податки на працю	47,5	50,5	48,6	51,1	51,6	19,7	20,2	20,8	21,8	21,8
Податки на капітал	26,2	24,7	27,6	26,2	24,2	10,9	9,9	11,8	11,2	10,2
Податки на споживання	26,2	24,8	23,8	22,8	24,2	10,9	9,9	10,2	9,7	10,2
Кіпр										
Податки на працю	31,9	32,4	27,0	34,8	35,5	9,6	11,3	10,8	12,3	12,7
Податки на капітал	33,5	25,9	35,0	27,1	26,7	10,0	9,1	14,0	9,6	9,5
Податки на споживання	34,5	41,7	38,0	38,1	37,8	10,3	14,6	15,2	13,5	13,5
Латвія										
Податки на працю	51,7	48,4	48,0	52,0	52,5	15,4	14,1	14,7	13,9	14,4
Податки на капітал	9,8	9,6	12,9	9,4	8,0	2,9	2,8	4,0	2,5	2,2
Податки на споживання	38,4	42,1	39,0	38,6	39,5	11,4	12,3	11,9	10,3	10,8
Литва										
Податки на працю	54,1	50,7	49,0	51,3	49,5	16,2	14,4	14,5	15,0	13,4
Податки на капітал	7,7	11,6	12,8	11,1	8,5	2,3	3,3	3,8	3,2	2,3
Податки на споживання	39,1	37,9	38,3	38,2	42,5	11,7	10,7	11,3	11,2	11,5
Люксембург										
Податки на працю	38,5	40,3	41,1	43,7	43,3	15,1	15,1	14,7	16,5	16,1
Податки на капітал	34,1	30,6	31,3	28,8	29,9	13,3	11,5	11,2	10,8	11,1
Податки на споживання	27,4	29,1	27,6	27,5	26,8	10,7	10,9	9,8	10,4	9,9
Угорщина										
Податки на працю	48,7	48,9	49,7	49,8	48,3	19,4	18,3	20,1	20,0	18,2
Податки на капітал	11,5	12,3	14,0	12,3	12,5	4,6	4,6	5,7	4,9	4,7
Податки на споживання	39,8	38,8	36,3	37,9	39,2	15,8	14,5	14,7	15,2	14,8

Продовження табл. 3.8

Показники	Частка в загальній сумі податків					Частка у ВВП				
	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010
Мальта										
Податки на працю	37,3	32,7	29,9	31,0	32,2	10,4	11,0	10,4	10,6	10,7
Податки на капітал	20,2	24,7	29,9	29,7	28,3	5,6	8,3	10,4	10,2	9,4
Податки на споживання	42,5	42,6	40,2	39,3	39,5	11,8	14,4	14,0	13,5	13,2
Нідерланди										
Податки на працю	51,9	49,7	51,1	55,4	55,0	20,7	18,7	19,8	21,2	21,3
Податки на капітал	18,8	18,5	17,6	13,9	14,0	7,5	7,0	6,8	5,3	5,4
Податки на споживання	29,3	31,8	31,3	30,7	31,0	11,7	12,0	12,1	11,8	12,0
Австрія										
Податки на працю	55,6	55,4	55,3	56,7	56,8	23,9	23,3	23,1	24,2	23,8
Податки на капітал	15,9	16,0	17,1	15,2	15,3	6,8	6,7	7,1	6,5	6,4
Податки на споживання	28,6	28,7	27,7	28,2	28,1	12,3	12,1	11,6	12,0	11,8
Польща										
Податки на працю	43,7	39,0	37,3	38,6	36,3	14,2	12,8	13,0	12,3	11,5
Податки на капітал	22,0	24,4	26,0	25,4	25,4	7,2	8,0	9,1	8,1	8,1
Податки на споживання	34,8	37,6	37,0	36,2	38,6	11,3	12,3	12,9	11,5	12,3
Португалія										
Податки на працю	37,0	38,0	38,0	42,1	40,9	11,5	12,2	12,4	13,0	12,9
Податки на капітал	25,2	21,1	23,7	22,7	21,9	7,9	6,6	7,8	7,0	6,9
Податки на споживання	37,8	40,8	38,4	35,2	37,1	11,8	12,9	12,6	10,9	11,7
Румунія										
Податки на працю	43,8	39,6	40,8	43,8	41,5	13,2	11,0	11,8	11,8	11,3
Податки на капітал	18,1	16,2	18,5	17,9	16,2	5,5	4,5	5,4	4,8	4,4
Податки на споживання	38,1	44,2	40,7	38,3	42,4	11,5	12,3	11,8	10,3	11,5
Словенія										
Податки на працю	54,2	52,9	50,2	52,0	51,8	20,2	20,4	18,9	19,5	19,7
Податки на капітал	8,8	12,6	15,1	11,0	11,1	3,3	4,9	5,7	4,2	4,2
Податки на споживання	37,0	34,8	35,0	37,4	37,5	13,8	13,4	13,2	14,1	14,2
Словаччина										
Податки на працю	44,1	39,1	38,4	42,1	43,4	15,0	12,2	11,3	12,1	12,2
Податки на капітал	20,2	21,5	23,5	22,0	20,5	6,9	6,7	6,9	6,3	5,8
Податки на споживання	35,7	39,4	38,1	35,9	36,1	12,2	12,3	11,2	10,3	10,1

Закінчення табл. 3.8

Показники	Частка в загальній сумі податків					Частка у ВВП				
	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010
Фінляндія										
Податки на працю	49,3	52,1	51,1	55,1	53,4	23,3	22,9	21,9	23,5	22,5
Податки на капітал	21,9	16,9	19,1	13,9	15,4	10,4	7,4	8,2	5,9	6,5
Податки на споживання	28,8	31,1	29,9	31,0	31,2	13,6	13,6	12,8	13,2	13,1
Швеція										
Податки на працю	59,7	59,5	57,6	58,7	56,4	30,7	29,1	27,2	27,4	25,9
Податки на капітал	16,3	14,6	16,1	12,8	14,6	8,4	7,2	7,6	6,0	6,7
Податки на споживання	24,0	25,9	26,3	28,6	29,0	12,4	12,7	12,4	13,3	13,3
Великобританія										
Податки на працю	39,0	39,8	40,0	41,7	40,2	14,3	14,3	14,5	14,5	14,3
Податки на капітал	28,9	29,2	30,2	28,7	28,3	10,6	10,5	11,0	10,0	10,1
Податки на споживання	32,2	31,0	29,8	29,7	31,5	11,8	11,1	10,8	10,3	11,2
У середньому по країнах ЄС										
Податки на працю	47,3	45,9	45,0	48,0	47,3	17,8	17,0	16,9	17,5	17,1
Податки на капітал	19,7	19,6	21,6	18,8	18,4	7,3	7,2	8,0	6,6	6,6
Податки на споживання	33,2	34,6	33,5	33,4	34,4	12,0	12,3	12,2	11,7	11,9

Складено за: Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 220–221, 224–225, 234–235 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.

Найменшою у структурі податкової системи України і у ВВП є частка податків на капітал. Така сама роль зазначеної групи податків характерна для більшості країн – членів ЄС. Винятком є Люксембург і в окремі роки – Іспанія та Італія, де частка податків на капітал менша за частку податків на працю, проте більша за частку податків на споживання, а також Мальта і Кіпр, у яких в окремі роки частка податків на капітал була меншою за частку податків на споживання, проте перевершувала або дорівнювала частці податків на працю. Той факт, що лише у двох країнах ЄС і тільки в окремі роки частка податків на капітал перевищувала частку податків на працю, підтверджує наш висновок, що такі зміни в розподілі податкового навантаження між факторами виробництва навряд чи можуть бути масштабними і тривалими.

Якщо частка податків на працю, капітал і споживання в їх загальній сумі характеризує структуру податкових систем та роль різних груп податків у податковій системі кожної країни, то їх частка у ВВП – роль у перерозподілі ВВП, а відтак і фіскальну ефективність. В Україні через податки на працю перерозподіляється дедалі більша частка ВВП, яка останніми роками перевищила 17 % (табл. 3.7). Цей показник значно нижчий, ніж у більшості розвинутих країн – членів ЄС (максимальний рівень (понад 24 %) – у Данії та Швеції, мінімальний (11,7 %) – в Ірландії), проте перевищує рівень постсоціалістичних країн – членів ЄС, за винятком Чехії, Естонії, Угорщини і Словенії.

Аналогічний висновок можна зробити і з порівняльного аналізу частки ВВП, що перерозподіляється через податки на капітал в Україні й країнах – членах ЄС: вона є нижчою, ніж у розвинутих країнах – членах ЄС (максимальний рівень (понад 10 %) – у Люксембурзі, Італії та Великобританії, мінімальний (5,4 %) – у Нідерландах), однак перевершує рівень більшості постсоціалістичних країн – членів ЄС.

Протягом 2000–2011 рр. частка ВВП, що перерозподілялася через податки на працю і споживання в Україні, характеризувалася тенденцією до зростання, навіть у кризові 2008–2009 рр. Характерно, що частка податків на споживання у ВВП зазнала різких змін у 2005 р., підвищившись на 3,1 в. п. У наступні роки вона коливалася в діапазоні від 12,5 до 14,2 %, проте залишалася вищою за рівень 2005 р.

У динаміці частки ВВП, що перерозподілялася через податки на капітал, до 2005 р. не можна виокремити певну тенденцію. Проте з 2005 р. намітилася тенденція до її зменшення з 6,8 до 4,6 % ВВП у кризовому 2009 р. і посткризовому 2010 р. (мінімальне значення). Докризове зростання і кризове скорочення частки податків на капітал у ВВП властиві більшості країн – членів ЄС, що пов'язано зі зниженням доходів підприємницьких структур в умовах економічної нестабільності та вказує на високу еластичність цієї групи податків стосовно доходів. Натомість частка податків на працю у ВВП у багатьох європейських країнах під час кризи зросла, що свідчить про перекидання частини податкового тягря з капітальних на трудові доходи.

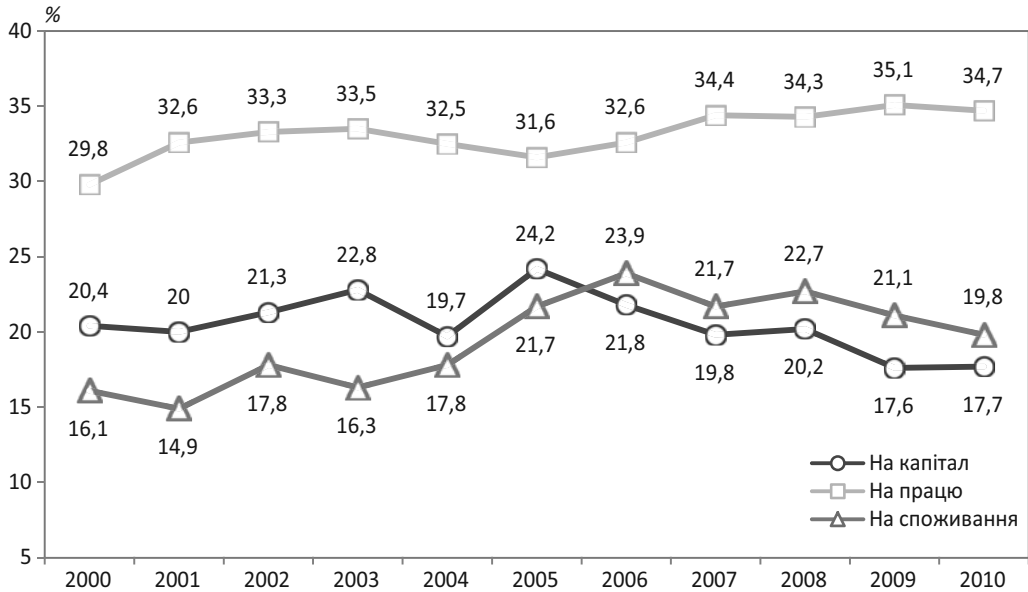
Співвідношенню часток податків на працю, капітал і споживання в Україні відповідає співвідношення їх імпліцитних ставок, що склалося з 2006 р.: найвищою ставкою оподатковуються доходи від праці, найнижчою – доходи від капіталу (табл. 3.9, рис. 3.1). До 2006 р. споживання оподатковувалося за нижчою податковою ставкою, ніж капітал.

Таблиця 3.9

**Динаміка імпліцитних ставок податків на працю,
капітал і споживання в Україні, %**

Рік	Ставки податків на працю	Ставки податків на капітал	Ставки податків на споживання
2000	29,8	26,0	16,1
2001	32,6	20,0	14,9
2002	33,3	21,3	17,8
2003	33,5	22,8	16,3
2004	32,5	19,7	17,8
2005	31,6	24,2	21,7
2006	32,6	21,8	23,9
2007	34,4	19,8	21,7
2008	34,3	20,2	22,7
2009	35,1	17,6	21,1
2010	34,7	17,7	19,8

Складено за даними табл. В.7 додатка В.



**Рис. 3.1. Динаміка імпліцитних ставок податків на працю,
капітал і споживання в Україні**

Складено за даними табл. 3.9.

Серед країн – членів ЄС таке співвідношення характерне для постсоціалістичних Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Словенії і Словаччини, а також для Ірландії і Нідерландів, що входять до групи ЄС-15 (табл. 3.10). У Данії, на Кіпрі, в Португалії і Великобританії найвищою імпліцитною ставкою оподатковуються доходи від капіталу. У Бельгії, Німеччині, Греції, Іспанії, Франції, Італії, Австрії, Польщі, Швеції, Фінляндії імпліцитні ставки податків на капітал є вищими за імпліцитні ставки податків на споживання, проте нижчими за ставки податків на працю.

Потребує пояснення той факт, що кількість країн, у яких частка податків на капітал у ВВП перевищує частку податків на працю, є меншою, ніж кількість країн, у яких імпліцитна ставка податків на капітал більша за імпліцитну ставку податків на працю. Це пов'язано з формуванням величини імпліцитної податкової ставки під впливом не лише чисельника – суми податків на капітал, а й знаменника – суми доходів від капіталу.

Щодо рівня імпліцитних податкових ставок на працю, то в Україні вони вищі, ніж у середньому в нових країнах – членах ЄС (31,4 % у 2010 р.), проте дещо нижчі за середній рівень у розвинутих країнах – членах ЄС (35 % у 2010 р.). Більше, ніж в Україні, податкове навантаження на працю мають лише такі європейські країни, як Бельгія, Швеція, Німеччина, Австрія, Франція, Італія, Нідерланди, Фінляндія, Чехія, Естонія, Угорщина.

Імпліцитна ставка податків на капітал в Україні є значно нижчою за її середній рівень в аналізованих розвинутих європейських країнах (25,3 %) (нижче податкове навантаження на капітал сформувалося лише в таких країнах цієї групи, як Ірландія, Греція та Нідерланди) та вищою за середній рівень у нових країнах – членах ЄС (15,9 %). Однак за останні 10 років розрив у ставках між Україною і новими країнами ЄС істотно зменшився: якщо у 2000 р. імпліцитна ставка податків на капітал в Україні перевищувала середню у країнах ЄС-12 на 10,2 в. п., то у 2010 р. – лише на 1,8 в. п.

З 2005 р. імпліцитна ставка податків на споживання в Україні перевищує її середній рівень у нових країнах – членах ЄС (за винятком 2010 р.) і дещо відстає від рівня розвинутих країн ЄС (за винятком 2006 р.). Проте розрив у їх значеннях протягом 2000–2005 рр. зменшився з 6 до 0,7 в. п., а в 2010 р. зріс до 1,9 в. п. Значно вищою імпліцитна ставка податків на споживання є лише в окремих країнах ЄС, таких як Данія, Люксембург, Нідерланди, Швеція, Фінляндія, Естонія, Угорщина і Словенія.

Зазначений рівень податкового навантаження на фактори виробництва і споживання в Україні сформувався внаслідок певних змін як у податковій політиці, так і в адмініструванні податків і зборів. Під їх впливом імпліцитні ставки податків на працю і споживання за 2000–2010 рр.

Таблиця 3.10

Динаміка імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання у країнах – членах ЄС

Країни	Ставки податків на працю						Ставки податків на капітал						Ставки податків на споживання					
	2000	2005	2007	2009	2010	2010	2000	2005	2007	2009	2010	2010	2000	2005	2007	2009	2010	
Бельгія	43,6	43,6	42,5	41,9	42,5	42,5	29,5	32,5	31,1	29,5	29,5	29,5	21,8	22,3	22,1	20,8	21,4	
Болгарія	38,1	33,2	30,4	25,7	24,4	:	:	:	:	:	:	:	18,5	22,8	23,0	22,5	22,8	
Чехія	41,2	41,3	41,7	37,6	39,0	18,7	20,4	20,2	20,2	18,0	16,7	16,7	18,8	21,1	21,3	21,0	21,1	
Данія	41,0	37,1	36,6	35,2	34,8	36,0	49,9	46,2	46,2	39,0	:	:	33,4	33,9	33,9	31,6	31,5	
Німеччина	39,1	37,5	37,5	37,8	37,4	27,0	20,4	22,4	22,4	21,4	20,7	20,7	19,2	18,4	20,1	20,2	19,8	
Естонія	37,8	33,8	33,9	35,1	37,0	5,8	7,7	8,4	8,4	14,0	9,1	9,1	19,5	22,0	23,6	26,2	25,6	
Ірландія	28,5	25,4	25,6	25,2	26,1	:	19,5	19,4	19,4	15,6	14,0	14,0	25,5	26,0	25,0	21,6	21,6	
Греція	34,5	33,7	33,9	29,7	31,3	:	17,9	18,4	18,4	18,3	16,5	16,5	16,5	15,5	16,4	14,5	15,8	
Іспанія	30,5	32,3	33,7	31,7	33,0	30,8	37,5	44,5	44,5	28,4	:	:	15,8	16,7	15,7	12,6	14,6	
Франція	41,9	41,7	41,4	41,3	41,0	37,8	38,3	38,9	38,9	35,4	37,2	37,2	21,1	20,4	19,9	19,1	19,3	
Італія	41,8	41,1	42,2	42,3	42,6	29,5	29,3	36,0	36,0	38,4	34,9	34,9	17,8	16,6	17,2	16,1	16,8	
Кіпр	21,6	24,4	23,9	26,2	27,0	24,7	27,2	41,0	41,0	29,8	31,1	31,1	12,6	19,7	20,5	19,2	18,8	
Латвія	36,7	33,2	31,1	29,1	32,5	11,5	9,8	14,6	14,6	9,8	7,4	7,4	18,7	20,3	19,7	17,1	17,3	
Литва	41,2	34,9	33,1	32,6	31,7	7,1	9,0	11,1	11,1	11,0	6,8	6,8	18,0	16,5	17,8	16,5	18,2	
Люксембург	29,9	30,0	31,1	31,6	32,0	:	:	:	:	:	:	:	23,0	26,3	27,1	27,1	27,3	
Угорщина	41,4	38,4	41,0	40,8	39,4	18,5	17,1	20,0	20,0	20,7	17,5	17,5	27,2	26,3	26,5	27,4	27,2	
Мальга	21,8	22,1	20,9	20,8	21,7	:	:	:	:	:	:	:	15,6	19,3	19,7	19,3	18,9	
Нідерланди	35,0	32,3	35,6	35,9	36,9	20,0	17,1	14,8	14,8	14,4	12,5	12,5	23,8	25,0	26,7	26,2	27,0	
Австрія	40,1	40,8	41,0	40,3	40,5	27,2	24,2	25,1	25,1	25,6	24,1	24,1	22,2	21,7	21,6	21,8	21,4	
Польща	33,6	33,8	34,0	30,9	30,1	20,5	20,7	23,4	23,4	20,2	20,5	20,5	17,8	19,7	21,4	19,0	20,2	

Закінчення табл. 3.10

Країни	Ставки податків на працю					Ставки податків на капітал					Ставки податків на споживання				
	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010	2000	2005	2007	2009	2010
Португалія	22,3	22,4	23,7	23,4	23,4	31,6	30,0	33,6	32,8	30,7	18,2	19,6	19,0	16,4	17,4
Румунія	33,6	28,1	30,2	28,6	27,4	:	:	:	:	:	17,0	17,9	18,0	16,9	18,9
Словенія	37,6	37,6	35,9	35,1	35,0	17,2	23,1	24,8	21,3	22,5	23,3	23,5	24,0	24,0	24,1
Словаччина	36,3	32,9	31,1	31,4	32,0	22,9	20,3	18,4	18,1	15,9	21,7	21,8	20,2	17,3	17,7
Фінляндія	44,0	41,6	41,3	40,1	39,3	38,1	28,8	27,9	29,0	28,4	28,5	27,6	26,5	25,6	25,2
Швеція	46,8	43,6	41,2	39,3	39,0	42,7	33,5	33,5	32,3	34,9	26,3	27,2	27,4	27,7	28,1
Великобританія	25,9	26,2	26,8	25,7	25,7	43,3	39,3	41,2	36,9	:	18,9	18,1	17,9	17,0	18,4
У середньому по країнах:															
ЄС	35,8	34,2	34,1	33,2	33,4	26,3	24,9	27,0	24,8	23,4	20,8	21,7	21,9	20,9	21,3
ЄС-12	35,1	32,8	32,3	31,2	31,4	15,8	17,3	20,2	18,1	15,9	19,1	20,9	21,3	20,5	20,9
ЄС-15	36,3	35,3	35,6	34,8	35,0	31,8	29,9	30,9	28,4	25,3	22,1	22,4	22,4	21,2	21,7

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 256–258 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

зросли з 29,8 до 34,7 % і з 16,1 до 19,8 % відповідно, тоді як ставка податків на капітал зменшилася з 20,4 до 17,7 % (див. рис. 3.1). У динаміці ставки податків на споживання в межах аналізованого періоду можна виокремити три субперіоди: 2000–2003 рр., коли імпліцитна ставка зазнавала щорічних коливань догори і донизу, характеризуючись нестабільністю; 2003–2006 рр., коли їй була властива тенденція до зростання, сягнувши максимального рівня у 2006 р. (23,9 %); 2006–2010 рр., коли простежується тенденція до її зменшення.

У динаміці імпліцитної ставки податків на капітал можна виокремити два субперіоди: 2000–2005 рр. – період зростання (за винятком 2004 р., коли відбулося різке падіння) і 2005–2010 рр. – період зниження. У країнах ЄС (як нових, так і розвинутих) ставки податків на працю, завдяки проведеним реформам у сфері пенсійного забезпечення, знизилися, тоді як середній рівень ставок податків на капітал і споживання у країнах – нових членах ЄС дещо зріс (відповідно на 0,1 і 1,8 в. п.), а в розвинутих країнах – зменшився (на 6,5 і 0,4 в. п.).

Порівняно невисокий рівень імпліцитної ставки податків на капітал в Україні, здавалося б, має свідчити про наявність достатньо сприятливих фіскальних умов для залучення інвестицій і розвитку підприємництва. Насправді, при оцінюванні таких умов необхідно брати до уваги податкове навантаження не лише на капітал, а й на працю. Адже частина капіталу, залученого на розвиток підприємництва, спрямовується на оплату використання іншого фактора виробництва – праці, внаслідок чого на рівні окремого суб'єкта господарювання, що залучає обидва фактори виробництва, податкове навантаження на капітал доповнюється податковим навантаженням на працю, підвищуючи загальний рівень податкового навантаження на суб'єкта господарювання. Тобто податкове навантаження і на капітал, і на працю на мікрорівні трансформується у податкове навантаження на підприємство.

З огляду на це можна припустити, що серед країн ЄС, щодо яких відома вся інформація про величини імпліцитних податкових ставок, найкращі фіскальні умови для розвитку підприємництва останніми роками склалися в Ірландії, де порівняно низький (менший за середньоевропейський) рівень податкового навантаження на капітал поєднувався з низьким рівнем податкового навантаження на працю. Найменш сприятливі фіскальні умови були у Бельгії, Данії, Франції, Швеції, Італії – країнах із високим рівнем податкового навантаження на обидва фактори виробництва. На Кіпрі порівняно низьке податкове навантаження на працю поєднувалося з високим податковим навантаженням на капітал. У Литві

й Латвії, навпаки, низьке податкове навантаження на капітал – з високим навантаженням на працю. Низький рівень імпліцитної ставки податків на працю в Болгарії дає змогу припустити наявність сприятливих фіскальних умов для ведення бізнесу, проте підтвердити це припущення не можна через відсутність інформації про величину імпліцитних ставок податків на капітал.

Зазначені висновки частково збігаються з результатами рейтингу “Doing business – 2012”, проведеного за даними, зібраними у грудні 2010 р. (табл. 3.11), згідно з якими серед країн ЄС найкращі умови для ведення бізнесу за індикатором загальної податкової ставки склалися в таких країнах, як Люксембург, Кіпр, Ірландія, Данія, Болгарія, а найгірші – в Італії, Франції, Естонії, Бельгії, Австрії, Швеції та Угорщині.

Таким чином, фіскальні умови для ведення бізнесу в Україні, за помірного рівня податкового навантаження на капітал та вищого за середньоєвропейський рівень податкового навантаження на працю, можна

Таблиця 3.11

**Величина індикатора загальної податкової ставки
в країнах – членах ЄС**

Країна	Загальна податкова ставка, % прибутку	Країна	Загальна податкова ставка, % прибутку
Бельгія	57,3	Люксембург	20,8
Болгарія	28,1	Угорщина	52,4
Чехія	49,1	Мальта	–
Данія	27,5	Нідерланди	40,5
Німеччина	46,7	Австрія	53,1
Естонія	58,6	Польща	43,6
Ірландія	26,3	Португалія	43,3
Греція	46,4	Румунія	44,4
Іспанія	38,7	Словенія	34,7
Франція	65,7	Словаччина	48,8
Італія	68,5	Фінляндія	39,0
Кіпр	23,1	Швеція	52,8
Латвія	37,9	Великобританія	–
Литва	43,9		

Складено за: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.

охарактеризувати як недостатньо сприятливі. Наголосимо, що головною причиною цього є високе податкове навантаження на працю.

Розглянемо структуру податкового навантаження на працю, капітал і споживання.

В Україні у структурі податків на працю переважають платежі до державних позабюджетних фондів соціального спрямування (73,6 % у 2010 р.) (табл. Г.1 і Г.2 додатка Г). Внесок податку на доходи фізичних осіб у податкове навантаження на працю значно менший (26,3 %). Аналогічною є роль соціальних платежів у податковому навантаженні на працю в більшості країн – членів ЄС (табл. 3.12). Виняток становлять Данія, Ірландія, Великобританія і Швеція, де частка податку на доходи фізичних осіб у загальній сумі податків на працю перевищує частку соціальних платежів.

Отже, високий рівень податкового навантаження на працю в Україні, як і в Австрії, Франції, Чехії та Угорщині, є передусім результатом високого рівня ставок внесків до фондів соціального страхування. У Бельгії, Німеччині й Італії – наслідком поєднання високих ставок соціальних внесків із високими ставками податку на доходи фізичних осіб. У Фінляндії і Швеції – високих ставок податку на доходи фізичних осіб (табл. 3.13). Найменше податкове навантаження на працю склалося у країнах із найнижчим рівнем ставок внесків до фондів соціального страхування (Ірландія, Кіпр, Мальта, Великобританія) та найнижчим рівнем ставки податку на доходи фізичних осіб (Болгарія).

Порівняльний аналіз ставок внесків роботодавців і найманих працівників до фондів соціального страхування (за всіма програмами соціального страхування) у країнах – членах ЄС дає змогу поділити їх на три групи: 1) країни, в яких основний тягар соціальних платежів покладений на роботодавців (більшість країн ЄС); 2) країни, де більший тягар несуть наймані робітники (Люксембург, Нідерланди, Польща, Словенія); 3) країни з відносно рівномірним розподілом такого тягара між роботодавцями і найманими працівниками (Німеччина, Кіпр, Мальта, Великобританія). В Україні понад 90 % тягара соціальних платежів, а відтак і більшу частину тягара податків на працю, перекладено на роботодавців. З-поміж країн, що входять до ЄС, аналогічна ситуація спостерігається лише в Естонії. З огляду на викладене можна зробити висновок, що високий рівень ставки єдиного соціального внеску для роботодавців в Україні є головним фіскальним фактором, що негативно позначається на її інвестиційній привабливості.

Таблиця 3.12

Частка складових податків на працю у ВВП, 2010 р., %

Країна	Частка податків на працю у ВВП	У тому числі частка:		
		соціальних платежів, що належать до податків на працю	податку на доходи фізичних осіб, що належить до податків на працю*	інших податків на працю
Бельгія	23,8	12,9	9,4	1,5
Болгарія	9,0	6,5	2,5	0,0
Чехія	17,7	12,8	3,3	1,6
Данія	24,6	1,1	18,3	5,2
Німеччина	21,4	13,1	5,9	2,4
Естонія	18,4	13,0	4,8	0,6
Ірландія	11,7	5,7	6,0	0,0
Греція	12,4	9,1	2,2	1,1
Іспанія	16,7	10,5	5,3	0,9
Франція	23,1	14,4	4,4	4,3
Італія	21,8	11,5	6,3	4,0
Кіпр	12,7	8,6	3,8	0,3
Латвія	14,4	8,4	5,8	0,2
Литва	13,4	10,0	3,0	0,4
Люксембург	16,1	9,7	5,9	0,5
Угорщина	18,2	11,4	5,4	1,4
Мальта	10,7	5,4	4,2	1,1
Нідерланди	21,3	10,9	6,2	4,2
Австрія	23,8	12,7	6,2	4,9
Польща	11,5	8,8	2,2	0,5
Португалія	12,9	8,7	3,3	0,9
Румунія	11,3	8,6	2,3	0,4
Словенія	19,7	13,7	4,8	1,2
Словаччина	12,2	9,9	2,2	0,1
Фінляндія	22,5	11,5	8,6	2,4
Швеція	25,9	8,1	10,8	7,0
Великобританія	14,3	6,5	7,4	0,4
Україна	17,4	12,8	4,6	0,0

* Розраховано на підставі даних щодо частки податку на доходи фізичних осіб у ВВП і частки податку, що відноситься до податків на працю.

Складено за розрахунками автора на підставі: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 204, 206, 224; Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – P. 419.

Таблиця 3.13

Ставки податку на доходи фізичних осіб та внесків на фінансування програм соціального страхування у 2010 р., %

Країна	Максимальні ставки податку на доходи фізичних осіб	Пенсійні програми, страхування на випадок інвалідності й втрати працездатності			Усі програми соціального страхування		
		Ставки внесків працівників	Ставки внесків роботодавців	Загальні ставки	Ставки внесків працівників	Ставки внесків роботодавців	Загальні ставки
Бельгія	53,7	7,5	8,86	16,36	13,07	24,77	37,84
Болгарія	10,0	7,1	8,9	16,0	12,1	16,8	28,9
Чехія	15,0	6,5	21,5	28,0	11,0	34,0	45,0
Данія*	51,5	–	–	–	–	–	–
Німеччина	47,5	9,95	9,95	19,9	19,25	19,61	38,86
Естонія	21,0	2,0	20,0	22,0	2,6	33,3	35,9
Ірландія	41,0	4,0	8,5	12,5	4,0	8,5	12,5
Греція	45,0	6,67	13,33	20,0	11,55	22,1	33,65
Іспанія	43,0	4,7	23,6	28,3	6,25	31,08	37,33
Франція	45,8	6,65	9,9	16,55	9,8	32,68	42,48
Італія	45,2	9,19	23,81	33,0	9,19	30,17	39,36
Кіпр	30,0	6,8	6,8	13,6	6,8	6,8	13,6
Латвія	26,0	9,0	24,09	33,09	9,0	24,09	33,09
Литва	15,0	3,0	23,3	26,3	9,0	30,98	39,98
Люксембург	39,0	8,0	8,0	16,0	12,35	11,4	23,75
Угорщина	40,6	9,5	24,0	33,5	17,0	27,0	44,0
Мальта	35,0	10,0	10,0	20,0	10,0	10,0	20,0

Закінчення табл. 3.13

Країна	Максимальні ставки податку на доходи фізичних осіб	Пенсійні програми, страхування на випадок інвалідності й втрати працездатності			Усі програми соціального страхування		
		Ставки внесків працівників	Ставки внесків роботодавців	Загальні ставки	Ставки внесків працівників	Ставки внесків роботодавців	Загальні ставки
Нідерланди	52,0	19,0	5,7	24,7	22,5	17,5	40,0
Австрія	50,0	10,25	12,55	22,8	17,2	25,15	42,35
Польща	32,0	11,26	14,26	25,52	22,71	17,61	40,32
Португалія	45,9	11,0	23,75	34,75	11,0	23,75	34,75
Румунія	16,0	10,5	20,8	31,3	16,2	27,8	44,0
Словенія	41,0	15,5	8,85	24,35	22,1	16,1	38,2
Словаччина	19,0	4,0	14,0	18,0	10,4	27,2	37,6
Фінляндія	48,6	4,5	17,1	21,6	7,1	20,38	27,48
Швеція	56,4	7,0	11,91	18,91	7,0	23,43	30,43
Великобританія	50,0	11,0	12,8	23,8	11,0	12,8	23,8
Україна**	15,0	3,6	36,76–49,7	40,36–53,3	3,6 (8,9-6,8)	36,76–49,7	40,36–53,3

* Більшість програм соціального страхування фінансуються з бюджету. За окремими програмами і роботодавці, і працівники сплачують внески у фіксованих сумах.

** Ставка єдиного соціального внеску.

Джерело: Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 // Social Security [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>; Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

У структурі податків на капітал в Україні переважає податок на прибуток підприємств. Його частка в загальній сумі податків на капітал становила у 2009 р. 78,4 % (у ВВП – 4,6 %), у 2010 і 2011 рр. зросла до 80,7 і 82,4 % відповідно (табл. Г.1 і Г.2 додатка Г). Аналогічна ситуація спостерігається у більшості постсоціалістичних країн – членів ЄС (табл. 3.14). У розвинутих країнах – членах ЄС важливу роль у формуванні податкового навантаження на капітал відіграють податки на накопичене багатство (майно). У таких країнах, як Бельгія, Данія, Італія, Іспанія, Франція, Угорщина, Великобританія, їх роль суттєвіша, ніж податку на прибуток корпорацій.

Таблиця 3.14

Частка складових податків на капітал у ВВП, 2010 р., %

Країна	Частка податків на капітал у ВВП				
	усього	у тому числі на:			
		доходи корпорацій		доходи від капіталу домогосподарств	накопичене багатство
		усього	з них на прибуток корпорацій		
Бельгія	9,1	2,7	2,7	0,3	3,7
Болгарія	3,9	2,1	1,9	0,2	0,8
Чехія	5,2	3,4	3,4	0,1	0,7
Данія	8,1	2,7	2,7	1,7	2,8
Німеччина	5,9	2,2	2,2	0,6	1,0
Естонія	2,2	1,4	1,4	0,1	0,6
Ірландія	6,5	2,6	2,6	0,8	2,2
Греція	6,5	2,4	2,4	0,6	1,2
Іспанія	7,4	1,8	1,8	0,9	2,5
Франція	8,8	1,9	1,9	1,0	4,3
Італія	10,2	3,0	2,3	1,2	2,5
Кіпр	9,5	6,2	6,2	0,9	1,9
Латвія	2,2	1,0	1,0	0,2	1,0
Литва	2,3	1,0	1,0	0,2	0,7
Люксембург	11,1	5,7	5,7	1,3	2,7
Угорщина	4,7	1,3	1,2	0,4	2,5
Мальта	9,4	6,5	6,5	0,3	1,6
Нідерланди	5,4	2,3	2,3	-0,9	1,8

Закінчення табл. 3.13

Країна	Частка податків на капітал у ВВП				
	усього	у тому числі на:			
		доходи корпорацій		доходи від капіталу домогосподарств	накопичене багатство
		усього	з них на прибуток корпорацій		
Австрія	6,4	2,0	2,0	0,9	1,0
Польща	8,1	2,0	2,0	0,8	1,8
Португалія	6,9	2,8	2,8	0,9	2,4
Румунія	4,4	2,3	2,3	0,6	1,1
Словенія	4,2	1,9	1,9	0,3	0,9
Словаччина	5,8	2,7	2,5	0,1	0,6
Фінляндія	6,5	2,5	2,5	0,6	1,4
Швеція	6,7	3,4	3,4	1,2	1,4
Великобританія	10,1	3,1	3,1	1,2	4,3
Україна	4,6	3,7	3,7	0,1	0,8

Складено і розраховано за: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – P. 198, 234, 238, 240, 244 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Зауважимо, що в розвинутих європейських країнах протягом 2000–2010 рр. імпліцитна ставка податків на капітал зменшилася на тлі зниження середнього рівня стандартної ставки податку на прибуток корпорацій (із 35,4 до 27,3 %). В Україні ставка податку на прибуток переглядалася з 1 січня 2004 р. (знижена з 30 до 25 %). У цьому році досягла найнижчого рівня й імпліцитна ставка податків на капітал. Проте вже у 2005 р. вона зростає на 4,5 в. п. Її зменшення в наступні роки не супроводжувалося переглядом ставки податку на прибуток підприємств, а стало наслідком відносного (як частки ВВП), а у кризові роки – й абсолютного зменшення суми податків на капітал. Крім того, воно спричинене вищими темпами зростання доходів від капіталу (знаменника формули імпліцитної ставки податків на капітал) порівняно із сумами податків на капітал (чисельник формули) (рис. 3.2).

У 2007 р., коли спостерігалися найвищі темпи зростання доходів від капіталу і, відповідно, зниження імпліцитної ставки податків на капітал, ці доходи збільшувалися за рахунок усіх секторів економіки, тоді як

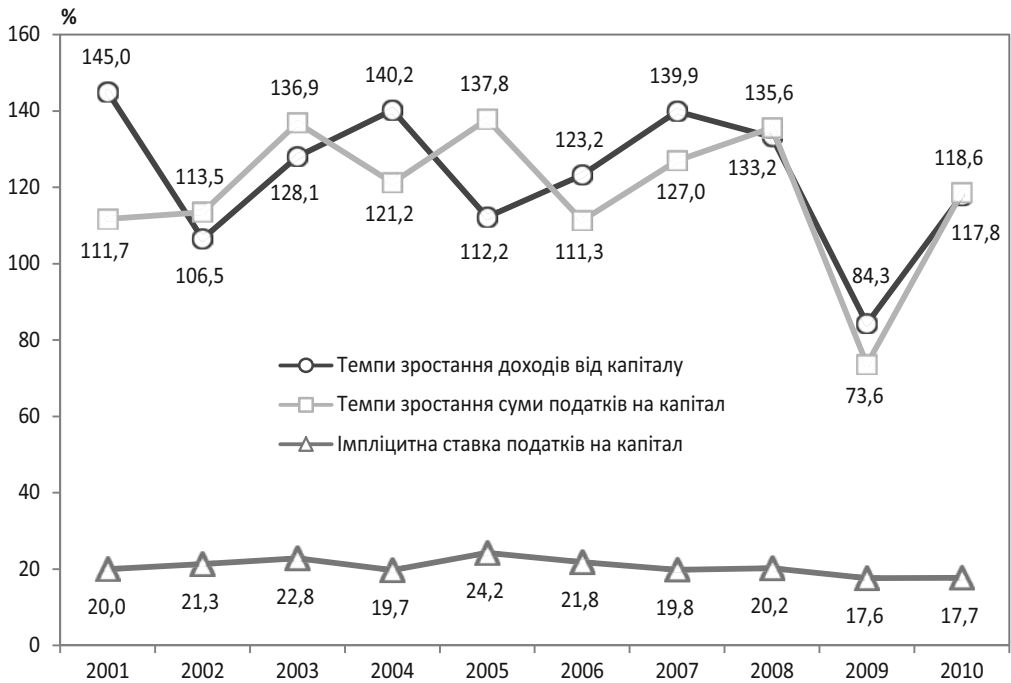


Рис. 3.2. Динаміка суми податків на капітал, доходів від капіталу та імпліцитної ставки податків на капітал

Складено за даними табл. В.1, В.5 і В.7 додатка В.

у 2008 р. значне зростання доходів від капіталу було забезпечене за рахунок секторів фінансових корпорацій і домогосподарств (їх доходи збільшилися відповідно на 72,6 і 34,6 %) на тлі скорочення доходів сектору нефінансових корпорацій (на 5,1 %). Ще гіршою була ситуація у 2009 р., коли доходи нефінансових корпорацій зменшилися на 89,5 %, доходи домогосподарств – на 0,4 %, а доходи фінансових корпорацій завдяки державній підтримці зросли на 26,4 %, і у 2010 р., коли сектор нефінансових корпорацій загалом зазнав збитків, доходи фінансових корпорацій знизилися на 20,5 % і лише доходи домогосподарств збільшилися на 57,3 % (додаток В). З урахуванням того, що суб'єкти господарювання сектору нефінансових корпорацій традиційно несуть більше податкове навантаження порівняно із суб'єктами господарювання, задіяними в секторі фінансових корпорацій, а також додаткових податкових пільг, наданих останнім під час кризи, можна зробити висновок про значне зростання диспропорцій у розподілі податкового навантаження на ка-

пітал між секторами фінансових і нефінансових корпорацій в Україні під час і за наслідками кризи. Аналіз темпів зростання доходів від капіталу зазначених секторів протягом 2004–2010 рр. (табл. 3.15) дає змогу зрозуміти глибинні причини кризи 2008–2009 рр., пов’язані з диспропорціями в розвитку секторів економіки.

З ухваленням Податкового кодексу України тенденція до зниження імпліцитної ставки податків на капітал має набути розвитку завдяки поетапному зменшенню з 2011 р. ставки податку на прибуток (з 25 до 16 % у 2014 р.), суттєвому розширенню системи пільг із цього податку, втрати від надання яких у 2011 р. порівняно з 2010 р. збільшилися в сім разів (із 2097,5 млн до 15 409,6 млн грн), зниженню ставки податку на дивіденди (з 15 до 5 %), продовженню до 1 січня 2015 р. мораторію на оподаткування доходів, одержаних у формі процента на поточний або депозитний банківський рахунок. Таким чином, в Україні окремі види доходів з капіталу, отримані домогосподарствами, не оподатковуються або податкове навантаження на них значно нижче, ніж на трудові доходи. Крім того, з 2014 р. прибуток підприємств оподатковуватиметься податком за нижчою ставкою, ніж гранична ставка податку на доходи фізичних осіб (17 %). Усе це свідчить про формування в Україні моделі податкової системи, орієнтованої на пільгове оподаткування капіталу і перенесення податкового навантаження на працю і споживання.

У структурі податків на споживання в Україні переважає податок на додану вартість. Найвищого рівня його частка досягла у 2008 р. (69,7 %), зменшившись протягом 2009–2010 рр. до 68,8 і 63,6 % відповідно. Ана-

Таблиця 3.15

Темпи зростання доходів від капіталу за інституційними секторами економіки в Україні, %

Рік	Сектор нефінансових корпорацій	Сектор фінансових корпорацій	Сектор домогосподарств
2004	155,8	204,0	119,8
2005	89,0	96,3	131,4
2006	132,6	152,8	112,0
2007	144,7	169,3	126,3
2008	94,9	172,6	134,6
2009	10,5	126,4	99,6
2010	Від’ємний результат	79,5	157,3

Складено за розрахунками автора із застосуванням даних табл. В.5 додатка В.

логічну роль у формуванні податкового навантаження на споживання податок на додану вартість відіграє і у країнах – членах ЄС (від 60 до 68 %, за винятком Швеції, де його частка у загальній сумі податків на споживання перевищує 70 %). Відтак зміна ставки ПДВ та розширення його бази не можуть не впливати на зміну імпліцитних ставок податків на споживання. Зокрема, їх зростання у країнах – нових членах ЄС і зниження у розвинутих країнах відбувалося на тлі підвищення середнього рівня стандартних ставок податку на додану вартість (відповідно з 19,1 до 20,4 і з 19,4 до 20,5 %).

В Україні встановлена законодавством ставка ПДВ протягом досліджуваного періоду не змінювалася. Натомість зростала ефективна ставка податку, сягнувши в 2006 і 2008 рр. 15,8 % (табл. 3.16). Цей рівень свідчить про використання потенціалу податку, що визначається його нормативною ставкою і потенційною базою, якою є кінцеві споживчі витрати домогосподарств, на 79 %. Такий високий результат досягнуто завдяки вдосконаленню адміністрування ПДВ та зменшенню масштабів ухилення від

Таблиця 3.16

Динаміка ефективності ПДВ в Україні, %

Рік	Частка податку у ВВП	Ефективна ставка ПДВ	Коефіцієнт ефективності	Коефіцієнт продуктивності
		$\frac{\text{Сума надходжень ПДВ}}{\text{Кінцеві споживчі витрати домогосподарств}}$	$\frac{\text{Ефективна ставка ПДВ}}{\text{Стандартна ставка ПДВ}}$	$\frac{\text{Частка податку у ВВП}}{\text{Стандартна ставка податку}}$
2000	5,6	10,2	51,0	28,0
2001	5,1	9,2	46,0	25,5
2002	6,0	10,8	54,0	30,0
2003	4,7	8,6	43,0	23,5
2004	4,8	9,3	46,5	24,0
2005	7,7	13,4	67,0	38,5
2006	9,3	15,8	79,0	46,5
2007	8,2	14,0	70,0	41,0
2008	9,7	15,8	79,0	48,5
2009	9,3	14,5	72,5	46,5
2010	8,0	12,3	61,5	40,0
2011	9,9	15,0	75,0	49,5

Складено за розрахунками автора із застосуванням даних Державної казначейської служби України.

його сплати. Недовикористання потенціалу податку на 21 % зумовлене податковими пільгами, заборгованістю платників перед бюджетом та ухиленням від його сплати. Зауважимо, що в цих розрахунках не враховано штучного завищення рівня використання потенціалу ПДВ, що є наслідком невідшкодування державою сум переплаченого податку. Якщо скоригувати надходження ПДВ на заборгованість держави з відшкодування податку, його ефективна ставка набуде реалістичних значень, проте такі розрахунки зробити не вдалося через відсутність відповідної інформації.

Порівняти ефективність справляння ПДВ в Україні й країнах – членах ЄС можна, обчисливши коефіцієнт його продуктивності, що показує, наскільки повно при справлянні податку за нормативною ставкою використовується загальна база всіх податків, якою є ВВП країни. Безумовно, цей показник не настільки точний, як ефективна ставка ПДВ, оскільки реальна база податку значно вужча від ВВП, проте необхідно скористатися ним за неможливості розрахунку ефективної ставки ПДВ у країнах ЄС (табл. 3.17).

Таблиця 3.17

Динаміка ефективності справляння ПДВ у країнах – членах ЄС, %

Країни	Частка ПДВ у ВВП			Стандартна ставка ПДВ			Коефіцієнт продуктивності		
	2006	2009	2010	2006	2009	2010	2006	2009	2010
Бельгія	7,1	6,9	7,1	21,0	21,0	21,0	33,8	32,9	33,8
Болгарія	10,7	9,0	9,2	20,0	20,0	20,0	53,5	45,0	46,0
Чехія	6,4	6,9	7,0	19,0	19,0	20,0	33,7	36,3	35,0
Данія	10,3	10,1	9,9	25,0	25,0	25,0	41,2	40,4	39,6
Німеччина	6,4	7,5	7,3	16,0	19,0	19,0	40,0	39,5	38,4
Естонія	9,1	8,8	8,8	18,0	20,0	20,0	50,6	44,0	44,0
Ірландія	7,7	6,4	6,4	21,0	21,5	21,0	36,7	29,8	30,5
Греція	7,1	6,4	7,2	19,0	19,0	23,0	37,4	33,7	31,3
Іспанія	6,5	4,1	5,5	16,0	16,0	18,0	40,6	25,6	30,6
Франція	7,3	6,9	7,0	19,6	19,6	19,6	37,2	35,2	35,7
Італія	6,2	5,7	6,2	20,0	20,0	20,0	31,0	28,5	31,0
Кіпр	9,7	9,2	9,2	15,0	15,0	15,0	64,7	61,3	61,3
Латвія	8,6	6,0	6,6	18,0	21,0	21,0	47,8	28,6	31,4
Литва	7,6	7,4	7,9	18,0	19,0	21,0	42,2	38,9	37,6
Люксембург	5,8	6,3	6,1	15,0	15,0	15,0	38,7	42,0	40,7
Угорщина	7,6	8,6	8,7	20,0	25,0	25,0	38,0	34,4	34,8

Закінчення табл. 3.17

Країни	Частка ПДВ у ВВП			Стандартна ставка ПДВ			Коефіцієнт продуктивності		
	2006	2009	2010	2006	2009	2010	2006	2009	2010
Мальта	8,1	7,9	7,8	18,0	18,0	18,0	45,0	43,9	43,3
Нідерланди	7,4	7,0	7,2	19,0	19,0	19,0	38,9	36,8	37,9
Австрія	7,6	8,1	7,9	20,0	20,0	20,0	38,0	40,5	39,5
Польща	8,1	7,4	7,8	22,0	22,0	22,0	36,8	33,6	35,5
Португалія	8,6	7,1	7,8	21,0	20,0	21,0	41,0	35,5	37,1
Румунія	7,9	6,6	7,8	19,0	19,0	24,0	41,6	34,7	32,5
Словенія	8,5	8,5	8,5	20,0	20,0	20,0	42,5	42,5	42,5
Словаччина	7,5	6,7	6,3	19,0	19,0	19,0	39,5	35,3	33,2
Фінляндія	8,7	8,6	8,5	22,0	22,0	23,0	39,5	39,1	37,0
Швеція	8,9	9,7	9,8	25,0	25,0	25,0	35,6	38,8	39,2
Великобританія	6,6	5,7	6,6	17,5	15,0	17,5	37,7	38,0	37,7
У середньому:									
ЄС-12	8,3	7,8	8,0	18,8	19,8	20,4	44,7	39,9	39,8
ЄС-15	7,5	7,1	7,4	19,9	19,8	20,5	37,8	35,8	36,0

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – Р. 90, 186[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Порівняльний аналіз коефіцієнтів продуктивності ПДВ в Україні і країнах – членах ЄС дає змогу зробити такі висновки:

1. Попри всі недоліки й численні нарікання, зазначений податок в Україні є достатньо ефективним. У 2006 р. вищу, ніж в Україні, продуктивність ПДВ мали лише Болгарія, Естонія і Кіпр; у 2009 р. – тільки Кіпр; у 2010 р. – Болгарія, Естонія, Кіпр, Люксембург, Мальта і Словенія. Зауважимо, що однією з причин високої ефективності ПДВ у Болгарії (друге місце серед країн ЄС) є використання ПДВ-рахунків.

2. Фінансово-економічна криза негативно позначилася на продуктивності ПДВ у більшості країн – членів ЄС, крім Чехії, Люксембургу, Австрії, Словенії, Швеції й Великобританії, де у 2009 р. вона зросла. В Україні її зниження з 48,5 % у 2008 р. до 46,5 % у 2009 р. відбулося на тлі зростання заборгованості держави з відшкодування ПДВ. У протилежному разі продуктивність ПДВ зменшилася б ще більше.

Вплив ефективності справляння ПДВ на динаміку імпліцитної ставки податків на споживання демонструє рис. 3.3, з якого бачимо, що під-

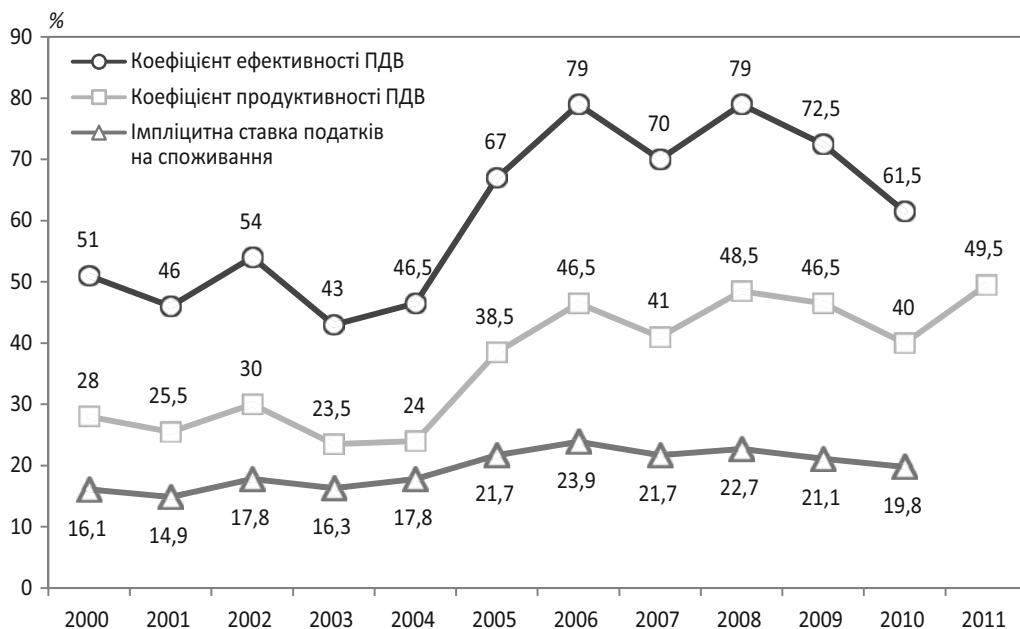


Рис. 3.3. Динаміка імпліцитної ставки податків на споживання та ефективності справляння ПДВ

Складено за розрахунками автора із застосуванням даних табл. 3.16 і В.7 додатка В.

вищення ефективності справляння ПДВ в Україні призводить до підвищення імпліцитної ставки податків на споживання, тоді як її зниження – до відповідного зниження цієї ставки.

Унаслідок невеликої ролі акцизного податку (його частка в загальній сумі податків на споживання у 2008 р. становила 9,6 %, у 2010 р. – 20,9 %) і ввізного мита (відповідно – 9 і 6,3 %) у формуванні податкового навантаження на споживання, взаємозв'язок між їх часткою у ВВП і часткою у ВВП податків на споживання та величиною їх імпліцитної ставки практично не простежується. Напрями зміни (зростання чи зменшення) часток акцизного податку і мита у ВВП здебільшого не збігаються з напрямками зміни частки податків на споживання у ВВП (рис. 3.4).

Проведене дослідження засвідчило, що ключову роль у формуванні податкового навантаження на працю відіграє ЄСВ, на капітал – податок на прибуток підприємств, на споживання – ПДВ. Зміна акцентів у розподілі податкового навантаження між основними факторами виробництва і споживання передбачає зниження ставки ЄСВ і розширення бази податків на споживання за незмінної ставки ПДВ, рівень якої на кінець

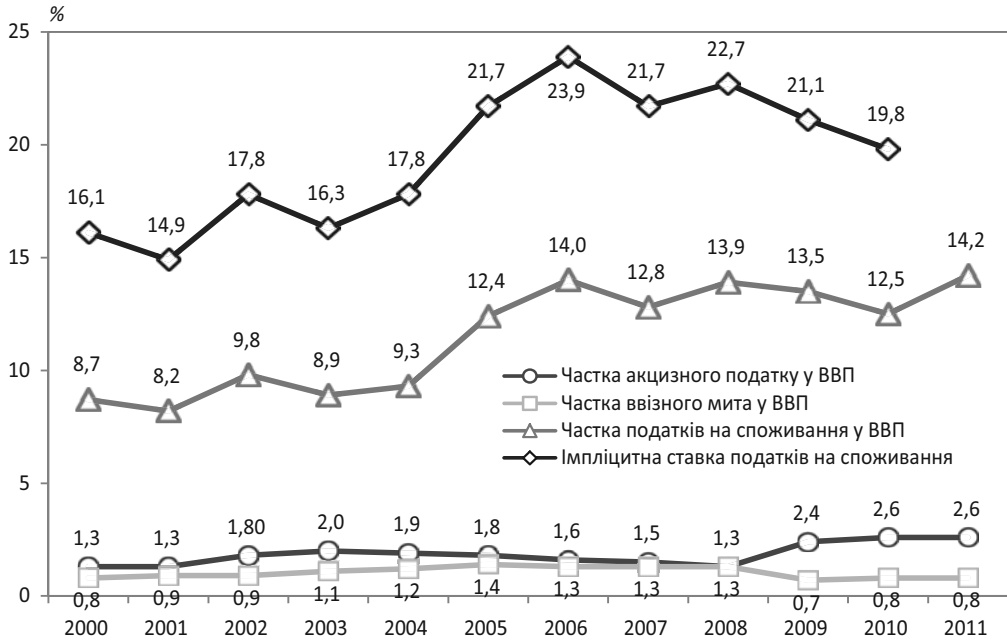


Рис. 3.4. Динаміка імпліцитної ставки податків на споживання та часток акцизного податку, ввізного мита і податків на споживання у ВВП

Складено за розрахунками автора, застосовуючи дані табл. 3.2 і В.7 додатка В.

2012 р. був дещо нижчим за середньоєвропейський (21 %). Передбачене Податковим кодексом України зменшення ставки ПДВ до 17 % суперечить потребам перенесення податкового навантаження з праці й капіталу на споживання, а також тенденціям зміни цієї ставки у країнах – членах ЄС, де станом на вересень 2012 р. лише у п'яти країнах із 27 ставка ПДВ була нижчою за 20 %.

Щодо поетапного зниження ставки податку на прибуток, яке відбувається в Україні в результаті ухвалення Податкового кодексу України, то воно сприятиме подальшому розвитку тенденції до зниження імпліцитної ставки податків на капітал. Проте оцінки такої тенденції залежатимуть від напрямів використання коштів, які акумулюються в руках підприємців у результаті зниження податкового навантаження на капітал. Лише їх трансформація в інвестиційний ресурс української економіки може виправдати таке зниження. Інакше зміна акцентів у розподілі податкового навантаження є невиправданою ні з позицій соціальної справедливості, ні з погляду економічної ефективності.

3.3. ОЦІНЮВАННЯ ЗМІНИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ЮРИДИЧНИХ ОСІБ, ЯКІ ОПОДАТКОВУЮТЬСЯ НА ЗАГАЛЬНИХ ЗАСАДАХ

Важливою складовою дослідження впливу нововведень Податкового кодексу України і реформи державного соціального страхування на податкове навантаження в нашій країні є аналіз його динаміки за категоріями платників – безпосередніх учасників виробництва та розподілу ВВП. Актуальність цього питання посилюється, враховуючи пріоритети 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 фондів. Фактичні податкові надходження до зведеного бюджету України збільшилися у 2011 р. порівняно з 2010 р. в 1,4 раза (334 691,9 млн грн у 2011 р. проти 234 447,7 млн грн у 2010 р.), що відповідає встановленій 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 проектів. Для пошуку відповіді на ці питання були визначені такі завдання:

- дослідити динаміку податкового навантаження на юридичних осіб за 2000–2011 рр.;
- встановити, за рахунок яких факторів змінилося податкове навантаження;
- проаналізувати вплив податкового навантаження на основні макропоказники, що характеризують рівень економічного розвитку: ВВП, прибутки підприємств, обсяги інвестицій та рівень заробітної плати;
- обґрунтувати чи спростувати необхідність зміщення податкового навантаження у бік платників податків – фізичних осіб, а також зміни його структури.

Було розраховано такі показники для аналізу:

- загальне податкове навантаження на юридичних осіб як відношення всіх податків, зборів та інших обов’язкових платежів, що сплачуються підприємствами, до ВВП, створеного юридичними особами;

- податкове навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання за аналогічною методикою, але враховуючи, що ПДВ та акцизний податок сплачуються споживачами, а підприємства є посередниками при перерахуванні цих податків до бюджету;
- податкове навантаження на прибуток як відношення податку на прибуток до валового прибутку підприємств;
- податкове навантаження на фонд оплати праці як співвідношення єдиного соціального внеску та фонду оплати праці найманих працівників.

На рис. 3.5 наведено динаміку податкового навантаження на юридичних осіб та створеного ними ВВП.

Як бачимо, загальне податкове навантаження на юридичних осіб із 2000 р. по 2011 р. збільшилося з 23 до 34 %. Проте динаміка не мала єдиної тенденції. З 2000 до 2006 р. зазначений показник поступово збільшувався з 23 до 32 %, у 2007 р. зафіксовано його зменшення до 30 %, у 2008 р. – знову підвищення до 32 %. У 2009 і 2010 рр. податкове навантаження становило 29 %, а в 2011 р. (після прийняття Податкового кодексу

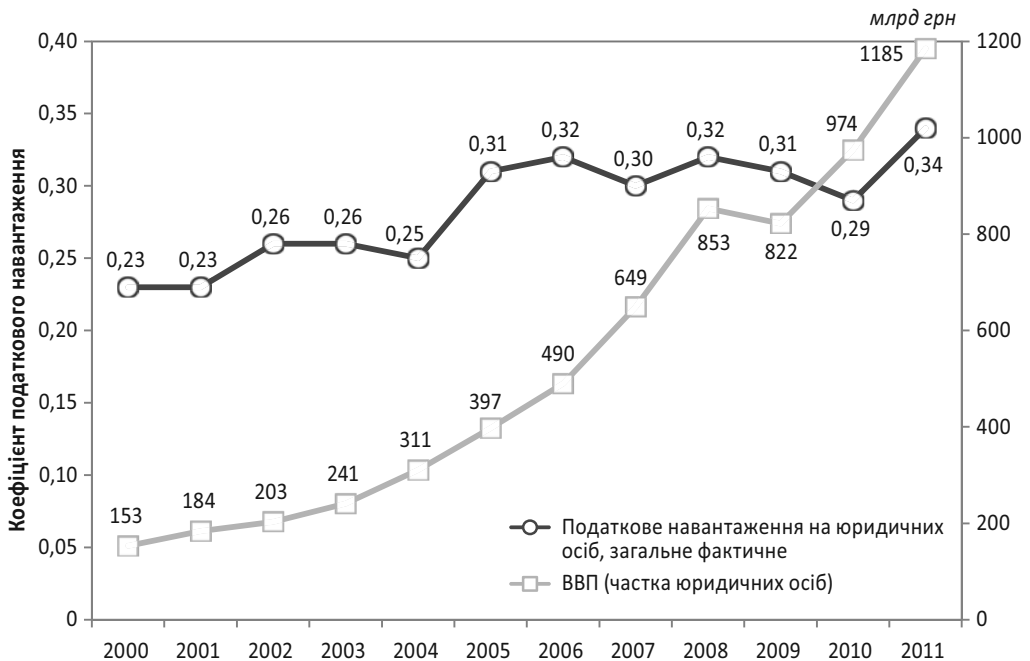


Рис. 3.5. Динаміка податкового навантаження на юридичних осіб та створеного ними ВВП

Складено за даними табл. Д.2 додатка Д.

України) – 34 %. Основною причиною збільшення загального податкового навантаження на юридичних осіб стало посилення фіскальної ролі податків на споживання. Цей висновок ґрунтується на результатах розрахунків податкового навантаження на юридичних осіб з ефектом перекидання ПДВ та акцизного податку (тобто в чисельнику ці податки не враховані) (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

**Динаміка податкового навантаження на юридичних осіб
з ефектом перекидання ПДВ та акцизного податку, %**

Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Частка податків, сплачених юридичними особами, за винятком ПДВ та акцизного збору/податку у ВВП	15,8	16,1	17,1	18,5	17,6	20,4	19,7	19,7	20,0	18,2	17,4	19,8

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Наведені в табл. 3.18 результати розрахунків свідчать, що діапазон та амплітуда коливань податкового навантаження без урахування ПДВ й акцизного податку є вдвічі меншими порівняно із загальним податковим навантаженням. Так, з 2000 по 2011 р. цей показник коливався у межах 4 % (15,8–19,8 %). Мінімальне значення зафіксовано у 2000–2001 рр., максимальне – з 2005 по 2008 р. та в 2011 р. Аналіз динаміки надходжень ПДВ та акцизного збору/податку до зведеного бюджету України та їх частки у ВВП підтверджує цей висновок (рис. 3.6 і 3.7).

Відносно рівномірний темп зростання надходжень обох податків з 1992 по 2004 р. змінюється стрімким збільшенням з 2005 р. За досліджуваний період (2000–2011 рр.) надходження ПДВ до зведеного бюджету України зросли з 9,4 млрд до 130 млрд грн, акцизного збору/податку – з 2,2 млрд до 33,9 млрд грн (див. рис. 3.6).

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

Частка і ПДВ, і акцизного збору/податку у ВВП за досліджуваний період збільшилася майже вдвічі (ПДВ – з 5,55 % у 2000 р. до 9,88 % у 2011 р., акцизного збору/податку – з 1,31 до 2,57 % (див. рис. 3.7)).

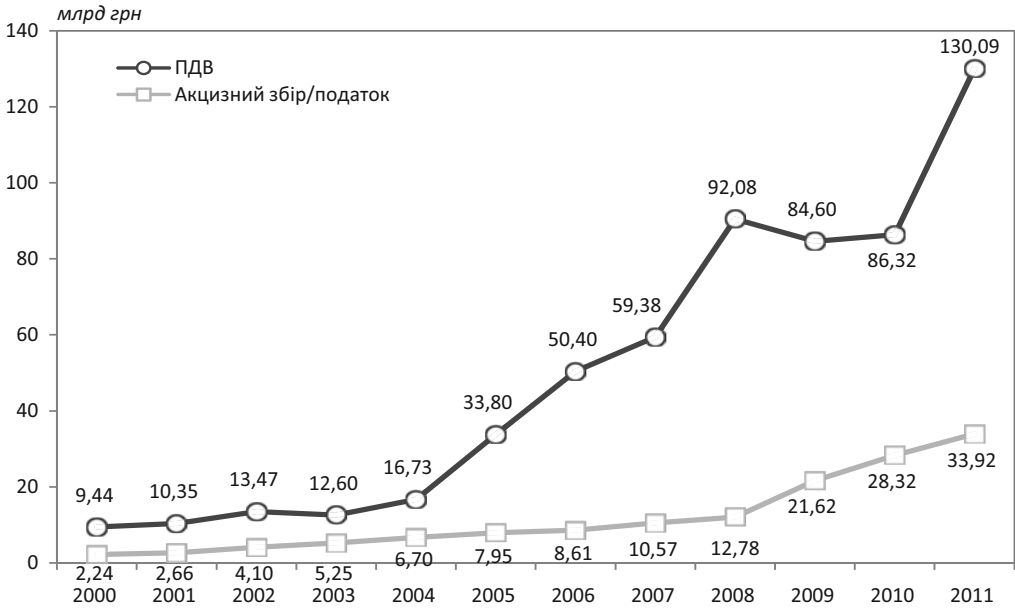


Рис. 3.6. Динаміка надходжень ПДВ та акцизного збору/податку до зведеного бюджету України

Складено за даними Державної казначейської служби України.

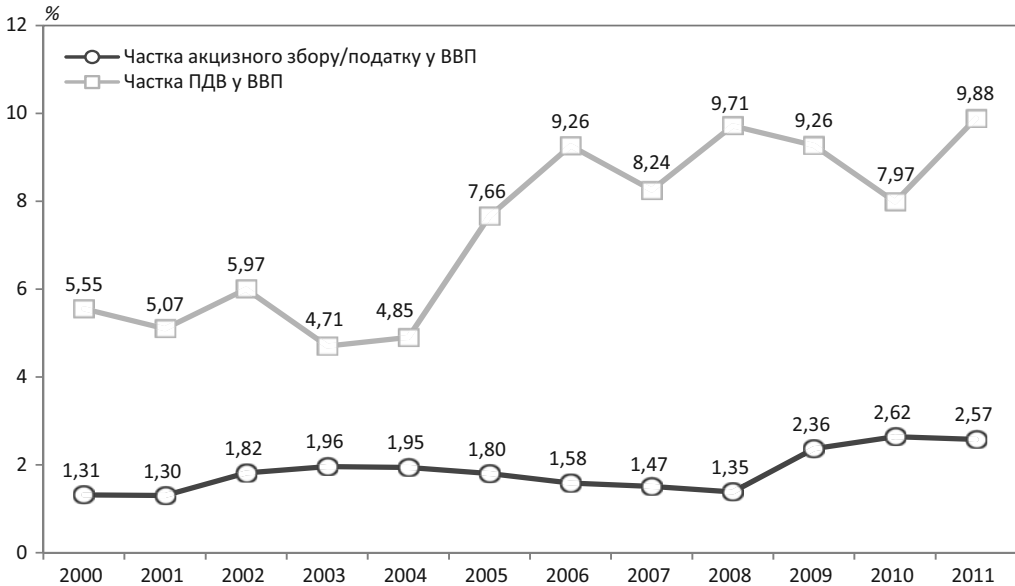


Рис. 3.7. Динаміка частки ПДВ та акцизного збору/податку у ВВП

Складено за даними Державної казначейської служби України та Державної служби статистики України.

Посилення фіскальної ролі податків на споживання зумовило 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 встановлено, що коефіцієнт кореляції між податковим навантаженням та рівнем ВВП (r) дорівнює 0,77, тобто наближається до одиниці, що свідчить про досить сильний взаємозв'язок між цими показниками. Вплив податкового навантаження оцінюється на рівні 59,29 %.

ПДВ не впливає на споживчий попит населення, адже зі зростанням ПДВ збільшуються кінцеві споживчі витрати домогосподарств (за досліджуваній період у 10 разів).

Зростання надходжень акцизного податку з алкогольних напоїв та тютюнових виробів не впливає на їх споживання (рис. 3.8).

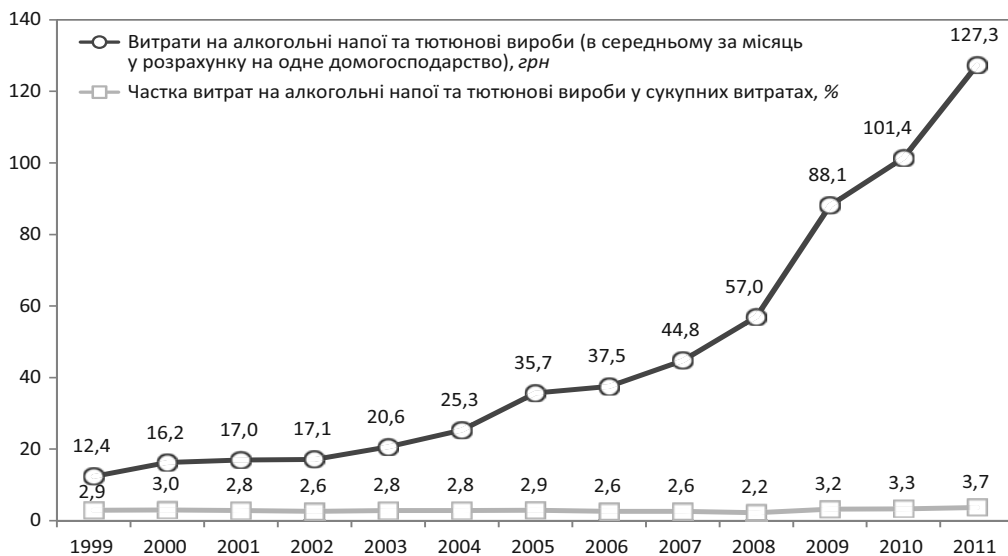


Рис. 3.8. Динаміка витрат домогосподарств на алкогольні напої та тютюнові вироби

Примітка. Витрати на алкогольні напої та тютюнові вироби (в середньому за місяць у розрахунку на одне домогосподарство) розраховано автором шляхом множення частки витрат на ці товари та сукупних витрат одного домогосподарства.

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної служби статистики України щодо частки витрат.

Витрати домогосподарств на алкогольні напої та тютюнові вироби постійно зростають, як і їх частка у сукупних витратах. Не став винятком навіть кризовий 2009 р., який характеризується зниженням темпів приросту доходів та витрат населення (рис. 3.9).

Графіки динаміки темпів приросту доходів та кінцевих споживчих витрат населення мають подібний характер, якому не відповідає динаміка приросту витрат населення на алкогольні напої та тютюнові вироби, що свідчить про відсутність тісного зв'язку між цими величинами. Частка витрат на алкогольні напої, тютюнові вироби та наркотики коливається в межах 5–6 % протягом досліджуваного періоду і є більшою за частку відповідних витрат середнього домогосподарства (див. рис. 3.8).

Фактично не зменшилося споживання зазначених товарів і в натуральному вираженні: за досліджуваний період споживання алкогольних напоїв на одну особу зросло вдвічі, а тютюнових виробів – майже у 3,5 раза (табл. 3.19).

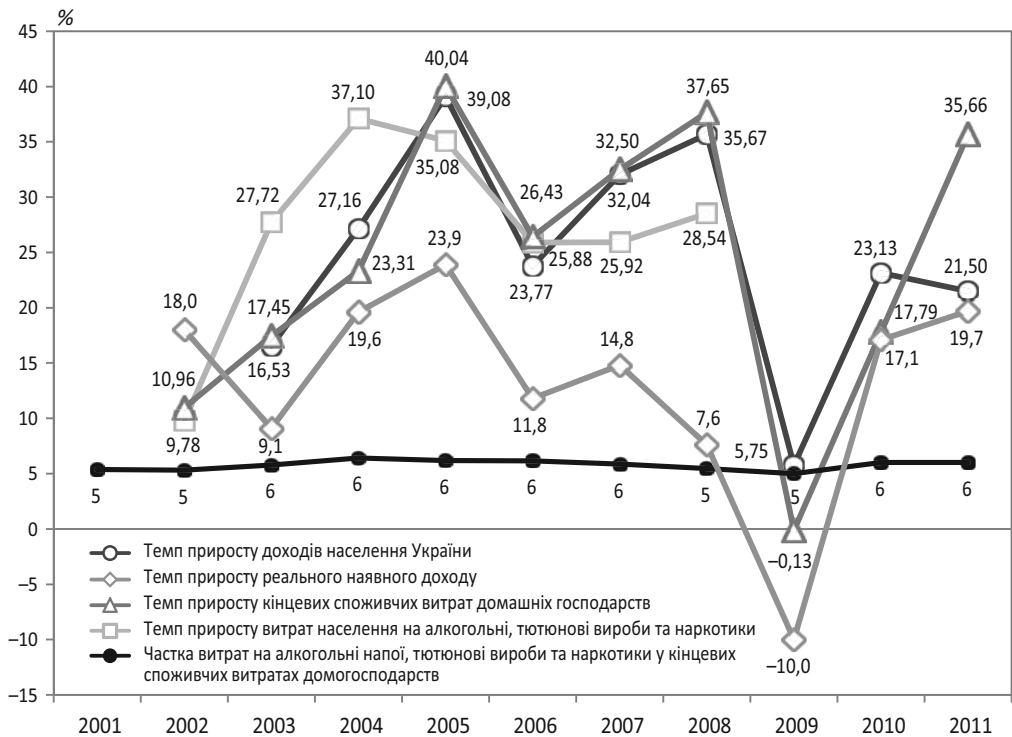


Рис. 3.9. Динаміка доходів та витрат населення України, %

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної служби статистики України.

Таблиця 3.19

**Динаміка продажу алкогольних напоїв і тютюнових виробів
через торгову мережу та мережу ресторанного господарства
підприємств України**

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Напої алкогольні												
у натуральному вираженні, млн дал												
горілка і лікєро-горілчані вироби	11	12	12	14	17	19	19	20	22	20	18	18
слабоалкогольні напої	2	3	3	4	4	5	5	6	7	5
вино	5	6	6	7	8	9	10	11	12	12	11	10
коньяк	0,9	1	1	1	1	2	2	2	3	3	3	3
шампанське	2	2	2	3	3	4	4	4	4	4	4	4
пиво	28	30	33	36	42	51	61	68	70	64	67	87
в абсолютному вираженні на одну особу, л	1,4	1,5	1,6	1,8	2,2	2,5	2,7	2,9	3,2	2,9	2,8	2,8
Тютюнові вироби, млрд шт.	14,3	19,7	24,1	33,3	41,2	46,3	46,9	51,3	45,9	40,5	37,4	48,3

Складено за даними Державної служби статистики України.

Однак щодо обсягів виробництва в натуральному вираженні зазначених товарів, то з 2009 р. спостерігається тенденція до їх скорочення, зокрема горілчаних і тютюнових виробів. Це ті групи, за якими ставки акцизного податку суттєво збільшилися (рис. 3.10). Водночас обсяги виробництва шампанського і коньяку з 2009 по 2011 р. суттєво зросли. Зауважимо, що за цими видами напоїв ставки акцизного податку підвищувалися помірно.

Відсутність доступних для аналізу даних про обсяги виробництва та споживання інших двох груп підакцизних товарів (нафтопродукти та транспортні засоби) не дала змоги проаналізувати вплив податкового навантаження на динаміку цих показників.

Оскільки ПДВ і акцизний податок не зменшують споживання в Україні, припустимо, що загальне податкове навантаження не гальмує отримання прибутків суб'єктами господарювання. Це підтверджується ре-

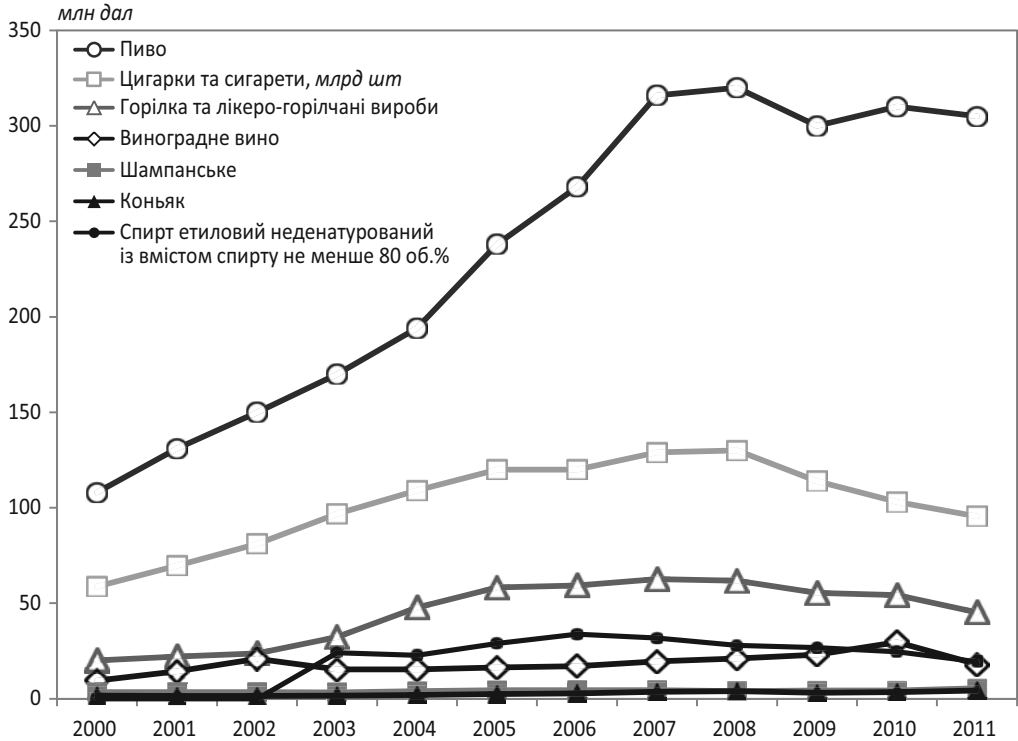


Рис. 3.10. Динаміка виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні

Складено за даними Державної служби статистики України.

зультатами кореляційного аналізу. Обсяги валового прибутку за досліджуваний період загалом зростали (рис. 3.11).

Коефіцієнт кореляції між податковим навантаженням та валовим прибутком становить 0,79, тобто його значення наближається до одиниці, що свідчить про тісний взаємозв'язок між цими показниками. Податкове навантаження прямо впливає на обсяг валового прибутку юридичних осіб (на рівні 62,41 %).

Для оцінювання впливу податку на прибуток підприємств на величину чистого прибутку, який є джерелом інвестицій, було проведено аналіз кореляції між цими двома показниками (рис. 3.12).

Податкове навантаження на прибуток за досліджуваний період коливалося від 9 (2001 р.) до 14 % (2005 р.) і не мало чіткої тенденції в динаміці. І на початок (2000 р.), і на кінець досліджуваного періоду (2011 р.) встановлена однакова його величина – 11 %. Чистому прибутку була



Рис. 3.11. Взаємозв'язок податкового навантаження та валового прибутку підприємств

Складено за даними табл. Д.2 додатка Д та Державної служби статистики України.

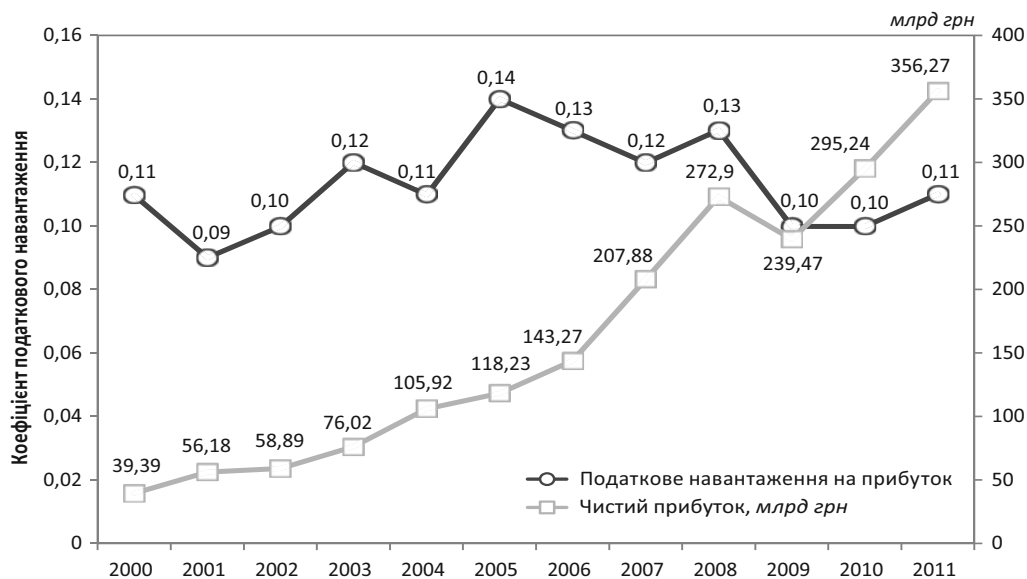


Рис. 3.12. Взаємозв'язок податкового навантаження та чистого прибутку підприємств

Складено за даними табл. Д.2 додатка Д та Державної служби статистики України.

властива виразна тенденція до зростання – у дев'ять разів. У результаті розрахунку коефіцієнта кореляції між податковим навантаженням та чистим прибутком визначено, що коефіцієнт кореляції (r) становить 0,06, тобто його значення наближається до нуля, що свідчить про практичну відсутність взаємозв'язку між цими показниками. Отже, рівень податкового навантаження майже не впливає на обсяг чистого прибутку юридичних осіб (на рівні лише 0,36 %).

Аналогічний аналіз проведено щодо показників податкового навантаження на прибуток та обсягів інвестицій за рахунок коштів підприємств (рис. 3.13).

Коефіцієнт кореляції між цими двома показниками (0,32) свідчить про дуже слабкий прямий взаємозв'язок. Можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження майже не впливає на обсяг інвестицій юридичних осіб. За досліджуваний період вони збільшилися в сім разів.

Одним із факторів тінізації заробітної плати вважається значне навантаження на фонд оплати праці з боку внесків на соціальне страху-

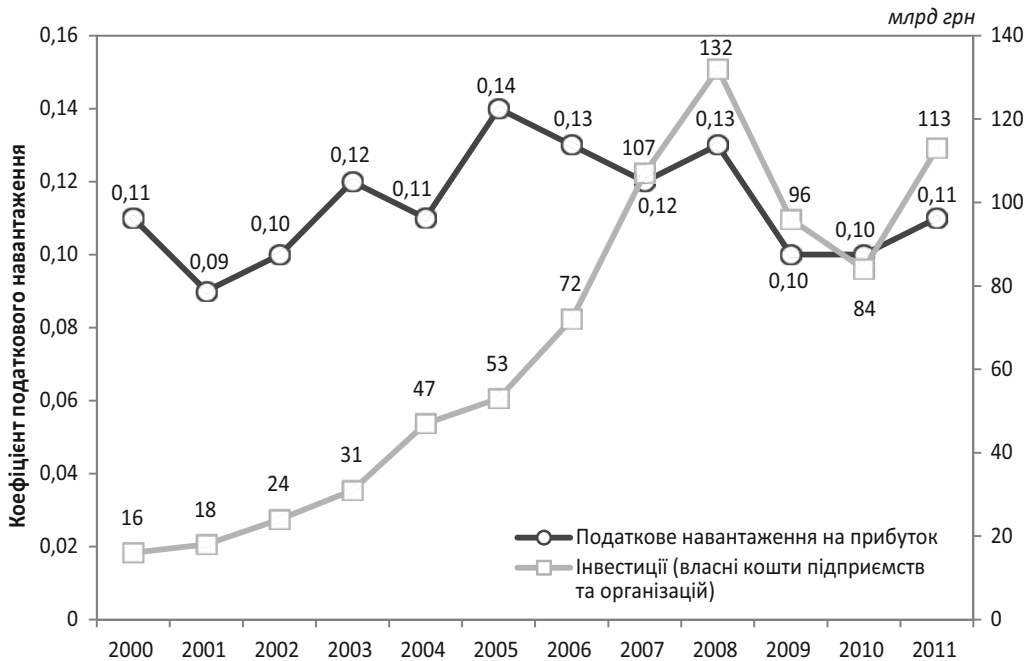


Рис. 3.13. Взаємозв'язок між податковим навантаженням на прибуток підприємств та обсягами інвестицій

Складено за даними табл. Д.2 додатка Д та Державної служби статистики України.

вання. Надходження до державних соціальних фондів збільшилися за досліджуваний період у 6 разів, а фонд оплати праці – у 9,5 раза. У результаті розрахунку встановлено, що коефіцієнт кореляції між соціальними внесками та фондом оплати праці становить 0,99, тобто майже дорівнює одиниці, що свідчить про тісний прямий взаємозв'язок між цими показниками (рис. 3.14).

Подібність двох графіків свідчить тільки про те, що з розширенням бази нарахування соціальних внесків зростають відповідно їх надходження до цільових державних фондів. Тому окремо дослідимо взаємозв'язок між навантаженням з ЄСВ і фондом оплати праці (рис. 3.15).

Зробити однозначний висновок, що при зниженні рівня навантаження на заробітну плату її величина зростає, не можна. Проте така тенденція простежується з наведеного рисунку.

Оцінюючи динаміку податкового навантаження, необхідно також встановити, як вплинули на його рівень зміни в бюджетній класифікації.



* До 2011 р. – внески на державне пенсійне страхування і державне соціальне страхування.

Рис. 3.14. Взаємозв'язок між динамікою єдиного соціального внеску та оплатою праці найманих працівників

Складено за даними Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України та Державної служби статистики України.

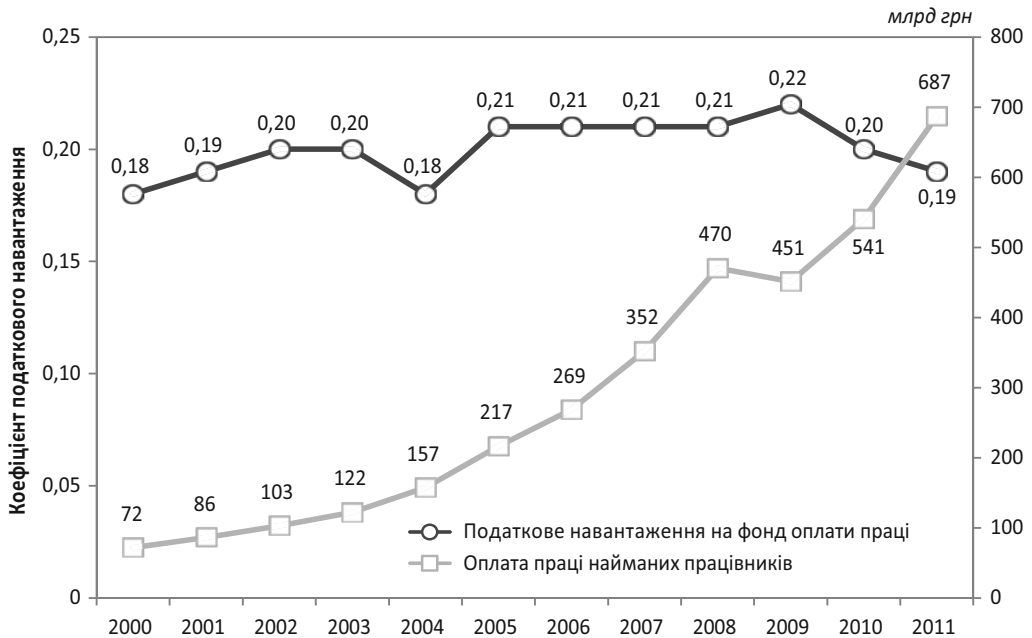


Рис. 3.15. Взаємозв'язок між навантаженням з ЄСВ та фондом оплати праці

Складено за даними Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування України та Державної служби статистики України.

Йдеться про те, що у 2011 р. рентні платежі були включені до складу податкових надходжень. Це підвищило показник податкового навантаження. Для коректних порівнянь збільшимо показник податкових надходжень за 2010 р. на величину рентних платежів, зборів у вигляді цільових надбавок до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, природний газ, єдиного збору, збору за забруднення навколишнього середовища та збору за користування радіочастотним ресурсом України і розрахуємо податкове навантаження. Отриманий результат становить 31,7 %. Отже, з прийняттям Податкового кодексу України, який вніс суттєві зміни до складу податкової системи та у механізми справляння окремих податків, загальний рівень податкового навантаження на юридичних осіб підвищився неістотно.

Для того щоб визначити, як змінилася структура податкового навантаження за основними бюджетоутворюючими податками та ЄСВ унаслідок прийняття Податкового кодексу України, розрахуємо частку податкових надходжень у розрізі їх видів та ЄСВ, сплачений юридичними особами, у створеному ними ВВП (табл. 3.20).

Таблиця 3.20

**Структура податкового навантаження на юридичних осіб
в Україні, %**

Податкове навантаження	Частка у ВВП, створеному юридичними особами		Зміна
	2010	2011	
Загальне податкове навантаження,	31,7	34,0	+2,3
у тому числі:			
Внутрішні податки на товари та послуги,	10,9	12,6	+ 1,7
у тому числі:			
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 і зовнішні операції	0,9	0,8	–0,1
Інші податки та обов'язкові платежі	3,65	4,09	+0,44
Єдиний соціальний внесок	10,9	10,8	–0,1

Складено за розрахунками автора на підставі даних табл. Д.2 додатка Д.

Як свідчать дані табл. 3.20, податкове навантаження збільшилося переважно за рахунок ПДВ і незначною мірою – за рахунок податку на прибуток та інших податків і зборів.

Рівень податкового навантаження та його структура різняться за видами економічної діяльності, оскільки галузеві особливості зумовлюють неоднакову структуру операційних витрат та доданої вартості. Це, у свою чергу, впливає на формування податкових баз, відтак – на величину податків, яку треба сплатити до бюджету. Розглянемо декілька умовних прикладів, абстрактно виокремивши матеріало-, фондо- та трудомісткі виробництва (табл. 3.21).

За умови створення у кожному виді виробництва продукту однакової вартості, наприклад, 100 грошових одиниць, сформується різні бази оподаткування для нарахування ПДВ, єдиного соціального внеску та податку на прибуток. У матеріаломісткому виробництві база для нарахування ПДВ становитиме 40 гр. од., у фондомісткому – 80, у трудомісткому – 75 гр. од.

Таблиця 3.21

**Умовна структура вартості створеного продукту
за матеріало-, фондо- та трудомісткістю, %**

Вид виробництва	Матеріальні витрати	Амортизація	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Прибуток
Матеріаломістке	60	10	15	5,5	9,5
Фондомістке	20	40	20	7,4	12,6
Трудомістке	25	10	40	14,7	10,3

Складено за розрахунками автора на підставі усереднених даних про структуру вартості створеного продукту за матеріало-, фондо- та трудомісткістю.

Для визначення рівня податкового навантаження суму ПДВ, ЄСВ та податку на прибуток слід співвіднести з доданою вартістю, збільшеною на величину ПДВ. Це пояснюється тим, що знаменник має відображати джерело сплати податків, тобто дохід (*виручка від реалізації мінус матеріальні витрати*), невід'ємною частиною якого є непрямі податки, що включені в ціну, а відтак надходять на підприємство у складі виручки від реалізації.

Такий підхід відповідає методиці визначення податкового навантаження на макрорівні, згідно з якою у знаменнику враховується ВВП, який охоплює всі сплачені податки. У результаті розрахунків маємо структуру податкового навантаження та його загальний рівень (табл. 3.22).

Отже, найбільше податкове навантаження припадає на трудомісткі виробництва, що логічно пояснюється високою ставкою єдиного соціаль-

Таблиця 3.22

**Умовна структура податкового навантаження
за видами виробництва, %**

Вид виробництва	Податкове навантаження			
	ПДВ (20 %)	ЄСВ (36,76 %)*	Податок на прибуток (23 %)	Загальне $\frac{\text{ПДВ} + \text{ЄСВ} + \text{ПП}}{\text{ДВ}}$
Матеріаломістке	8	5,5	2,19	32,7
Фондомістке	16	7,4	2,90	27,4
Трудомістке	15	14,7	2,37	35,6

* Ставка ЄСВ взята для першого класу професійного ризику виробництва.

Складено за розрахунками автора на підставі даних табл. 3.21.

ного внеску порівняно зі ставками ПДВ та податку на прибуток, а також ширшою базою нарахування ПДВ. Враховуючи, що для розрахунку була застосована найменша ставка ЄСВ, податкове навантаження на трудомісткі виробництва буде більшим залежно від класу професійного ризику.

Щоб перевірити отриману в результаті умовних розрахунків структуру податкового навантаження, скористаємося структурою операційних витрат і доданої вартості. Для аналізу галузі господарювання згруповано з виокремленням матеріало- та трудомістких виробництв (табл. 3.23). У розрахунках не враховувалися інші податки, пов'язані з виробництвом (збір з юридичних осіб за першу реєстрацію транспортного засобу; земельний податок; єдиний податок на підприємницьку діяльність; плата за ліцензії на підприємницьку та професійну діяльність; збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності тощо), оскільки у структурі доданої вартості їх частка незначна, а тому вони суттєво не впливають на структуру податкового навантаження на юридичних осіб.

Результати розрахунків структури податкового навантаження наведені у табл. 3.24. Їх специфіка полягає в такому: якщо суми ЄСВ є кратними дійсним сумах внеску, сплаченого за видами економічної діяльності, то суми податку на прибуток і ПДВ отримані розрахунковим шляхом, зважаючи на дані щодо рентабельності операційної діяльності й величини обрахованої доданої вартості, а отже, можуть відрізнитися від дійсних надходжень зазначених податків до бюджету. Такі відмінності спостерігатимуться, якщо підприємства певного виду діяльності користуються податковими пільгами, мають заборгованість зі сплати податків перед бюджетом або ухиляються від їх сплати. Оскільки щодо сільського господарства і мисливства, фінансової діяльності, освіти й охорони здоров'я застосовуються пільги з ПДВ, його суми в табл. 3.24 наведені в дужках, тобто це ті суми, які були б сплачені в разі відсутності податкових пільг. Відповідно в дужках наведено й податкове навантаження на ці види економічної діяльності, можливе за відсутності пільг з ПДВ.

Як свідчить табл. 3.24, на противагу попереднім умовним розрахункам, податкове навантаження на трудомісткі й найбільш матеріаломісткі види діяльності, обчислене без урахування наданих податкових пільг, майже не відрізняється, за винятком будівництва і надання комунальних та індивідуальних послуг, податкове навантаження на які є меншим через низьку рентабельність першого і збитковість другого, відтак – невеликі обсяги/відсутність платежів з податку на прибуток. За цих умов (без урахування наданих пільг) з усіх видів діяльності (див. табл. 3.24) найнижче податкове навантаження припадає на операції з нерухомим май-

Таблиця 3.23

Структура операційних витрат та рентабельність операційної діяльності у 2011 р., %

Показники	Матеріальні витрати	Вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу і реалізованих без податкового оброблення	Амортизація	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Інші операційні витрати	Рентабельність операційної діяльності
Сільське господарство, лісове господарство	62,5	0,0	5,5	12,8	4,2	15,0	23,2
Промисловість	64,0	13,8	3,4	8,1	3,2	7,5	4,8
Будівництво	76,4	0,0	1,9	8,0	3,0	10,7	0,8
Діяльність готелів та ресторанів	37,8	10,1	6,2	19,0	6,6	20,3	-0,1
Діяльність транспорту та зв'язку	26,7	15,3	9,9	16,3	5,7	26,1	7,5
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	1,2	90,1	0,5	1,8	0,6	5,8	13,8
Фінансова діяльність	1,0	87,7	0,3	1,9	0,6	8,5	6,3
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	13,8	39,8	6,4	10,6	3,4	26,0	-0,6
Освіта	14,9	0,0	6,8	38,4	13,2	26,7	8,5
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	36,3	0,0	7,4	26,1	9,2	24,7	2,5
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	16,6	0,5	14,4	24,7	7,1	36,7	-14,0

Складено за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Таблиця 3.24

Структура податкового навантаження за видами економічної діяльності в Україні, 2011 р.

Види діяльності	ПДВ, ум. од.	ЄСВ, ум. од.	Податок на прибуток, ум. од.	Загальне навантаження, %
				$\frac{\text{ПДВ} + \text{ЄСВ} + \text{ПП}}{\text{ДВ}}$
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	(12,14)	4,2	5,34	15,72* (29,76)
Промисловість	5,40	3,2	1,10	29,94
Будівництво	4,88	3,0	0,18	27,53
Діяльність готелів та ресторанів	10,40	6,6	–	27,24
Діяльність транспорту та зв'язку	13,10	5,7	1,73	26,12
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	4,50	0,6	3,17	30,63
Фінансова діяльність	(3,52)	0,6	1,45	11,65** (26,37)
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	9,16	3,4	–	22,85
Освіта	(18,72)	13,2	1,96	16,20 (30,16)
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	(13,98)	9,2	0,58	13,99 (28,33)
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	13,78	7,1	–	25,25

*Податкове навантаження на сільське господарство, мисливство, лісове господарство за умови використання пільг з ПДВ може бути вищим за 15,72 %, оскільки спеціальний режим оподаткування ПДВ не поширюється на мисливство, крім того, не всі виробники сільськогосподарської продукції можуть користуватися спеціальним режимом.

**Податкове навантаження на фінансову діяльність за умови використання пільг з ПДВ може бути вищим за 11,65 %, оскільки не всі фінансові операції звільнюються від ПДВ чи не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної служби статистики України.

ном, оренду, інжиніринг і надання послуг підприємцям, однією з причин якої є їх збитковість, що викликає сумнів, як і збиткова діяльність готелів та ресторанів. Найімовірніше, їх збитковість є наслідком уникнення податку на прибуток чи ухилення від його сплати. За сплати ПДВ на загальних засадах найвищого податкового навантаження зазнають торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку

(у 2010 р. – сільське господарство, мисливство і лісове господарство). Загалом співвідношення між найвищим і найнижчим рівнями податкового навантаження становить 1,21 : 1, що дає змогу зробити висновок про його відносно рівномірний розподіл між видами діяльності.

Інакший вигляд має ситуація з урахуванням пільг з ПДВ. За умови їх використання найвище податкове навантаження припадає на торгівлю, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, а також на промисловість, тоді як найменше – на фінансову діяльність. Крім того, завдяки наданим пільгам з ПДВ податкове навантаження на сільське господарство, освіту й охорону здоров'я зменшується майже вдвічі. Загалом співвідношення між найвищим і найнижчим рівнями податкового навантаження зростає до 2,63 : 1 (тобто торгівля у 2,6 раза більше обтяжена податками, ніж фінансова діяльність), що свідчить про його нерівномірний розподіл між видами економічної діяльності, причиною якого є надані пільги з ПДВ.

Отже, можна зробити такі висновки.

Податкове навантаження на юридичних осіб в Україні помірно і не гальмує виробництва та споживання. У його структурі переважає навантаження з ПДВ. Саме за рахунок цієї складової у 2011 р. збільшилося загальне податкове навантаження на юридичних осіб. Зауважимо, що цей податок чинить реальний тиск на юридичних осіб лише в тому разі, якщо їх продукція не реалізовується, держава не повертає переплачений ПДВ чи податкові органи стягують податок наперед. За належних умов він перекладається на споживачів. З огляду на це вважаємо передчасним зменшення з 1 січня 2014 р. ставки ПДВ до 17 %. Сподіватися, що це сприятиме зниженню цін безпідставно. Споживчий попит не зросте, база оподаткування ПДВ не збільшиться, внаслідок чого доходи бюджету від цього податку зменшаться. Водночас доцільно поступово знижувати ставку податку на прибуток, завдяки чому чистий прибуток підприємств та інвестиції зростатимуть.

За видами економічної діяльності податкове навантаження розподіляється нерівномірно. Найбільший тягар несуть торгівля й ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, а також промисловість і будівництво, найменший – фінансова діяльність, освіта, охорона здоров'я й сільське господарство. Це пов'язано із пільгами з ПДВ, наданими зазначеним видам діяльності. До аналогічних наслідків призводять і пільги з інших податків, у тому числі з податку на прибуток, не враховані нами в розрахунках, а також уникнення податків та ухилення від їх сплати.

Оскільки за бюджетною класифікацією облік надходжень за категоріями платників (юридичні та фізичні особи) ведеться не за всіма податками та іншими обов'язковими платежами, у розрахунок податкового навантаження на юридичних осіб, можливо, потрапили деякі суми, сплачені фізичними особами. Крім того, показник ВВП, створений юридичними особами, що перебувають на загальній системі оподаткування, не наводиться в офіційних статистичних даних, доступних для аналізу. Його визначено розрахунковим шляхом, виходячи з частки обсягів виробництва суб'єктів малого підприємництва (юридичних і фізичних осіб) у загальному обсязі виробництва з подальшим коригуванням цього показника відповідно до висновків експертів¹. Отже, показник податкового навантаження на юридичних осіб (загальна система оподаткування), отриманий за результатами розрахунків, є дещо завищеним – за оцінкою автора, не більше ніж на 0,3 в. п.

3.4. ДИНАМІКА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА ФІЗИЧНИХ ОСІБ (ЗАГАЛЬНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ)

Аналіз динаміки податкового навантаження на юридичних осіб залишив відкритим питання щодо характеру розподілу податкового навантаження між категоріями платників та доцільності його зміщення у бік фізичних осіб. Щоб відповісти на це питання, необхідно:

- визначити показники, які відображають рівень податкового навантаження на фізичних осіб;
- дослідити динаміку податкового навантаження на фізичних осіб за аналогічний період (2000–2011 рр.);
- встановити фактори, що вплинули на зміну податкового навантаження на фізичних осіб;
- виявити вплив податкового навантаження на доходи та кінцеві споживчі витрати громадян;
- проаналізувати структуру податкового навантаження за видами та величиною отримуваних громадянами доходів.

¹ *Аржевітін С.* Проблеми та перспективи розвитку кредитування малого бізнесу комерційними банками України / С. Аржевітін // Академія: аналітичний центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=635>; Частка малого бізнесу у ВВП менша, аніж думають – експерт // Економічна правда. – 2011. – 22 трав. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2011/05/22/286506>.

Саме ці завдання визначені при аналізі динаміки податкового навантаження на фізичних осіб, що оподатковуються на загальних засадах. Зауважимо також, що дослідження змін у податковому навантаженні на фізичних осіб буде здійснюватися як у контексті положень Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” в частині, що стосується оподаткування, так і з огляду на принцип соціальної справедливості, суть якого, згідно з п. 4.1.6 Податкового кодексу України, – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників. Зміст цього принципу безпосередньо стосується питання податкового навантаження на фізичних осіб. На нашу думку, його реалізація дасть змогу оптимізувати рівень податкового навантаження і збільшити надходження до місцевих бюджетів, не погіршивши добробут заможних членів суспільства.

Для аналізу були розраховані такі показники:

- загальне податкове навантаження на фізичних осіб (без ефекту перекладання) як співвідношення всіх податків, зборів та інших обов’язкових платежів, що сплачуються фізичними особами (згідно з бюджетною класифікацією) та доходів фізичних осіб. Абсолютно точно визначити цей показник для фізичних осіб, котрі сплачують податки за загальною системою оподаткування, неможливо. Це пояснюється тим, що, по-перше, за податками на землю, власність, екологічним податком, місцевими податками та зборами, платою за ліцензії облік надходжень за бюджетною класифікацією ведеться за фізичними особами загалом, а не в розрізі загальної та спрощеної систем оподаткування. По-друге, за даними Державної служби статистики України, у складі доходів населення за статтею “Прибуток та змішаний дохід” не виокремлюються доходи, одержані фізичними особами – підприємцями, що перебувають на загальній та спрощеній системах оподаткування. Ці обставини спричиняють похибку в розрахунках (за оцінкою автора – 0,1 в. п.);
- податкове навантаження на фізичних осіб з ефектом перекладання податків за аналогічною методикою, але з урахуванням ПДВ та акцизного податку, визначених за часткою у кінцевих споживчих витратах;
- навантаження з ПДФО та єдиного соціального внеску як співвідношення цих платежів, що сплачуються фізичними особами на загальних засадах, та доходів фізичних осіб за мінусом доходів у вигляді прибутку та змішаного доходу. У чисельнику цього показника

не враховані єдиний податок та фіксований податок на доходи від заняття підприємницькою діяльністю;

- податкове навантаження на заробітну плату як співвідношення суми ПДФО і соціального внеску та доходів фізичних осіб у вигляді заробітної плати.

Результати розрахунків зазначених показників наведені у додатку Д5.

Оскільки споживчий попит залежить від величини коштів, яка залишається у фізичних осіб після сплати податків, була проаналізована динаміка податкового навантаження без ефекту перекладання. За досліджуваний період цей показник зменшився з 11 % у 2000 р. до 7 % у 2011 р. (рис. 3.16). У результаті розрахунку коефіцієнта кореляції між податковим навантаженням та рівнем кінцевих споживчих витрат встановлено, що його значення від'ємне ($-0,66$), що свідчить про обернений взаємозв'язок між цими показниками. Отже, при зниженні рівня податкового навантаження зростає обсяг кінцевих споживчих витрат населення, вплив становить 43,56 %.

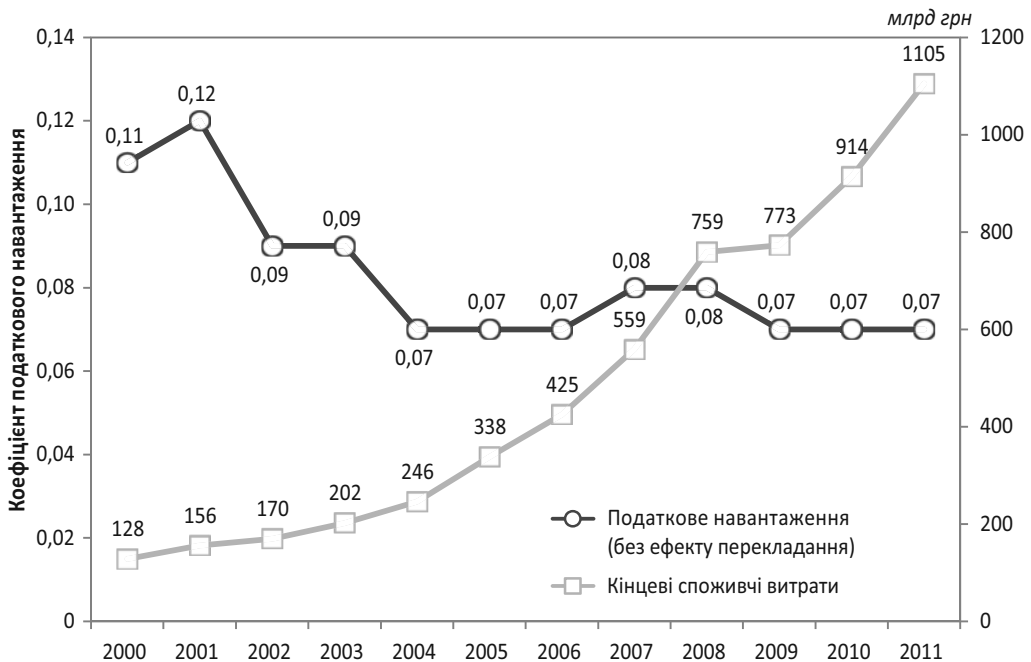


Рис. 3.16. Динаміка податкового навантаження (без ефекту перекладання) та кінцевих споживчих витрат населення

Складено за даними табл. Д.5 додатка Д та Державної служби статистики України.

Оскільки зазначений показник податкового навантаження не враховує ефекту перекидання ПДВ та акцизного податку на кінцевих споживачів, то для підтвердження отриманого результату розраховано показник загального податкового навантаження (з ефектом перекидання), тобто в чисельнику були додані ПДВ та акцизний податок (рис. 3.17). Цей показник у 2000 р. дорівнював 21 %, а у 2011 р. – 19 %. Протягом досліджуваного періоду він не мав чіткої тенденції в динаміці й постійно коливався в діапазоні 6 %. Розрахований коефіцієнт кореляції між податковим навантаженням та рівнем кінцевих споживчих витрат становить $-0,02$, тобто його значення наближається до нуля, що свідчить про відсутність взаємозв'язку між цими показниками. Можна зробити висновок, що рівень податкового навантаження майже не впливає на обсяг кінцевих споживчих витрат фізичних осіб.

Нагадаємо, податкове навантаження на юридичних осіб без ПДВ та акцизного податку коливалося з 2000 по 2011 р. із 9 до 13 % (табл. 3.25). Отже, податкове навантаження на фізичних осіб, враховуючи, що саме



Рис. 3.17. Динаміка загального податкового навантаження з ефектом перекидання та кінцеві споживчі витрати населення

Складено за даними табл. Д.5 додатка Д та Державної служби статистики України.

Таблиця 3.25
**Динаміка навантаження з ПДФО та єдиного соціального внеску на фізичних осіб,
 що перебувають на загальній системі оподаткування, МЛН грн**

№ з/п	Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	
1	Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО)	6 377,7	8 774,9	10 823,9	13 521,3	13 213,3	17 325,2	22 791,1	34 782,1	45 895,8	44 485,3	51 029,3	60 224,5	
2	Платежі до соціальних фондів (ЄСВ), у тому числі: збір від громадян (Пенсійний фонд України) наймані працівники (ФСС на випадок безробіття) збір на обов'язкове соціальне страхування (ФСС ТВП – фізичні особи)	1 289,8	1 582,4	1 910,0	2 343,2	2 990,6	4 357,5	5 487,6	5 546,1	8 807,5	8 807,5	7 908,9	10 018,8	6 778,3
		701,1	977,5	1 174,2	1 460,3	1 816,0	2 647,6	3 471,8	3 600,3	6 239,9	6 376,6	6 794,8	—	
		237,5	237,8	279,7	338,7	410,2	572,3	558,5	718,96	943,5	1,2	1 437,4	—	
3	ПДФО + ЄСВ	7 667,6	10 357,3	12 734,0	15 864,5	16 203,9	21 682,7	28 278,7	40 328,2	54 703,2	52 394,2	61 048,0	67 002,8	
4	Доходи населення – прибуток та змішаний дохід	71 097	89 111	151 533	179 342	230 413	323 000	402 875	528 086	714 502	764 526	941 150	1 052 493	
5	(ПДФО + ЄСВ) / Доходи населення	0,11	0,12	0,08	0,09	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,07	0,06	0,06	

Складено за розрахунками автора на підставі даних Пенсійного фонду України, Державного фонду соціального страхування України та Державної служби статистики України.

вони є фактичними платниками ПДВ та акцизного податку, є більшим, ніж на юридичних осіб. Тому навряд чи правомірний висновок про те, що нібито основними платниками податків в Україні є юридичні особи, і шукати шляхи зміщення податкового навантаження у напрямі його збільшення на фізичних осіб недоцільно.

У структурі податків, сплачених фізичними особами, 96 % припадає на ПДФО та ЄСВ. Як свідчать дані табл. 3.25, податкове навантаження з ПДФО та соціальних нарахувань за досліджуваний період зменшилося вдвічі і становило у 2011 р. 6 %. Таке саме значення цей показник мав і у 2010 р. (до прийняття Податкового кодексу України). Однак до показника доходу населення, який використовувався при визначенні податкового навантаження, були включені соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти. Ці види доходів у відповідних категорій громадян не оподатковуються. Отже, податкове навантаження зміщується на трудові доходи, які можуть бути доволі низькими порівняно із соціальними трансфертами. Цей висновок підтверджується структурою ПДФО (табл. 3.26).

Оскільки у структурі ПДФО за видами доходів основне навантаження припадає на заробітну плату, то під час аналізу виявлено вплив цього показника на її величину. У 2000–2011 рр. рівень заробітної плати фізичних осіб мав постійну тенденцію до зростання, а коефіцієнт податкового навантаження на заробітну плату фізичних осіб – до зниження, а саме – з 17 % у 2000 р. до 12 % у 2011 р. (рис. 3.18).

Розрахований коефіцієнт кореляції між податковим навантаженням та величиною заробітної плати становить $(-0,72)$, тобто його значення менше нуля, що свідчить про обернений взаємозв'язок між цими показниками. Отже, при зниженні рівня податкового навантаження на заробітну плату фізичних осіб її величина зростає. Вплив фактора досить суттєвий і перебуває на рівні 51,84 %.

У процесі аналізу також було поставлено завдання встановити, як податкове навантаження розподіляється між категоріями платників залежно від величини отриманого доходу.

Згідно з Податковим кодексом України до заробітної плати, величина якої перебуває в межах 10 мінімальних заробітних плат, застосовується ставка 15 %. Якщо заробітна плата перевищує цю суму, ставка становить 17 %. На перший погляд, система оподаткування доходів громадян в Україні є малопрогресивною. Проте зменшення бази оподаткування на суму внесків до цільових державних фондів, застосування соціальної пільги та встановлення максимальної величини оплати праці,

Таблиця 3.26

Структура ПДФО за видами доходів, %

Показник	2010	2011
Податок на доходи найманих працівників, податок на доходи фізичних осіб – військовослужбовців та осіб рядового і начальницького складу, податок на доходи фізичних осіб – працівників закордонних дипломатичних установ України з фонду оплати праці в національній валюті, податок на доходи фізичних осіб – шахтарів	96,10	94,20
Податок на доходи фізичних осіб на дивіденди та роялті	0,70	0,70
Податок на доходи фізичних осіб у вигляді виграшів або призів, отриманих унаслідок проведення конкурсів та інших розіграшів, виграшів в азартні ігри	0,03	0,07
Податок на доходи фізичних осіб – нерезидентів	0,08	0,07
Податок на доходи фізичних осіб від продажу нерухомого майна та надання нерухомості в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм)	0,90	2,30
Податок на доходи фізичних осіб від продажу рухомого майна та надання рухомого майна в оренду (суборенду)	0,10	0,50
Податок на доходи фізичних осіб від отриманого платником доходу внаслідок прийняття ним у спадщину майна, коштів, майнових чи немайнових прав	0,20	0,30
Податок на доходи фізичних осіб від інших видів діяльності	1,89	1,86

Складено за розрахунками автора на підставі даних Державної казначейської служби України.

на яку можуть нараховуватися внески, впливає на рівень податкового навантаження залежно від величини отриманого доходу. Отже, варто встановити реальну фактичну ставку податку на доходи громадян. Крім того, з позицій платника важливий загальний рівень податкового навантаження. Тому необхідно з'ясувати, яка частка доходу утримується у вигляді податків та обов'язкових платежів.

Розрахунок реальної ставки податку з доходів громадян і загального податкового навантаження логічно починати з мінімальної заробітної плати, оскільки встановлення роботодавцями меншого розміру заробітку заборонено законодавством. Зважаючи на фактори, які впливають на податкове навантаження, можна виокремити такі інтервали доходу (табл. 3.27).

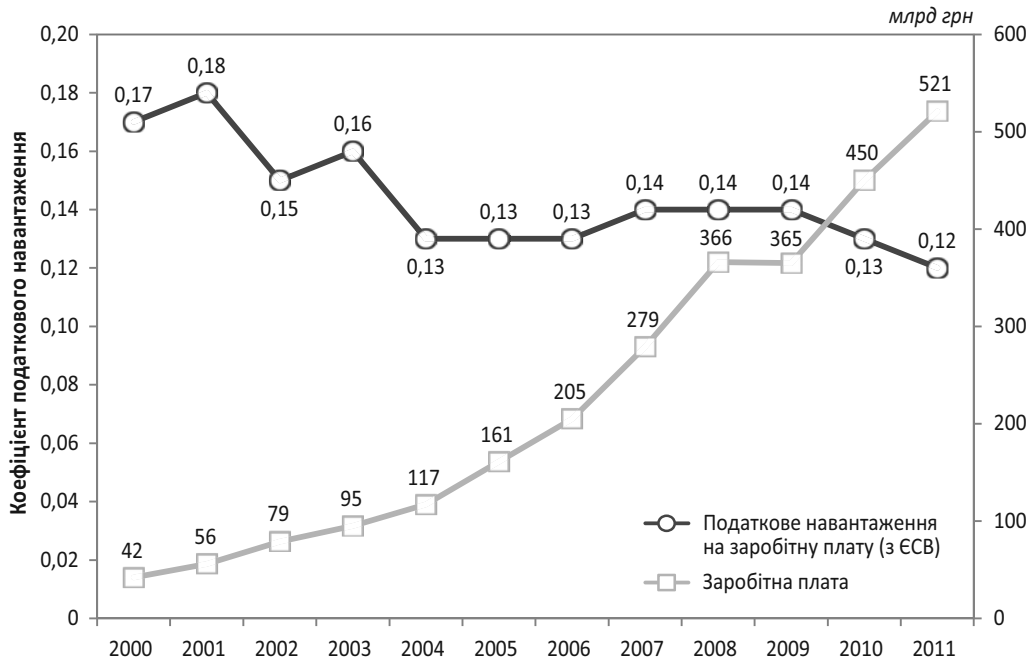


Рис. 3.18. Динаміка податкового навантаження на заробітну плату та заробітної плати найманих працівників

Складено за даними табл. Д.5 додатка Д та Державної служби статистики України.

Таблиця 3.27

**Інтервал доходу фізичної особи у вигляді заробітної плати
для визначення податкового навантаження**

Нижня гранична точка інтервалу доходу	Верхня гранична точка інтервалу доходу
Мінімальна заробітна плата (МЗП)	Прожитковий мінімум (ПМ), помножений на 1,4 та округлений до перших 10 грн
Прожитковий мінімум (ПМ), помножений на 1,4 і округлений до перших 10 грн + 1 грн	10 МЗП
10 МЗП + 1 грн	Максимальний розмір заробітної плати, з якої сплачуються соціальні внески (17 ПМ)
Максимальний розмір заробітної плати, з якої сплачуються соціальні внески (17 ПМ) + 1 грн	

Складено за статтями 167 і 169 Податкового кодексу України.

На першому інтервалі на рівень оподаткування впливають два фактори: відрахування до соціальних фондів і застосування соціальної пільги, на другому – відрахування до соціальних фондів (оскільки величина доходу, вказана у верхній граничній точці першого інтервалу, обмежує право на пільгу) і ставка податку, на третьому – розмір ставки податку, на четвертому – відсутність соціальних відрахувань. Розрахунки варто здійснювати і в нижній, і у верхній точках інтервалу, оскільки особливості нарахування соціальних внесків залежно від величини доходу можуть впливати на рівень реальної ставки податку на доходи громадян. Слід пам'ятати, що до прийняття Податкового кодексу України застосовувалася пропорційна ставка податку – 15 %.

Як свідчать дані табл. 3.28, щороку простежується однакова тенденція, яка характеризує залежність фактичної ставки податку на доходи громадян та загального рівня утримань з доходу від його величини. Можна зробити висновок, що оподаткування доходів громадян в Україні (навіть при застосуванні єдиної ставки) здійснюється за прогресивною шкалою, а загальний рівень утримань з доходів має прогресивно-регресивний характер. Навантаження сукупних утримань на доходи громадян, величина яких перевищує максимальний розмір, встановлений для нарахування внесків, зменшується. Це суперечить принципу платоспроможності, згідно з яким громадяни з більшими доходами мають сплачувати більші суми до бюджету, відтак – принципу соціальної справедливості, проголошеному в Податковому кодексі України.

Соціальна пільга, що надається за умови отримання доходу у встановлених межах, давала громадянам додатковий дохід від 8 грн у 2004 р. до 30 грн у 2007 р. У 2010 р. за рахунок соціальної пільги громадяни змогли збільшити свої статки аж на 65,17 грн, а у 2012 р. – на 80,47 грн. Водночас логічного підґрунтя з позицій справедливого оподаткування така пільга під собою не має. Аналізуючи характер прогресії, слід зазначити, що її діапазон за останні два роки становить 10,5–18,9 % (проти 10–18 % до прийняття Податкового кодексу України), межі інтервалів та розраховані фактичні ставки змінюються нерівномірно. У першому інтервалі спостерігається прогресія ставок податку, у другому – ставка фактично єдина. При переході з першого інтервалу на другий (гранична точка, в якій величина доходу істотно менша, ніж середня заробітна плата) ставка збільшується на 5 в. п., з третього на четвертий (гранична точка, в якій величина доходу майже у сім разів вища, ніж середня зарплата) – зменшується. Фізична особа, до доходу якої застосовується податкова соціальна пільга, має більшу платоспроможність, ніж особа, яка отримала дохід більше першої на одну гривню.

Таблиця 3.28

Динаміка фактичної ставки податку на доходи та частка утримань із доходів фізичних осіб в Україні

Дата	Інтервали доходу	Величина доходу, грн	Сума внесків, грн			Соціальна пільга, грн	Оподатков. дохід, грн	Сума податку з доходу, грн	Фактична ставка податку, %	Загальна сума утримань, грн	Частка утримань з доходу, %
			ПФ	ФСС ТВП	ФССб						
На 01.01.2004	МЗП	205	2,60	1,03	1,03	61,50	138,84	18,05	8,80	22,71	11,08
	ПМ · 1,4	510	8,70	5,10	2,75	61,50	431,95	56,15	11,01	72,70	14,25
	ПМ · 1,4 + 1 грн Max 3П	511 2 660	8,72 51,70	5,11 26,60	2,56 13,30	-	494,61 2 568,40	64,30 333,89	12,58 12,55	80,69 425,49	15,79 15,99
На 01.01.2005	МЗП	4 000	51,70	26,60	13,30	-	3 908,40	508,09	12,70	599,69	14,99
	ПМ · 1,4	262	3,74	1,31	1,31	131,00	124,64	16,20	6,18	22,56	8,61
	ПМ · 1,4 + 1 грн Max 3П	570 4 100	9,90 80,50	5,70 41,00	2,85 20,50	131,00 -	420,55 552,51 3 958,00	54,67 71,83 514,54	9,59 12,56 12,55	73,12 90,32 656,54	12,82 15,82 16,01
На 01.01.2006	МЗП	6 000	80,50	41,00	20,50	-	5 858,00	761,54	12,69	903,54	15,06
	ПМ · 1,4	350	5,50	1,75	1,75	175,00	166,00	21,58	6,20	30,58	8,74
	ПМ · 1,4 + 1 грн Max 3П	680 4 830	12,10 91,50	6,80 48,30	3,40 24,15	175,00 -	482,70 658,66 4 662,45	62,75 85,63 606,12	9,20 12,57 12,55	85,05 107,97 773,67	12,5 15,85 16,02
На 01.01.2007	МЗП	7 000	91,50	48,30	24,15	-	6 836,05	888,69	12,69	1 052,64	15,03
	ПМ · 1,4	400	2,00	2,00	2,00	200,00	194,00	29,10	7,27	35,10	8,78
	ПМ · 1,4 + 1 грн Max 3П	740 7 875	6,93 149,63	7,40 78,75	3,70 39,38	200,00 -	521,97 722,93 7 607,24	78,30 108,44 1 141,08	10,58 14,63 14,49	96,35 126,51 1 408,84	13,02 17,07 17,89
На 01.01.2008	МЗП	10 000	149,63	78,75	39,38	-	9 732,24	1 459,84	14,55	1 727,60	17,28
	ПМ · 1,4	515	10,30	2,56	2,56	257,50	242,08	36,31	7,05	51,73	10,04
	ПМ · 1,4 + 1 грн Max 3П	870 871 9 495	17,40 17,42 189,90	8,70 8,71 94,95	4,35 4,36 47,48	257,50 -	582,05 840,51 9 162,67	87,31 126,08 1 374,40	10,04 14,49 14,47	117,76 156,57 1 706,73	13,53 17,98 17,96
На 01.01.2009	МЗП	11 000	189,90	94,95	47,48	-	10 668,00	1 600,23	14,56	1 932,06	17,56

Закінчення табл. 3.28

Дата	Інтервали доходу	Величина доходу, грн	Сума внесків, грн			Соціальна пільга, грн	Оподатков. дохід, грн	Сума податку з доходу, грн	Фактична ставка податку, %	Загальна сума утримань, грн	Частка утримань з доходу, %
			ПФ	ФСС ТВП	ФССб						
На 01.01.2009	1 МЗП	605	12,10	3,03	3,63	302,50	283,74	42,56	7,03	61,32	10,13
	1 ПМ · 1,4	940	18,80	9,40	5,64	302,50	603,66	90,55	9,63	124,39	13,23
	2 ПМ · 1,4 + 1 грн 3 Макс ЗП	941 10 035	18,82 200,70	9,41 100,35	5,65 60,21	-	907,12 9 673,24	136,07 1 451,06	14,46 14,46	169,95 1 812,32	18,06 18,06
На 01.01.2010	3 більше Макс ЗП	12 000	200,70	100,35	60,21	-	11 638,74	1 745,81	14,55	2 107,07	17,56
	1 МЗП	869	17,38	8,69	5,21	434,50	403,22	60,48	6,96	91,76	10,56
	1 ПМ · 1,4	1 220	24,40	12,20	7,32	434,50	741,58	111,24	9,12	155,16	12,78
На 01.01.2011	2 ПМ · 1,4 + 1 грн 3 Макс ЗП	1 221 13 035	24,42 260,70	12,21 130,35	7,33 78,21	-	1 177,04 12 565,74	176,56 1 884,86	14,46 14,46	220,52 2 354,12	18,06 18,06
	3 більше Макс ЗП	15 000	260,70	130,35	78,21	-	14 530,74	2 179,61	14,53	2 648,87	17,66
	1 МЗП	941	33,88	33,88	47,52	470,50	436,62	65,49	6,96	99,37	10,56
На 01.01.2012	1 ПМ · 1,4	1 320	47,52	47,52	801,98	470,50	801,98	120,30	9,11	167,82	12,71
	2 ПМ · 1,4 + 1 грн 10 МЗП	1 321 9 410	47,56 338,76	47,56 338,76	1 273,44 9 071,24	-	1 273,44 9 071,24	191,02 1 360,69	14,46 14,46	238,58 1 699,45	18,06 18,06
	3 10 МЗП + 1 грн 3 Макс ЗП	9 411 15 997	339,72 575,89	339,72 575,89	9 071,28 15 421,11	-	9 071,28 15 421,11	1 361,65 2 440,17	14,47 15,25	1 701,37 3 016,06	18,07 18,85
	4 більше Макс ЗП	17 000	575,89	575,89	16 424,11	-	16 424,11	2 610,68	15,35	3 186,57	18,70
На 01.01.2012	1 МЗП	1 073	38,63	38,63	536,50	536,50	497,87	74,68	6,96	113,31	10,56
	1 ПМ · 1,4	1 500	54,00	54,00	536,50	536,50	909,50	136,43	9,09	190,43	12,69
	2 ПМ · 1,4 + 1 грн 10 МЗП	1 501 10 730	54,04 386,28	54,04 386,28	-	-	1 446,96 10 343,72	217,04 1 551,56	14,46 14,46	271,08 1 937,84	18,06 18,06
	3 10 МЗП + 1 грн 3 Макс ЗП	10 731 18 241	386,32 666,68	386,32 666,68	-	-	10 344,68 17 584,33	1 551,72 2 782,46	14,46 15,25	1 938,04 3 448,14	18,06 18,90
4 більше Макс ЗП	25 000	666,68	666,68	24 343,33	-	24 343,33	3 931,49	15,73	4 598,17	18,39	

Складено за розрахунками автора на підставі даних про мінімальну заробітну плату, прожитковий мінімум, ставки податку на доходи громадян і соціальних внесків, що були чинними на 1 січня відповідного року.

Таку логіку оподаткування важко зрозуміти. Навряд чи саме так уявляли науковці справедливість оподаткування доходів громадян, доводячи доцільність застосування прогресивних ставок.

Ідея прогресивного оподаткування зародилася ще у вченні А. Сміта: “Зовсім не є несправедливим, аби багаті брали участь у державних видатках не тільки пропорційно своєму доходу, а й дещо більшою часткою”¹. Маржиналісти на підставі теорії спадної граничної корисності стверджували, що зі зростанням доходу його значимість знижується (оскільки потреби насичуються). Це, у свою чергу, зумовлює необхідність прогресивного оподаткування надлишку доходу. Професор І. І. Янжул вважав, що справедливість прогресивного оподаткування пов’язана з тим, що більше майно і більший дохід мають не просто пропорційну, а таку, що прогресивно зростає, економічну силу². Проте, чи можна вважати багатою людину, дохід якої лише в 1,4 раза перевищує прожитковий мінімум, або що саме в цій точці доходу потреби насичуються до такого рівня, що решта доходу втрачає цінність, і люди не знають, що робити зі своїми грошима? 50 з 500 – це набагато більше, ніж 1000 з 10 000, оскільки останні будуть платити з надлишку³. З таким міркуванням професора І. І. Янжула важко не погодитись. Однак саме цей приклад доводить, що прогресія може бути виправдана лише за значного розриву у величині отримуваних доходів. В Україні, як засвідчили розрахунки, за відносно високих доходів прогресія припиняється взагалі.

Оскільки рівень податкового навантаження змінюється у зв’язку із застосуванням соціальної пільги, дослідимо, як змінюються темпи зростання середньої заробітної плати та величини доходу, яка дає право на соціальну пільгу (табл. 3.29).

Як свідчать наведені дані, середня заробітна плата (за винятком 2010 р.) зростає значно швидшими темпами, ніж рівень доходу, який дає право на пільгу. Відповідно кожного року збільшується кількість громадян, які втрачають право на соціальну пільгу, і фактична ставка податку з доходів для них збільшується.

Нерівномірність розподілу податкового навантаження залежно від виду отримуваних доходів зумовлює необхідність дослідження цього

¹ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва, ред. Є Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – С. 516.

² Янжул І. І. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 2002. – С. 261.

³ Там же. – С. 253.

Таблиця 3.29

**Динаміка середньої заробітної плати та величини доходу,
що дає право на пільгу**

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Середня заробітна плата, грн	590	806	1 041	1 351	1 806	1 906	2 239	2 633
Темп зростання, %	–	136,6	129,2	129,8	133,68	105,54	117,47	117,59
Величина доходу, що дає право на пільгу, грн	510	570	680	740	870	940	1 220	1 320
Темп зростання, %	–	111,8	119,3	108,8	117,56	108,05	129,78	108,19

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної служби статистики України.

питання. У зв'язку із цим слушним є зауваження професора І. І. Янжула: податкоспроможність платника визначається не лише величиною доходу, значення мають також твердість і походження¹. Слід встановити, як різні види доходів впливають на податкоспроможність платника. І. І. Янжул виокремлює доходи фінансові, які походять від володіння майном (вічні, постійні), і нефінансові, що базуються на особистій праці (не мають жодної опори в капіталі)². Цей критерій, безперечно, є головним у дослідженні питання справедливості. Проте варто враховувати значимість діяльності, що приносить дохід, для суспільства та розвитку окремих сфер економіки (йдеться про те, що податок не повинен стримувати певні види діяльності). Крім того, від виду діяльності часто залежить і величина отриманого доходу, а ця властивість безпосередньо впливає на платоспроможність платника.

Результати оцінювання передбачених законодавством України видів доходу з огляду на означені критерії в узагальненому вигляді наведені в табл. 3.30. Як свідчать її дані, за походженням можна виокремити три групи доходів:

- трудові;
- від володіння майном та капіталом;
- від участі у розважальних заходах.

На думку професора І. І. Янжула, з двох осіб, що отримують однакові суми різних доходів – відповідно фінансового й нефінансового, по-

¹ Янжул І. І. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 2002. – С. 263.

² Там же. – С. 263.

Таблиця 3.30

Характеристика доходів за способом отримання

Вид доходу	Походження доходу	Періодичність отримання	Соціально-економічна вагомість діяльності, що приносить дохід	Фактори, що впливають на величину доходу
Заробітна плата і прирівняні до неї доходи	Праця	Постійно, щомісяця	Створення матеріальних і нематеріальних благ	Співвідношення попиту і пропозиції на рибочу силу; рівень зарплати обмежений інтересами роботодавця
Доходи від надання нерухомості в оренду, житловий найом	Володіння майном	Постійно, протягом терміну дії договору оренди	Послуга окремим суб'єктам для здійснення діяльності, проживання	Площа, місце розташування об'єкта, ринкова ціна орендних послуг
Проценти	Розміщення коштів на депозитному рахунку, володіння облігаціями	Залежно від умов договору (щомісяця, щокварталу, щороку)	Формування інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання	Сума вкладених коштів, зміна ставок нарахування процентів, ризики діяльності суб'єкта, що виплачує дохід
Дивіденди	Володіння акціями, паями	Щороку	Формування інвестиційних ресурсів суб'єктів господарювання	Номінальна вартість акцій (паю), величина отриманого прибутку емітента, рішення щодо виплати дивідендів
Виграші, призи	Участь у розіграшах, гра в азартні ігри	Випадково	Розвиток грального бізнесу	Вартість товарів, які розігруються, ставки учасників гри
Інвестиційний прибуток	Майнові права, здійснення посередницьких операцій з активами	Залежно від результату операцій	Розвиток фондового ринку	Обсяг здійснених операцій, ціна активів

Закінчення табл. 3.30

Вид доходу	Походження доходу	Періодичність отримання	Соціально-економічна вагомість діяльності, що приносить дохід	Фактори, що впливають на величину доходу
Страхові виплати	Страховання життя (капіталізація частини доходу)	Одноразові або регулярні виплати (залежно від умов договору)	Соціальний захист	Розмір страхової виплати або викупної суми
Доходи від продажу майна	Володіння майном	Випадково або регулярно, залежно від кількості здійснених операцій	Забезпечення житлом, офісними приміщеннями, земельними ділянками	Встановлення мінімальної оцінної вартості, ринкова вартість майна
Доходи від підприємницької діяльності	Капітал, праця (якщо суб'єкт господарської діяльності безпосередньо виготовляє товари, надає послуги)	Регулярність не гарантована	Розвиток малого бізнесу	Ризики підприємницької діяльності

Складено автором.

трібно оподатковувати меншим податком ту, яка має нефундований дохід¹. Аналогічна ідея диференціації оподаткування панувала також в англосаксонських країнах у ХІХ ст.² Ми підтримуємо таку позицію. По-перше, можливості отримання високих доходів навіть за рахунок інтенсивної праці обмежені. По-друге, мабуть, важко знайти переконливі аргументи, щоб довести, чому заробітна плата має оподатковуватися вищими податками порівняно з доходами, для отримання яких не докладено трудових зусиль. Це означало б визнати другорядну роль праці в соціально-економічному розвитку суспільства. Саме праця дає змогу людині отримати доходи, які потім можна інвестувати або за які можна придбати майно. Логічно продовжуючи думку професора І. І. Янжула, можна стверджувати, що з двох осіб, із яких одна отримує таку суму доходу від володіння майном та капіталом, яку інша має від розваг, першу необхідно оподатковувати меншим податком.

З огляду на викладене, дослідимо, як побудована система оподаткування фізичних осіб в Україні залежно від походження доходу, наскільки вона відповідає розглянутому принципу.

Використовуючи результати розрахунку реальної ставки податку, за якою оподатковується заробітна плата (див. табл. 3.28), а також встановлені законодавством ставки оподаткування інших видів доходів, узагальнимо диференціацію ставок залежно від походження доходу (табл. 3.31).

Наведені дані свідчать, що більшість видів доходів від володіння майном та капіталом оподатковується на рівні граничної ставки оподаткування заробітної плати. Проте, оскільки загальний рівень оподаткування зарплати збільшується у зв'язку зі сплатою соціальних внесків до 18 %, можна стверджувати, що трудові доходи в Україні оподатковуються за вищими ставками порівняно з доходами від володіння майном та капіталом. Це не відповідає принципу диференціації оподаткування фондів і нефондованих доходів.

Окремо слід зупинитися на оподаткуванні доходів від продажу майна, які оподатковуються за значно нижчими ставками, а за певних умов (залежно від кількості разів продажу об'єкта протягом року) – не оподатковуються взагалі. Однак у цьому разі база оподаткування, до якої застосовуються ставки, на нашу думку, не є доходом фізичної осо-

¹ Янжул І. І. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 2002. – С. 263.

² Groves H. M. Tax philosophers : two hundred years of thought in Great Britain and the United States / H. M. Groves. – Madison : Wisconsin University Press, 1974. – С. 34.

Таблиця 3.31

**Диференціація ставок податку на доходи громадян
залежно від походження доходу за законодавством України, %**

Походження доходу	Ставка податку	
	До прийняття ПКУ	Згідно з ПКУ
Трудові доходи	Фактичні ставки: 7–15. За Законом пропорційна – 15	Фактичні ставки: 7–16. За ПКУ прогресивні 15 і 17
Доходи від володіння майном і капіталом:		
проценти за депозитами	Не оподатковуються	5 (до 2014 р. не оподатковуються)
доходи від продажу нерухомості	0; 1; 5	0; 5. Для нерезидентів –15, 17
доходи від продажу рухомого майна	1; 15	1; 5. Для нерезидентів –15, 17
дивіденди, роялті	15	5
інвестиційний прибуток, страхові виплати, доходи від надання нерухомості в оренду, житловий найом	15	15, 17
Доходи від участі у розважальних заходах	30	15, 17

Складено на підставі даних табл. 3.28 та ст. 167 Податкового кодексу України.

би. Адже оподатковується вартість об'єкта, виходячи з договірної ціни. У процесі купівлі-продажу матеріальна форма об'єкта змінюється на грошову, і це необов'язково може привести до формування доходу. Визначенню доходу з метою оподаткування в економічній літературі приділялося багато уваги, оскільки це безпосередньо стосується питання справедливості. Погоджуємося з позицією, згідно з якою доходом від володіння майном чи капіталом слід вважати приріст чистої вартості між двома проміжками часу. Тому оцінити рівень оподаткування доходів від операцій з продажу майна в Україні, принаймні в межах нашого дослідження, практично неможливо. Ця проблема потребує ґрунтовного аналізу.

Дискусійним є питання щодо оподаткування процентних доходів від розміщення коштів на депозитних рахунках. З цього приводу ми висловлювали свою думку ще у 2003 р., до прийняття закону про податок з до-

ходів громадян¹. Укотре наголосимо, що вважаємо звільнення від оподаткування процентів (доходу від капіталу) несправедливим відносно оподаткування заробітної плати і нелогічним – щодо оподаткування дивідендів.

Узагальнюючи викладене, можна зробити такі висновки.

Чинна система оподаткування доходів громадян в Україні загалом побудована нелогічно. Вона не відповідає ні пропорційному, ні прогресивному підходам з огляду на те, як розуміють такий підхід вчені-економісти різних наукових шкіл та напрямів. Починаючи з доходу в розмірі 18 242 грн, простежується регресивна залежність, тобто чим більшим є отриманий дохід, тим менше податкове навантаження. Спостерігається невиправданий розрив у рівнях оподаткування доходів найманих працівників і громадян – суб'єктів господарювання. Не відіграє своєї ролі соціальна пільга. Незважаючи на те, що загалом податкове навантаження на фізичних осіб можна охарактеризувати як помірне, його розподіл між категоріями платників залежно від величини отриманого доходу не відповідає принципу справедливості оподаткування.

Для забезпечення повнішої реалізації цього принципу необхідно, на нашу думку, зняти мораторій на оподаткування доходів, отриманих унаслідок розміщення коштів на депозитних рахунках у банках, та внести зміни у механізм оподаткування нерухомого майна в напрямі зменшення величини неоподаткованого мінімуму з метою посилення навантаження при майновому оподаткуванні. Встановлення прогресивних ставок при оподаткуванні доходів вважаємо недоцільним: в умовах приховування доходів цей захід не збільшить податкового навантаження на заможних громадян.

3.5. АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ НА СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

На особливу увагу заслуговує дослідження податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва – фізичних і юридичних осіб, що перебувають на спрощеній системі оподаткування, яка останніми роками характеризувалася динамічними змінами. Аналіз цих змін дає можливість зрозуміти особливості поведінки суб'єктів спрощеної

¹ Тимченко О. М. Податки з населення в Україні: взаємозв'язок прибуткового та майнового оподаткування / О. М. Тимченко // Фінанси, облік і аудит : наук. зб. – 2003. – Вип. 1. – С. 172–173.

системи оподаткування, зокрема під час ухвалення Податкового кодексу України, та їхню мотивацію до продовження перебування на цій системі (чи переходу на загальну систему оподаткування) після її реформування. При визначенні податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва ми враховуватимемо суми сплаченого ними єдиного податку і внески до державних соціальних фондів (з 2011 р. – єдиний соціальний внесок), що відповідає загальним методологічним підходам до аналізу податкового навантаження, реалізованим у цьому дослідженні.

Щоб зрозуміти особливості визначення податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування до її реформування, нагадаємо основні елементи механізму оподаткування єдиним податком, важливі для розрахунку податкового навантаження (табл. 3.32).

Таблиця 3.32

Основні елементи механізму оподаткування єдиним податком до реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності

Фізичні особи	Юридичні особи
<i>Граничний обсяг виручки, який дає змогу перебувати на спрощеній системі оподаткування</i>	
500 000 грн	1 000 000 грн
<i>Кількість найманих працівників, працю яких можуть використовувати суб'єкти спрощеної системи оподаткування</i>	
Не більше 10 осіб, включаючи членів сімей	Не більше 50 осіб
<i>Ставки єдиного податку</i>	
Від 20 до 200 грн на місяць; ставка збільшується на 50 % за кожну особу в разі використання найманої праці	6 % суми виручки – у разі сплати ПДВ; 10 % суми виручки – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
<i>Порядок сплати єдиного податку</i>	
Єдиний податок розподіляється таким чином: <ul style="list-style-type: none"> – 43 % до місцевого бюджету; – 42 % до Пенсійного фонду України; – 15 % на обов'язкове соціальне страхування (в тому числі 4 % до Фонду соціального страхування на випадок безробіття) 	

Складено за Указом Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 28.06.1999 № 746/99.

Упродовж 1999–2003 рр. суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи, що перебували на спрощеній системі оподаткування, сплачували державі суму єдиного податку (від 20 до 200 грн за підприємця та додатково 50 % установленої ставки за кожного найманого працівника). Відтак протягом зазначеного періоду податкове навантаження на цих суб'єктів могло змінитися лише у зв'язку з переглядом органом місцевого самоврядування ставки єдиного податку в межах установлених граничних значень та зміни кількості найманих працівників, які перебували у трудових відносинах із фізичною особою – платником єдиного податку. Однак із 2004 р. у зв'язку з прийняттям Закону України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування, було покладено обов'язок здійснювати нарахування на доходи найманих працівників внесків до Пенсійного фонду на загальних засадах (ст. 14). Оскільки до Фонду вже надходило 42 % від суми єдиного податку, сплаченого підприємцями за працівників, вони були зобов'язані доплачувати різницю між сумою належних внесків та перерахованою Державним казначейством України до Фонду частиною єдиного податку (лист Пенсійного фонду України від 19.03.2004 № 2645/04).

Як наслідок, податкове навантаження на фізичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування (добросовісних платників) вже у 2004 р. мало змінитися на 23,6–61,4 грн (залежно від ставки єдиного податку) з розрахунку на кожного найманого працівника (табл. 3.33, де приріст податкового навантаження у 2004 р. порівняно з 2000 р. можна обчислити, віднявши від показників податкового навантаження, наведених у другому рядку, показники першого рядка), а до 1 січня 2008 р. через підвищення мінімальної заробітної плати і ставки внесків до Пенсійного фонду – на 128,98–166,98 грн. Більшою мірою податкове навантаження повинно було підвищитися на фізичних осіб – підприємців, які сплачували податок за мінімальною ставкою, що пояснюється особливостями розрахунку платежів до Пенсійного фонду за найманих робітників як доплати до частки єдиного податку, вже перерахованої до Фонду. Відтак, чим меншою була ставка єдиного податку й відповідно його сума, перерахована до Пенсійного фонду, тим більшою мала бути доплата.

Наступним кроком, що зумовив зміну податкового навантаження на фізичних осіб – платників єдиного податку, стало поширення з липня 2010 р. необхідності сплачувати пенсійні внески на загальних засадах на самих підприємців. Законом України “Про внесення змін до законів України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” та “Про загально-

Таблиця 3.33
**Податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб
на спрощеній системі оподаткування**

Дата	Міні-мальна зарплата, грн	Ставка нараховуваних на заробітну плату найманих осіб до Пенсійного фонду (з 2010 р. – ЄСВ), %	Кількість найманих працівників						Ставка єдиного податку			
			Ставка єдиного податку 20 грн		Ставка єдиного податку 50 грн		Ставка єдиного податку 100 грн		Ставка єдиного податку 200 грн			
			0	1	0	1	0	1	0	1	0	1
01.01.2000			20	30	50	75	100	150	200	200	300	400
01.01.2004	205	32,0	20	91,40	50	130,10	100	194,60	289,20	200	323,60	447,20
01.01.2006	350	31,8	20	137,10	50	175,80	100	240,30	380,60	200	369,30	538,60
01.01.2008	515	33,2	20	196,98	50	233,48	100	299,98	499,96	200	428,98	657,96
01.07.2010	888	33,2	306,42	607,04	323,82	633,14	352,82	676,64	1000,46	410,82	763,64	1116,46
01.01.2011	941	36,8*	335,13	685,72	348,03	705,07	369,53	737,32	758,82	412,53	801,82	844,82
01.12.2011	1004	36,8*	356,99	730,76	369,89	750,11	391,39	782,36	1173,33	434,39	846,86	1259,33
Зростання податкового навантаження за 2000–2011 рр., грн (у дужках – разів)			336,99 (17,8)	700,76 (24,4)	319,89 (7,4)	675,11 (10)	291,39 (3,9)	632,36 (5,2)	973,33 (5,9)	234,39 (2,2)	546,86 (2,8)	859,33 (3,1)

* Ставка ЄСВ для 5-го класу професійного ризику виробництва.

Примітки:

1. Формула розрахунку внесків до Пенсійного фонду (2004–2010 рр.) за найманого працівника: $\text{МЗП} \cdot \text{СВ} / 100 \% - \text{СЄП} / 2 \cdot 42 \% / 100 \%$, де СВ – ставка внесків до Пенсійного фонду; СЄП – ставка єдиного податку.
2. Формула розрахунку внесків до Пенсійного фонду за підприємця (2010 р.): $\text{МЗП} \cdot \text{СВ} / 100 \% - \text{СЄП} \cdot 42 \% / 100 \%$.
3. Формула розрахунку внесків до Пенсійного фонду (з 2011 р.) за найманого працівника: $\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СЄСВ}_1 / 100 \% (\text{СЄСВ}_1 = 36,8 \%)$, де СЄСВ – ставка єдиного соціального внеску.
4. Формула розрахунку внесків до Пенсійного фонду за підприємця (2011 р.): $\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СЄСВ}_2 / 100 \% (\text{СЄСВ}_2 = 34,7 \%)$.

5. Формула розрахунку сукупного податкового навантаження на фізичну особу підприємця – платника єдиного податку (2004–2009 рр.):

$$\text{СЄП} + \text{СЄП} / 2 \cdot K_{\text{п}} + K_{\text{п}} \cdot (\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СВ} / 100 \% - \text{СЄП} / 2 \cdot 42 \% / 100 \%), \text{ де } K_{\text{п}} - \text{кількість найманих працівників.}$$

6. Формула розрахунку сукупного податкового навантаження на фізичну особу підприємця – платника єдиного податку (2010 р.):

$$\text{СЄП} + \text{СЄП} / 2 \cdot K_{\text{п}} + K_{\text{п}} \cdot (\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СВ} / 100 \% - \text{СЄП} / 2 \cdot 42 \% / 100 \%) + (\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СВ} / 100 \% - \text{СЄП} \cdot 42 \% / 100 \%).$$

7. Формула розрахунку сукупного податкового навантаження на фізичну особу підприємця – платника єдиного податку (2011 р.):

$$(\text{СЄП} + \text{СЄП} / 2 \cdot K_{\text{п}}) \cdot 43 \% / 100 \% + \text{Мін. ЗП} \cdot \text{СЄСВ}_2 / 100 \% + K_{\text{п}} \cdot (\text{Мін. ЗП} \cdot \text{СЄСВ}_1 / 100 \%).$$

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної служби статистики України про мінімальну заробітну плату та ставки єдиного податку, визначених Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727/98 (зі змінами).

обов'язкове державне пенсійне страхування” від 08.07.2010 № 2461-VI було встановлено, що фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які обрали особливий спосіб оподаткування (у тому числі єдиний податок), та члени їхніх сімей, котрі беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, на період дії законодавчих актів з питань особливого способу оподаткування сплачують страхові внески до Пенсійного фонду України на загальних засадах. Сума страхового внеску, включно з частиною єдиного податку, перерахованою до Пенсійного фонду України, повинна становити не менше мінімального розміру страхового внеску за кожен особу. Отже, з другої половини 2010 р. підприємці були зобов'язані щомісяця доплачувати у Пенсійний фонд різницю між мінімальним страховим внеском (добуток мінімальної заробітної плати і чинної ставки внеску) та сумою коштів, що надійшли до Фонду у складі єдиного податку (42 %). У результаті вже в липні 2010 р. сукупне податкове навантаження на фізичних осіб – платників єдиного податку підвищилося на 463,64–577,04 грн.

Інша новація, що сприяла зміні податкового навантаження на фізичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування, пов'язана із запровадженням з початку 2011 р. єдиного соціального внеску зі ставкою для зазначеної категорії підприємців на рівні 34,7 % від мінімальної заробітної плати, що на 1,5 % більше попередньої ставки обов'язкових внесків до Пенсійного фонду України. Проте сума єдиного податку, яка раніше розподілялася між місцевим бюджетом і трьома фондами, з 1 січня 2011 р. згідно з підрозділом 8 розділу XX Податкового кодексу України мала сплачуватися лише на рахунки відповідного місцевого бюджету в розмірі частини єдиного податку, що підлягає перерахуванню до цих бюджетів відповідно до норм Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”, тобто в розмірі 43 %.

З 2011 р. змінилося також податкове навантаження на фізичних осіб – підприємців, котрі використовують найману працю: внаслідок нарахування на доходи найманих осіб, що працюють у підприємця, діяльність якого віднесено, наприклад, до п'ятого класу професійного ризику виробництва, єдиного соціального внеску за ставкою 36,8 %. Відтак податкове навантаження на фізичну особу – підприємця, що використовує працю одного найманого робітника, на кінець 2011 р. порівняно з 2000 р. змінилося на 546,86–700,76 грн, з них через сплату ЄСВ за підприємця – на 234,39–336,99 грн, у розрахунку на кожного найманого робітника – на 312,47–363,77 грн. Це означає, що в разі використання праці 10 найманих

робітників підприємець повинен додатково сплатити за них державі від 3124,7 до 3637,7 грн на місяць. Його ж сукупні платежі (за себе і десятих робітників) мають дорівнювати від 4094,68 до 4559,09 грн на місяць, тоді як у 2000 р. вони становили від 120 до 1200 грн, тобто податкове навантаження зросло у 3,80–34,12 рази (відповідно для платників, які сплачували податок за ставками 200 і 20 грн). У результаті за вказаний період у фізичної особи – підприємця, що використовує працю 10 осіб, значно зросла частка витрат на сплату податків і виплату заробітної плати (навіть на рівні мінімальної) у граничному обсязі реалізованої продукції (до 33,1–34,0 %¹). За таких умов при незмінному рівні граничного обсягу реалізації втрачає сенс обмеження кількості найманих працівників для фізичних осіб – платників єдиного податку 10 особами.

Насправді, через порушення правил використання найманої праці (без укладання трудових угод) та спротив суб'єктів спрощеної системи оподаткування переведенню на сплату внесків до Пенсійного фонду на загальних засадах підвищення податкового навантаження на більшість із них у тому обсязі, що відповідає законодавчо встановленим вимогам, не відбулося. Про це свідчать дані щодо коштів від сплати єдиного податку, які надходили до Пенсійного фонду України у 2005–2007 рр., у розрахунку на одного платника (табл. 3.34).

Таблиця 3.34

Надходження до Пенсійного фонду України коштів від сплати єдиного податку суб'єктами малого підприємництва

Рік	Надходження до Пенсійного фонду коштів від сплати єдиного податку, тис. грн	Кількість платників єдиного податку – юридичних і фізичних осіб, осіб	Надходження коштів у розрахунку на одного платника на рік, грн	Надходження коштів у розрахунку на одного платника на місяць, грн
2005	406 592,0	826 476	492,0	41,0
2006	655 856,0	960 167	683,1	56,9
2007	852 401,9	1 114 262	765,0	63,8

Складено за розрахунками автора з використанням даних звітів про виконання бюджету Пенсійного фонду України і Державної податкової служби України.

¹ Сума єдиного податку і ЄСВ для 10 працівників: 3737,7 грн (ставка податку – 20 грн); 4124,7 грн (ставка податку – 200 грн). Мінімальна зарплата 10 працівників – 10 040 грн. Граничний місячний дохід – 500000 / 12 = 41666,7 грн. Частка витрат на оплату праці і сплату податків та ЄСВ у граничному доході: 13777,7 / 41666,7 = 33,1 %; 14164,1 / 41666,7 = 34,0 %.

Подальші зміни податкового навантаження на суб'єктів малого підприємства – фізичних осіб відбулися у 2012 р. у зв'язку з початком дії нових правил їх оподаткування. Головні елементи механізму оподаткування єдиним податком після реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності наведені в табл. 3.35.

Таблиця 3.35

**Основні елементи механізму оподаткування єдиним податком
після реформування спрощеної системи оподаткування,
обліку і звітності**

Група платників єдиного податку	Гранична сума доходу для групи, грн	Гранична кількість найманих осіб для групи	Ставка єдиного податку
Перша фізичні особи – підприємці	150 000	Не використовують найманої праці	1–10 % розміру мінімальної заробітної плати
Друга фізичні особи – підприємці	1 000 000	Не використовують найманої праці, або не більше 10 осіб	2–20 % розміру мінімальної заробітної плати
Третя фізичні особи – підприємці	3 000 000	Не використовують найманої праці, або не більше 20 осіб	3 % доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
Четверта юридичні особи	5 000 000	Не більше 50	3 % доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
П'ята фізичні особи – підприємці	20 000 000	Не використовують найманої праці, або не більше 20 осіб	7 % доходу – у разі сплати ПДВ; 10 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
Шоста юридичні особи	20 000 000	Не більше 50	7 % доходу – у разі сплати ПДВ; 10 % доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку

Складено за Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Розрахуємо податкове навантаження на фізичних осіб – підприємців, що сплачують єдиний податок за ставкою, встановленою у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати (платників єдиного податку першої та другої груп) (табл. 3.36).

Таблиця 3.36

**Податкове навантаження на платників єдиного податку
першої та другої груп у 2012 р.**

Група платників єдиного податку	Ставка єдиного податку, % від МЗП (1073 грн на 01.01.2012)	Кількість найманих працівників	Сума єдиного податку, грн	Сума ЄСВ, грн		Податкове навантаження, грн	Частка податку і ЄСВ у місячному доході, %
				за підприємця	за робітників		
Перша	1	0	10,73	372,33	0	383,06	3,06
	2	0	21,46	372,33	0	393,79	3,15
	5	0	53,65	372,33	0	425,98	3,41
	10	0	107,30	372,33	0	479,63	3,84
Друга	2	1	21,46	372,33	394,86	788,65	0,95
		10	21,46	372,33	3948,6	4 342,39	5,21
	5	1	53,65	372,33	394,86	820,84	0,99
		10	53,65	372,33	3948,6	4 374,58	5,25
	10	1	107,30	372,33	394,86	874,49	1,05
		10	107,30	372,33	3948,6	4 428,23	5,31
	15	1	160,95	372,33	394,86	928,14	1,11
		10	160,95	372,33	3948,6	4 481,88	5,38
	20	1	214,60	372,33	394,86	981,79	1,18
		10	214,60	372,33	3948,6	4 535,53	5,44

Примітки: 1. Після реформування внаслідок сплати всієї суми єдиного податку на рахунки місцевих бюджетів сума єдиного податку розраховується за формулою: МЗП · СЕП / 100 %.

2. ЄСВ за підприємця розраховується за формулою: 1073 · 34,7 % : 100 % = 348,39.

3. ЄСВ за працівника розраховується за формулою: 1073 · 36,8 % : 100 % = 369,47.

Складено за розрахунками автора на підставі Податкового кодексу України й даних Державної служби статистики України.

Як свідчить табл. 3.36, податкове навантаження на фізичних осіб – підприємців, віднесених до першої групи, порівняно з фізичними особами – підприємцями, які до реформування спрощеної системи оподаткування сплачували єдиний податок за ставками 20–100 грн і не використовували наймані праці, за період з 1 грудня 2011 р. до 1 січня 2012 р. змінилося на суму 26,07–88,24 грн. Податкове навантаження на фізичних осіб – підприємців, зарахованих до другої групи, збільшилося на 57,89–134,93 грн для платників, які використовують працю одного

найманого робітника, і на 247,7 грн для платників, що використовують працю 10 найманих робітників і сплачують податок за ставкою 2 % від мінімальної заробітної плати, або станом на 1 січня 2012 р. – 21,46 (до реформи – 20) грн. На платників, що сплачують податок за ставкою 10 % від мінімальної заробітної плати, або станом на 1 січня 2012 р. – 214,6 (до реформи – 200) грн, і використовують працю десяти найманих робітників, податкове навантаження зменшилося на 23,56 грн.

З 2000 до 2012 р. на фізичних осіб – підприємців, які не використовують найману працю й сплачують податок за ставками від 2 до 10 % мінімальної заробітної плати (до реформи – 20–100 грн), податкове навантаження змінилося в 4,79–19,69 раза (для платників, що сплачують єдиний податок за ставками 10 і 2 % мінімальної заробітної плати відповідно); для платників, які використовують працю одного найманого робітника, – у 3,27–26,29 раза, тих, котрі використовують працю десяти найманих робітників, – у 3,78–36,19 раза.

Зазначені зміни рівня податкового навантаження є наслідком впливу трьох факторів – скасування вимоги сплачувати єдиний податок за найманих працівників (фактор, який сприяє зниженню рівня податкового навантаження), виведення платежів до соціальних фондів зі складу єдиного податку, що змінює формулу розрахунку суми єдиного соціального внеску (фактор, котрий зумовлює підвищення рівня податкового навантаження), встановлення ставки єдиного податку і суми мінімальної величини ЄСВ у відсотках від мінімальної заробітної плати, підвищення якої автоматично змінює розрахункове податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку. Однак незалежно від характеру зміни рівня податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування після її реформування воно залишатиметься значно нижчим, ніж на суб'єктів, що перебувають на загальній системі оподаткування.

Не всі суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи, віднесені Податковим кодексом України до другої групи, до його запровадження могли сплачувати єдиний податок. Ті з них, у кого річний оборот перевищував 500 тис. грн, перебували на загальній системі оподаткування. Тож для них можливість сплачувати єдиний податок за ставками від 2 до 20 % мінімальної зарплати означає суттєве зниження рівня податкового навантаження. Як свідчить табл. 3.37, для суб'єктів підприємницької діяльності, які перейшли на сплату єдиного податку за ставкою 20 % із загальної системи оподаткування, податкове навантаження зменшується в 12 разів (для підприємців, що використовують працю одного найманого працівника) і вдвічі (для підприємців, котрі використовують працю 10 найманих працівників).

Таблиця 3.37

**Наслідки переходу фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності
із загальної на спрощену систему оподаткування, грн**

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	А (річний дохід 19 000 000 грн)
1	Виручка від реалізації	40 000,0	66 933,6	133 866,4	241 666,7	1 583 333,3
1.1	ПАВ (20 %)	8 000,0	13 386,7	26 773,3	48 333,3	316 666,7
1.2	Виручка з ПАВ	48 000,0	80 320,3	160 639,7	290 000,0	1 900 000,0
1.3	Податковий кредит (ряд. 2.1 + ряд. 2.4) · 0,2	4 160,0	6 961,1	13 922,1	25 133,3	164 666,7
1.4	Сума ПАВ до бюджету	3 840,0	6 425,6	12 851,2	23 200,0	152 000,0
2	Витрати, всього					
I		23 735,7	37 741,2	72 546,2	126 446,4	826 269,1
II		50 157,0	64 162,5	98 967,5	152 867,7	852 690,4
III					184 381,3	882 048,0
	у тому числі:					
2.1	матеріальні витрати (50 %)	20 000,0	33 466,8	66 933,2	120 833,4	791 666,7
2.2	оплата праці (2 мінімальні зарплати)					
I		2 146,0	2 146,0	2 146,0	2 146,0	2 146,0
II		21 460,0	21 460,0	21 460,0	21 460,0	21 460,0
III					42 920,0	42 920,0
2.3	єдиний соціальний внесок за найманих працівників (ставка 36,8 %)					
I		789,7	789,7	789,7	789,7	789,7
II		7 897,0	7 897,0	7 897,0	7 897,0	7 897,0
III					15 794,6	15 794,6
2.4	інші операційні витрати (2 %)	800,0	1 338,7	2 677,3	4 833,3	31 666,7

Продовження табл. 3.37

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	А (річний дохід 19 000 000 грн)
3	Чистий дохід (ряд. 1 – ряд. 2)					
I		16 264,3	29 192,4	61 320,2	115 220,3	757 064,2
II		-10 157,0	2 771,1	34 898,9	88 799,0	730 642,9
III					57 285,4	701 285,3
4	Єдиний соціальний внесок за приватного підприємця на загальній системі (15 · 1073 · 34,7 %), крім *					
I		5 585,0	5 585,0	5 585,0	5 585,0	5 585,0
II			961,6*	5 585,0	5 585,0	5 585,0
III					5 585,0	5 585,0
5	Чистий дохід (ряд. 3 – ряд. 4)					
I		10 679,3	23 607,4	55 735,2	109 635,3	751 479,2
II			1 809,5	29 313,9	83 214,0	725 057,9
III					51 700,4	695 700,3
6	Податок на доходи					
I		1 601,9	3 798,7	9 260,4	18 423,4	127 536,9
II			271,4	4 768,8	13 931,8	123 045,2
III					8 574,5	118 054,5
7	Сума податків за загальною системою (ряд. 1.4 + ряд. 2.3 + ряд. 4 + ряд. 6)					
I		11 816,6	16 599,0	28 486,3	47 998,1	285 911,6
II			15 555,6	31 102,0	50 613,8	288 527,2
III					53 154,1	291 434,1
8	Єдиний соціальний внесок за приватного підприємця на спрощеній системі (МЗП · 34,7 %)					
		372,3	372,3	372,3	372,3	372,3

Продовження табл. 3.37

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	А (річний дохід 19 000 000 грн)
9	Єдиний податок (друга категорія) (МЗП · 20 % / 100 %)	214,6	214,6			
10	Сума податків для другої категорії (ряд. 2.3 + ряд. 8 + ряд. 9)	1 376,6	1 376,6			
	I		8 483,9			
	II		2 008,0	4 016,0	7 250,0	
11	Єдиний податок (ставка 3 %)	1 200,0	2 008,0	4 016,0	7 250,0	
12	Сума податків (ряд. 1.4 + ряд. 2.3 + ряд. 8 + ряд. 11)	6 202,0	9 595,6	18 029,2	31 612,0	
	I	13 309,3	16 702,9	25 136,5	38 719,3	
	II				46 616,9	
	III				12 083,3	
13	Єдиний податок (ставка 5 %)	2 000,0	3 346,7	6 693,3	12 083,3	
14	Сума податків (ряд. 2.3 + ряд. 8 + ряд. 13)	3 162,0	4 508,7	7 855,3	13 245,3	
	I	10 269,3	11 616,0	14 962,6	20 352,6	
	II				28 250,2	
	III					
15	Єдиний податок (ставка 7 %)					110 833,3
16	Сума податків (ряд. 1.4 + ряд. 2.3 + ряд. 8 + ряд. 14)					263 995,3
	I					271 102,6
	II					279 000,2
	III					

Продовження табл. 3.37

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	Д (річний дохід 19 000 000 грн)
17	Єдиний податок (ставка 10 %)					158 333,3
18	Сума податків (ряд. 2.3 + ряд. 8 + ряд. 16)					
	I					159 495,3
	II					166 602,6
	III					174 500,2
19	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (друга категорія) із загальної					
	I	+12 040,0	+17 899,7			
	II		+9 749,0			
20	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 3 %) із загальної (ряд. 7 – ряд. 12)					
	I	+5 614,6	+7 003,4	+10 457,1	+16 386,1	
	II		-1 147,3	+5 965,5	+11 894,5	
	III				+6 537,2	
21	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 5 %) із загальної (ряд. 7 – ряд. 14)					
	I	+8 654,6	+12 090,3	+20 631,0	+34 752,8	
	II		+3 939,6	+16 139,4	+30 261,1	
	III				+24 903,9	

Продовження табл. 3.37

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				Д (річний дохід 19 000 000 грн)
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	
22	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 7 %) із загальної (ряд. 7 – ряд. 16)					
	I					+21 916,3
	II					+17 424,6
III						+12 433,9
23	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 10 %) із загальної (ряд. 7 – ряд. 18)					
	I					+126 416,3
	II					+121 924,6
III						+116 933,9
24	Податкове навантаження (загальна система), % (ряд. 7 / ряд. 1.2) · 100 %					
	I	24,6	20,7	17,7	16,6	15,0
	II		19,4	19,4	17,5	15,2
III				18,3	15,3	
25	Податкове навантаження (спрощена система, II категорія), %					
	I	3,4	2,1			
II		12,7				

Закінчення табл. 3.37

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності				
		А (річний дохід 480 000 грн)	Б (річний дохід 803 203 грн)	В (річний дохід 1 606 397 грн)	Г (річний дохід 2 900 000 грн)	А (річний дохід 19 000 000 грн)
26	Податкове навантаження (спрощена система, III категорія), %					
	Ставка 3 %					
	I	12,9	11,9	11,2	10,9	
	II	27,7	20,8	15,6	13,4	
	III				19,4	
	Ставка 5 % (до виручки без ПДВ)					
I	7,9	6,7	5,9	5,5		
II	25,7	17,4	11,2	8,4		
III				11,7		
27	Податкове навантаження (спрощена система, V категорія), %					
	Ставка 7 % (до виручки з ПДВ)					
	I					13,9
	II					14,3
	III					14,7
	Ставка 10 % (до виручки без ПДВ)					
I					10,1	
II					10,5	
III					11,0	

Примітки: I – ведення підприємницької діяльності з використанням праці одного працівника; II – ведення підприємницької діяльності з використанням праці 10 працівників; III – ведення підприємницької діяльності з використанням праці 20 працівників.

Складено за розрахунками автора.

Водночас не всі суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи, що до реформування спрощеної системи оподаткування сплачували єдиний податок за фіксованими ставками від 20 до 200 грн, залишаться платниками цього податку внаслідок обмеження видів діяльності, суб'єкти яких можуть бути віднесені до I і II категорій платників. Підприємці, які займаються іншими видами діяльності й раніше працювали на єдиному податку, сплачуючи його за ставками від 20 до 200 грн, зможуть перейти на сплату єдиного податку за ставками 3 і 5 % від доходу. До них долучаться також ті фізичні особи – підприємці, котрі до реформи мали великий обсяг обороту, внаслідок чого на них не поширювалася спрощена система оподаткування.

Як свідчить табл. 3.37 (рядки 20–23), перехід із загальної системи оподаткування на спрощену, що передбачає сплату єдиного податку за ставками не лише 3 і 5 %, а й 7 і 10 %, вигідний усім фізичним особам – підприємцям (крім підприємця “Б”, що використовує працю 10 найманих працівників), оскільки такий перехід супроводжується зменшенням суми сплачених податків. Виняток для підприємця “Б” пояснюється тим, що велика сума єдиного соціального внеску, сплачуваного таким підприємцем за 10 найманих осіб, зменшує суму доходу, який є об'єктом податку на доходи підприємця, що дає йому змогу економити на цьому податку, перебуваючи на загальній системі оподаткування, і робить невигідним перехід на спрощену систему.

Порівнюючи формули розрахунку суми податків, які суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи повинні сплатити, перебуваючи на загальній і спрощеній системах оподаткування (ставки 3 і 7 %), можна так записати умову переходу таких суб'єктів малого підприємництва із загальної системи оподаткування на спрощену:

– сума податків на загальній системі:

$$ПДВ + \sum \epsilon CB_{н.п} + \epsilon CB_{п.з} + ПДФО; \quad (3.1)$$

– сума податків на спрощеній системі:

$$ПДВ + \sum \epsilon CB_{н.п} + \epsilon CB_{п.с} + \epsilon П; \quad (3.2)$$

– умова переходу:

$$\begin{aligned} ПДВ + \sum \epsilon CB_{н.п} + \epsilon CB_{п.с} + \epsilon П &\leq \\ &\leq ПДВ + \sum \epsilon CB_{н.п} + \epsilon CB_{п.з} + ПДФО, \end{aligned} \quad (3.3)$$

або

$$\epsilon CB_{п.с} + \epsilon П \leq \epsilon CB_{п.з} + ПДФО, \quad (3.4)$$

де $\epsilon CB_{н.п}$ – єдиний соціальний внесок за найманих працівників; $\epsilon CB_{п.з}$ – єдиний соціальний внесок за підприємця на загальній систе-

мі; $ЄСВ_{п.с}$ – єдиний соціальний внесок за підприємця на спрощеній системі.

Здійснюючи розрахунки, ми виходили з того, що суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи є законослухняними громадянами, які декларують усі свої доходи і сплачують усі належні суми податків. Крім того, ми зважали на те, що єдиний соціальний внесок за приватного підприємця на загальній системі, якщо його дохід перевищує 15 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб, розраховується відповідно до п. 4 ст. 1 Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 № 2464-VI, виходячи не з його фактичного доходу, а з максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, що являє собою максимальну суму доходу застрахованої особи, яка дорівнює 15 розмірам прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом¹. Щодо суб'єктів малого підприємництва, які користуються спрощеною системою оподаткування, то ми спиралися на припущення, що вони сплачують мінімальний страховий внесок. Такі припущення суттєво позначаються на умовах переходу із загальної системи оподаткування на спрощену. Якщо ж вважати, що перебуваючи на цій системі оподаткування, суб'єкти малого підприємництва не декларують реальних доходів і сплачують мінімальний страховий внесок, то умовою їх переходу із загальної системи оподаткування на спрощену буде перевищення сумою податку на доходи фізичних осіб величини єдиного податку.

Умова переходу суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб із загальної системи оподаткування на спрощену, що не передбачає сплати ПДВ (ставки 5 і 10 %), має вигляд:

$$ЄСВ_{п.с} + ЄП \leq ПДВ + ЄСВ_{п.з} + ПДФО. \quad (3.5)$$

Аналіз табл. 3.37 дає змогу зробити такі висновки.

1. Загальна система оподаткування для фізичних осіб – підприємців є дуже обтяжливою. Необхідність сплачувати від 15 до 24,6 % від валового доходу у вигляді податків (рядок 24) – вагомий стимул або до зниження доходів і тінізації заробітних плат найманих працівників, або до переходу на спрощену систему оподаткування. Ліквідація останньої надзвичайно ускладнила б для фізичних осіб – підприємців легальне ведення прибуткової діяльності.

¹ Законом України від 08.07.2011 максимальну величину бази нарахування єдиного внеску встановлено на рівні 17 розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

2. Істотна різниця в рівнях податкового навантаження на платників єдиного податку II і III груп (не платників ПДВ) може бути виправданою і справедливою лише в тому разі, коли йдеться про платників із різними обсягами валового доходу та параметрами економічної діяльності. Для платників, що провадять діяльність за однакових умов, відрізняючись лише видом економічної діяльності (платники з обсягом доходу до 1 млн грн сплачуватимуть єдиний податок за ставкою 3 % від обсягу доходу лише в тому разі, якщо вони займаються діяльністю, на яку не поширюється спрощена система оподаткування, що передбачає сплату єдиного податку за ставками від 2 до 20 % мінімальної зарплати), різниця в рівнях податкового навантаження є несправедливою й такою, що викривлюватиме їх рішення стосовно вибору виду економічної діяльності.

3. Для легалізації економіки реформування спрощеної системи оподаткування, на якій перебувають фізичні особи – підприємці, може мати такі наслідки: а) зменшення стимулів для приховування доходів унаслідок значного підвищення граничного доходу, який дає змогу перебувати на спрощеній системі оподаткування, та диференціації оподаткування для різних категорій фізичних осіб – підприємців; б) поява нових стимулів до тінізації діяльності внаслідок розширення переліку видів діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування, а також запровадження обмежень щодо видів діяльності, котрі можуть бути віднесені до тієї або іншої категорії платників єдиного податку; в) зростання стимулів до зниження граничного річного доходу з метою одержання підстав для сплати єдиного податку за ставкою, встановленою у відсотках від мінімальної заробітної плати, внаслідок значних відмінностей у податковому навантаженні на платників, що належать до другої і третьої груп.

Аналізуючи податкове навантаження на юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, варто зауважити, що вперше за роки існування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності підвищення податкового навантаження на цих суб'єктів відбулося у 2004 р., коли вони, як і фізичні особи – підприємці, втратили право сплачувати єдиний податок у рахунок внесків до Пенсійного фонду України. У результаті податкове навантаження на зазначених суб'єктів, що вимірюється за показником частки податків у виручці від реалізації без ПДВ, зросло з 14 до 17,9 %, із 17 до 27,3 % і з 21 до 37,7 % залежно від частки витрат на оплату праці (відповідно 20, 40 і 60 %) для юридичних осіб, що сплачують податок за ставкою 6 %, і з 10 до 12,2, 18,6 і 25 % залежно від частки витрат на оплату праці у виручці для осіб, які сплачують податок за ставкою 10 % (табл. 3.38).

Таблиця 3.38

**Податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб
(до реформування спрощеної системи оподаткування), грн**

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи				
		A	B	V	Г	Е
		(Річний дохід 504 000 грн)		(Річний дохід 936 000 грн)		
1	Виручка від реалізації	42 000	42 000	42 000	78 000	78 000
	у тому числі:					
1.1	ПДВ	7 000	7 000	7 000	13 000	13 000
1.2	виручка без ПДВ	35 000	35 000	35 000	65 000	65 000
2	Податковий кредит (ряд. 4.1 · 0,20)	4 200	3 150	1 750	7 800	5 850
3	ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	2 800	3 850	5 250	5 200	7 150
4	Витрати, всього	28 000	29 750	29 750	52 000	55 250
	у тому числі:					
4.1	матеріальні витрати	21 000	15 750	8 750	39 000	29 250
	Частка фонду оплати праці у виручці без ПДВ, %	20	40	60	20	40
4.2	Фонд оплати праці	7 000	14 000	21 000	13 000	26 000
5	Нарахування на фонд оплати праці					
5.1	(ставка 32 %)	2 240	4 480	6 720	4 160	8 320
5.2	(ставка 36,8 %)	2 576	5 152	7 728	4 784	9 568
6	Сума єдиного податку (ставка 6 %)	2 100	2 100	2 100	3 900	3 900
7	Сума податків при спрощеній системі у 2004 р. (ставка 6 %) [ряд. 3 + ряд. 5.1 – ряд. 6 · 42 % / 100 % + ряд. 6]	6 258	9 548	13 188	11 622	17 732
8	Сума єдиного податку (ставка 10 %)	3 500	3 500	3 500	6 500	6 500

Продовження табл. 3.38

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи					
		А	Б	В	Г	Е	
		(Річний дохід 504 000 грн)					
9	Сума податків при спрощеній системі у 2004 р. (ставка 10 %) (ряд. 5.1 – ряд. 8 · 42 % / 100 % + ряд. 8)	4 270	6 510	8 750	7 930	12 090	16 250
10	Сума податків при спрощеній системі до 2004 р. (ставка 6 %) (ряд. 3 + ряд. 6)	4 900	5 950	7 350	9 100	11 050	13 650
11	Податкове навантаження до 2004 р. (ставка 6 %), % (ряд. 10 / ряд. 1.2)	14,0	17,0	21,0	14,0	17,0	21,0
12	Податкове навантаження у 2004 р. (ставка 6 %), % (ряд. 7 / ряд. 1.2)	17,9	27,3	37,7	17,9	27,3	37,7
13	Податкове навантаження до 2004 р. (ставка 10 %), % (ряд. 8 / ряд. 1.2)	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
14	Податкове навантаження у 2004 р. (ставка 10 %), % (ряд. 9 / ряд. 1.2)	12,2	18,6	25,0	12,2	18,6	25,0
15	Сума податків при спрощеній системі у 2011 р. (ставка 6 %) (ряд. 3 + ряд. 5.2 + ряд. 6 · 43 % / 100 %)	6 279	9 905	13 881	11 661	18 395	25 779
16	Податкове навантаження у 2011 р. (ставка 6 %), %	17,9	28,3	39,7	17,9	28,3	39,7
17	Сума податків при спрощеній системі у 2011 р. (ставка 10 %) (ряд. 5.2 + ряд. 8 · 43 % / 100 %)	4 081	6 657	9 233	7 579	12 363	17 147
18	Податкове навантаження у 2011 р. (ставка 10 %), %	11,7	19,0	26,4	11,7	19,0	26,4
19	Єдиний податок (3 %)	1 050	1 050	1 050	1 950	1 950	1 950
20	Сума податків при спрощеній системі (ставка 3 %) (ряд. 3 + ряд. 5.2 + ряд. 19)	6 426	10 052	14 028	11 934	18 668	26 052
21	Єдиний податок (5 %)	1 750	1 750	1 750	3 250	3 250	3 250

Закінчення табл. 3.38

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи					
		А	Б	В	Г	А	Е
		(Річний дохід 504 000 грн)					(Річний дохід 936 000 грн)
22	Сума податків при спрощеній системі (ставка 5 %) (ряд. 5.2 + ряд. 21)	4 326	6 902	9 478	8 034	12 818	17 602
23	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка 3 %) із спрощеної системи (ставка 6 %) (ряд. 21 – ряд. 24)	-147	-147	-147	-273	-273	-273
24	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка 5 %) із спрощеної системи (ставка 10 %) (ряд. 22 – ряд. 26)	-245	-245	-245	-455	-455	-455

Складено за розрахунками автора.

З 2011 р. підвищення податкового навантаження на юридичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування пов'язане із запровадженням єдиного соціального внеску, що справляється за ставкою в розмірі від 36,7 до 49,7 % заробітної плати найманих працівників. Під впливом цього фактора податкове навантаження зросло з 27,3 до 28,3 % та з 37,7 до 39,7 % залежно від частки витрат на оплату праці (відповідно 40 і 60 %) для юридичних осіб, що сплачують податок за ставкою 6 %, і з 18,6 до 19 % та з 25 до 26,4 % для осіб, які сплачують податок за ставкою 10 %.

У 2012 р., після реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, умови оподаткування суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб зазнали радикальних змін.

Для тих суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які були платниками єдиного податку й у 2011 р., 2012 р. податкове навантаження формувалося під впливом двох факторів – зниження ставок єдиного податку з 6 і 10 % до 3 і 5 % та переходу від сплати єдиного податку лише в розмірі його частини (43 %), що підлягала перерахуванню до місцевих бюджетів (відповідно до п. 3 підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України), до сплати в повному розмірі. Як свідчить табл. 3.38 (рядки 23 і 24), останній фактор вирішально вплинув на розмір єдиного податку у 2012 р., призвівши до його зростання та втрат платників.

Для тих суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які до 2012 р. сплачували податки на загальних засадах, а з 2012 р. одержали можливість перейти на спрощену систему оподаткування завдяки збільшенню з 1 млн до 20 млн грн граничного обсягу доходу, що дає право перебувати на такій системі оподаткування, важливо розглянути отримані вигоди (втрати) від такого переходу (табл. 3.39).

Порівнюючи формули розрахунку суми податків, які суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи повинні сплатити, перебуваючи на загальній і спрощеній системах оподаткування (ставки 3 і 7 %), можна так записати умову переходу таких суб'єктів малого підприємництва із загальної системи оподаткування на спрощену:

– сума податків на загальній системі:

$$ПДВ + \sum \epsilon СВ + ПП; \quad (3.6)$$

– сума податків на спрощеній системі:

$$ПДВ + \sum \epsilon СВ + \epsilon П; \quad (3.7)$$

– умова переходу:

$$ПДВ + \sum \epsilon СВ + \epsilon П \leq ПДВ + \sum \epsilon СВ + ПП, \quad \text{або} \quad \epsilon П \leq ПП, \quad (3.8)$$

де $ПП$ – податок на прибуток підприємств.

Таблиця 3.39

**Наслідки переходу суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб
із загальної системи оподаткування на спрощену, грн**

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи					
		А	Б	В	Г	Д	Е
		(річний дохід 1 440 000 грн)	(річний дохід 1 440 000 грн)	(річний дохід 4 320 000 грн)	(річний дохід 4 320 000 грн)	(річний дохід 14 400 000 грн)	(річний дохід 14 400 000 грн)
1	Виручка від реалізації у тому числі:	120 000	120 000	360 000	360 000	1 200 000	1 200 000
1.1	ПДВ	20 000	20 000	60 000	60 000	200 000	200 000
1.2	виручка без ПДВ	100 000	100 000	300 000	300 000	1 000 000	1 000 000
2	Податковий кредит (<i>ряд. 4.1 + ряд. 4.4</i>) · 0,2)	7 800	14 740	23 400	44 220	78 000	147 400
3	ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету	12 200	5 260	36 600	15 780	122 000	52 600
4	Витрати, всього, у тому числі:	73 200	86 012	219 600	258 036	732 000	860 120
4.1	матеріальні витрати	30 000 (30 %)	66 000 (66 %)	90 000 (30 %)	198 000 (66 %)	300 000 (30 %)	660 000 (66 %)
4.2	оплата праці	25 000 (25 %)	9 000 (9 %)	75 000 (25 %)	27 000 (9 %)	250 000 (25 %)	90 000 (9 %)
4.3	нарахування на фонд оплати праці (ставка 36,8 %)	9 200	3 312	27 600	9 936	92 000	33 120
4.4	інші операційні витрати	9 000 (9 %)	7 700 (7,7 %)	27 000 (9 %)	23 100 (7,7 %)	90 000 (9 %)	77 000 (7,7 %)
5	Прибуток	26 800	13 988	80 400	41 964	268 000	139 880
6	Норма рентабельності, %	36,6	16,3	36,6	16,3	36,6	16,3

Продовження табл. 3.39

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи					
		А	Б	В	Г	Д	Е
		(річний дохід 1 440 000 грн)		(річний дохід 4 320 000 грн)		(річний дохід 14 400 000 грн)	
7	Сума податку на прибуток						
7.1	ставка 23 %	6 164	3 217,2	18 492	9 651,7	61 640	32 172,4
7.2	ставка 21 %	5 628	2 937,5	16 884	8 812,4	56 280	29 374,8
7.3	ставка 19 %	5 092	2 657,7	15 276	7 973,2	50 920	26 577,2
8	Сума податків і зборів (загальна система)						
8.1	(ряд. 3 + ряд. 4.3 + ряд. 7.1)	27 564	11 789,2	82 692	35 367,7	275 640	117 892,4
8.2	(ряд. 3 + ряд. 4.3 + ряд. 7.2)	27 028	11 509,5	81 084	34 528,4	270 280	115 094,8
8.3	(ряд. 3 + ряд. 4.3 + ряд. 7.3)	26 492	11 229,7	79 476	33 689,2	264 920	112 297,2
9	Єдиний податок (5 %) (ряд. 1.2 · 5 % / 100 %)	5 000	5 000	15 000	15 000	50 000	50 000
10	Сума податків при спрощеній системі (ставка 5 %) (ряд. 4.3 + ряд. 9)	14 200	8 312	42 600	24 936		
11	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 5 %) із загальної						
I		+13 364	+3 477,2	+40 092	+10 431,7		
II		+12 828	+3 197,5	+38 484	+9 592,4		
III		+12 292	+2 917,7	+36 876	+8 753,2		
12	Єдиний податок (ставка 3 %)	3 000	3 000	9 000	9 000		
13	Сума податків при спрощеній системі (ставка 3 %) (ряд. 3 + ряд. 4.3 + ряд. 12)	24 400	11 572	73 200	34 716		

Закінчення табл. 3.39

№ з/п	Показники	Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи							
		А	Б	В	Г	А	Е		
		річний дохід 1 440 000 грн		річний дохід 4 320 000 грн		річний дохід 14 400 000 грн			
14	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка ЄП 3 %) із загальної системи								
I		+3 164	+217,2	+9 492	+651,7				
II		+2 628	-62,5	+7 884	-187,6				
III		+2 092	-342,3	+6 276	-1 026,8				
15	Єдиний податок (ставка 10 %)					100 000	100 000		
16	Сума податків (ряд. 4.3 + ряд. 15)					192 000	133 120		
17	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка 10 %) із загальної								
I						83 640	-15 227,6		
II						78 280	-18 025,2		
III						72 920	-20 822,8		
18	Єдиний податок (7 %)					70 000	70 000		
19	Сума податків при спрощеній системі (ряд. 3 + ряд. 4.3 + ряд. 18)					284 000	155 720		
20	Виграш (втрати) від переходу на спрощену систему (ставка 7 %) із загальної								
I						-8 360	-37 827,6		
II						-13 720	-40 625,2		
III						-19 080	-43 422,8		

Складено за розрахунками автора.

Умова переходу суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб із загальної системи оподаткування на спрощену, що не передбачає сплати ПДВ (ставки 5 і 10 %), має вигляд:

$$\text{ЄП} \leq \text{ПДВ} + \text{ПП}. \quad (3.9)$$

Аналіз таблиці дає змогу зробити такі висновки.

1. Якщо перехід із загальної системи оподаткування на сплату єдиного податку за ставкою 5 % (зі сплатою ПДВ у складі єдиного податку) вигідний для всіх суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб за будь-якого рівня ставки податку на прибуток (рядок 11), то перехід на сплату єдиного податку за ставкою 3 % (рядок 14), що передбачає також сплату ПДВ за ставкою 20 %, дає змогу економити на податках лише при ставці податку на прибуток в обсязі 23 %. Після її зниження до 21 і 19 % економити на податках зможуть лише суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи з високою нормою рентабельності (у нашому прикладі – 36,6 %) і великими витратами на оплату праці, тоді як податкове навантаження на підприємства з нижчою нормою рентабельності й витратами на оплату праці на спрощеній системі буде вищим, ніж на загальній.

2. Перехід із загальної системи оподаткування на сплату єдиного податку за ставкою 10 % (зі сплатою ПДВ у складі єдиного податку) є вигідним за будь-якого рівня ставки податку на прибуток для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб із високим рівнем рентабельності й невисокою часткою матеріальних витрат у виручці та, відповідно, вищою часткою доданої вартості і не вигідним – для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб з низьким рівнем рентабельності і високою часткою матеріальних витрат у виручці (рядок 17).

ПЕРСПЕКТИВИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

4.1. ОБҐРУНТУВАННЯ ПРОПОЗИЦІЙ ЩОДО ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ В КОНТЕКСТІ ОПТИМІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

Проведене дослідження показало, що і порівняно високий рівень податкового коефіцієнта в Україні, і високий рівень імпліцитної ставки податків на працю зумовлені передусім високою ставкою єдиного соціального внеску (ЄСВ). Відтак її зниження і зміна пропорції розподілу тягаря цього внеску між роботодавцями і робітниками становить першорядну умову оптимізації податкового навантаження в Україні. Крім того, зниження ставки ЄСВ є необхідною умовою детінізації заробітної плати та економіки загалом і внаслідок цього – зростання надходжень до державних Пенсійного фонду України та фондів соціального страхування, а також надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів.

Проте, визначаючи рівень зниження ставки ЄСВ, необхідно брати до уваги, що масштаби детінізації заробітної плати передбачити дуже важко. До того ж така детінізація відбуватиметься з певним часовим лагом, про що свідчить досвід Російської Федерації, де з 1 січня 2005 р. ставка єдиного соціального податку (ЄСП) була зменшена на 9,6 в. п. (з 35,6 до 26 %). Це дало позитивний ефект у вигляді зниження рівня тінізації заробітної плати, завдяки чому частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП зростає з 3,4 % у 2004 р. до 4,3 % у 2009 р., а частка ЄСП у ВВП – з 2 % у 2005 р. до 2,5 % у 2009 р. (табл. 4.1). Однак, по-перше, частка податків та внесків на соціальні цілі у ВВП у 2009 р. не досягла рівня 2004 р.; по-друге, позитивні зміни у рівні надходжень відбувалися з лагом в

Таблиця 4.1

Динаміка надходжень до консолідованого бюджету РФ

Показники	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податки і внески на соціальні цілі, млрд руб.	1 167,3	1 178,1	1 441,3	1 980,8	2 113,2	2 300,5	-
у тому числі ЄСП	-	436,5	614,2	782,5	811,9	976,0	45,7
Страхові внески на обов'язкове соціальне страхування, млрд руб.		-	-	-	-	-	2 477,1
Податок на доходи фізичних осіб, млрд руб.	574,5	707,1	930,4	1 266,6	1 666,3	1 665,8	1 790,5
ВВП, млрд руб.	17 048,0	21 609,8	26 917,2	33 247,5	41 276,8	38 786,4	44 939,2
Частка податків і внесків на соціальні цілі у ВВП, %	6,8	5,5	5,4	6,0	5,1	5,9	-
у тому числі ЄСП	-	2,0	2,3	2,4	2,0	2,5	0,1
Частка страхових внесків на обов'язкове соціальне страхування у ВВП, %	-	-	-	-	-	-	5,5
Частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП, %	3,4	3,3	3,5	3,8	4,0	4,3	4,0

Складено і розраховано за: Російський статистический ежегодник. 2011. – М.: Росстат, 2011. – С. 307, 577–578.

один рік; по-третє, масштабної детінізації заробітної плати так і не сталося. Як наслідок, починаючи з 2005 р. дотації з федерального бюджету позабюджетним фондам на покриття дефіциту зросли більш ніж у 10 разів. По Пенсійному фонду дисбаланс коштів набув найкритичніших значень: якщо у 2004 р. дотації становили тільки 6 % видатків фонду, а решту забезпечували надходження ЄСП, то у 2006 р. ситуація принципово змінилася – вже 54 % видатків фонду дотувалися з бюджету¹.

Зазначене свідчить про те, що зниження ставки ЄСВ повинно супроводжуватися запровадженням потужних компенсаторів, про тимчасовий характер яких мають бути поінформовані платники податків у процесі масштабної роз'яснювальної кампанії. Крім того, кроки, які здійснюватимуть уряд і бізнес на шляху детінізації заробітної плати, повинні стати предметом взаємних домовленостей, формалізованих через укладання угоди між урядом і роботодавцями.

Аналіз шляхів розв'язання проблеми компенсаторів зниження ставок платежів до соціальних фондів у зарубіжних країнах засвідчив, що дедалі частіше такими компенсаторами стають екологічні податки, у тому числі ресурсні й рентні платежі. Ці податки зумовлюють так званий подвійний дивіденд (подвійну вигоду): зменшують соціальні втрати від забруднення навколишнього природного середовища і дають змогу знизити ставки деформуючих податків (передусім на доходи) та соціальних платежів.

Зміни в оподаткуванні, спрямовані на отримання подвійної вигоди, здійснювалися у процесі так званих зелених податкових реформ у Великобританії, Данії, Німеччині, Італії, Нідерландах, Австрії, Швеції, Фінляндії. Зазначені реформи передбачали запровадження нових, а також підвищення ставок чинних екологічних податків, посилення екологічної спрямованості деяких податків на споживання задля зменшення шкідливого впливу діяльності людини на довкілля.

Крім “озеленення” податкових систем, проведені реформи передбачали розв'язання ще однієї проблеми – реформування податків на працю, передусім платежів до соціальних фондів, і використання додаткових надходжень від екологічних податків для компенсації втрат від зменшення таких платежів. У підсумку такі податкові реформи отримали назву еколого-трудових (eco-labor tax reform).

¹ Налоговая политика: теория и практика : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуrows и др. ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 165.

Найдинамічніше екологічне оподаткування розвивалось у 1990–1994 рр. Його частка у ВВП зростала й у 1995–1999 рр. Так, у 1999 р. частка екологічних податків у країнах Європейського Союзу становила в середньому 2,9 % ВВП порівняно з 0,5 % у 1980 р. і 2,7 % у 1995 р. Найвища частка цих податків спостерігалася в Данії (5,2 %), на Мальті й у Словенії (4,1 %), найнижча – в Естонії (1,7 %). Протягом 2000–2010 рр. середнє значення частки екологічних податків у ВВП у країнах ЄС зменшилося з 2,8 до 2,6 %, у тому числі в Данії – з 4,7 до 4, на Мальті – з 3,6 до 3,2, у Словенії – зросло з 2,9 до 3,6 %¹.

Зниження частки екологічних податків у ВВП у багатьох європейських країнах є результатом суперечливих наслідків розвитку екологічного оподаткування, пов'язаних із можливістю негативного впливу цих податків на темпи економічного зростання. Це свідчить про обмежені можливості розвитку екологічного оподаткування та його використання як компенсатора зменшення ставок платежів до соціальних фондів. Натомість у пошуках компенсаторів уряди окремих країн дедалі частіше звертаються до податків на споживання.

Зокрема, у Бельгії відбувається дискусія щодо підвищення стандартної ставки ПДВ із 21 до 22 % у 2013 р. одночасно зі зниженням ставки соціальних платежів для роботодавців, яка є доволі високою. Ініціатори податкової реформи вважають, що такі заходи дадуть змогу підвищити конкурентоспроможність економіки країни, забезпечивши відновлення зростання ВВП².

У Франції також дискутується необхідність реформування ПДВ: із січня 2014 р. підвищення стандартної ставки податку з 19,6 до 20 % та його зниженої ставки з 7 до 10 % одночасно зі зменшенням іншої зниженої ставки податку з 5,5 до 5 % (щодо продуктів харчування, послуг готелів тощо). Зазначена податкова трансформація, як і в Бельгії, розглядається як “фіскальна компенсація” послаблення навантаження соціаль-

¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – P. 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>; EU VAT Rates // International VAT services [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.

² Belgium 1 % VAT rate increase to 22 % in 2013 // International VAT services. – 2012. – 6 Nov. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/belgium-1-vat-rate-increase-to-22-in-2013.html>.

них платежів на роботодавців із метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки¹.

В Україні для компенсації зниження ставки ЄСВ можуть бути використані такі податки, як екологічний, плата за користування надрами, а також податки на споживання – ПДВ і акцизний податок.

Проведене дослідження ефективності справляння в Україні ресурсних і рентних платежів, метою якого було визначення шляхів повнішого вилучення державою створеної на видобувних підприємствах природної ренти, показало, що сумарний обсяг недоплат до бюджету природної ренти за 2006–2011 рр. становив 77,9 млрд грн, у тому числі підприємствами, що видобувають інші корисні копалини, ніж паливно-енергетичні, – 57,7 млрд грн, а підприємствами, що видобувають вуглеводні, – 20,2 млрд грн. З урахуванням того, що загальний обсяг доходів бюджету від природної ренти² дорівнював за цей період 68,5 млрд грн, встановлено, що доходи від природної ренти розподілялися між власниками видобувних підприємств та державою у пропорції 52 : 46. Виходячи зі співвідношення між доходами бюджету від рентних платежів та всім обсягом природної ренти, зроблено висновок, що для ефективного вилучення природної ренти в Україні ставки рентних платежів необхідно збільшити у середньому в 2,7 раза, що свідчить про значний потенціал використання таких платежів як компенсаторів зниження ставки ЄСВ.

Поглиблений аналіз ефективності справляння плати за користування надрами при видобуванні залізної руди, а також рентної плати за нафту і природний газ, які видобуваються в Україні, засвідчив, що найбільші обсяги природної ренти залишаються у підприємств, котрі видобувають залізну руду (табл. 4.2). Тому основні зусилля з реформування механізму

¹ France raises standard VAT rate from 19.6% to 20% // International VAT services. – 2012. – 6 Nov. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/france-raises-standard-vat-rate-from-196-to-20.html>.

² В Україні до доходів бюджету, які за своєю суттю є доходами від природної ренти, що отримують видобувні підприємства, можна віднести: 1) податок на прибуток підприємств (в частині перевищення нормативної рентабельності); 2) плату за користування надрами; 3) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (відповідно до Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI з 2011 р. збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, врахований у ставках плати за користування надрами); 4) надходження коштів від продажу спеціальних дозволів на користування надрами та збору за видачу таких дозволів; 5) рентну плату за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні.

Таблиця 4.2

Динаміка сум природної ренти, що виникає при видобутку основних видів корисних копалин, та її розподілу в Україні, млрд грн

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Сума природної ренти	10,4	14,4	33,4	36,8	54,2	72,4
залізна руда	1,3	2,2	10,6	2,6	13,4	23,8
нафта	7,2	7,6	12,3	9,2	10,7	14,8
газ	1,9	4,6	10,4	25,0	30,1	33,8
Природна рента, вилучена до бюджету	4,8	6,8	10,3	6,7	10,9	19,9
за рахунок рентних платежів	4,7	6,3	8,3	6,5	9,1	16,3
залізна руда	0,2	0,2	0,3	0,4	0,6	0,6
нафта	3,4	4,8	6,2	4,1	5,3	11,8
газ	1,0	1,2	1,7	2,0	3,2	3,9
за рахунок податку на прибуток	0,1	0,5	2,0	0,2	1,7	3,6
залізна руда	0,1	0,5	2,0	0,2	1,7	3,6
нафта	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
газ	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Перерозподілена через механізм ціноутворення природна рента з видобутку природного газу для населення	0,8	3,2	8,2	21,5	24,5	27,2
Природна рента, що залишилась у користувачів надрами та покупців видобутої продукції за винятком домогосподарств України	4,9	4,5	14,9	8,6	18,8	25,4
залізна руда	1,0	1,5	8,3	2,0	11,1	19,6
нафти	3,8	2,8	6,1	5,1	5,4	3,0
газу	0,1	0,2	0,5	1,5	2,4	2,8

Складено за розрахунками авторів.

справляння рентних платежів повинні спрямовуватися на вдосконалення оподаткування видобутку залізної руди.

У травні 2012 р. до Податкового кодексу України внесено зміни, які передбачали встановлення плати за видобуток руди залежно від її вартості.

Вартість розраховується за більшою з таких її величин:

1. За фактичними цінами реалізації. У разі обчислення вартості видобутої залізної руди за фактичними цінами реалізації вартість одиниці встановлюється платником за величиною суми доходу,

отриманого (нарахованого) в податковому (звітному) періоді та обсягу (кількості) видобутої залізної руди. Сума доходу, отриманого (нарахованого) від реалізації залізної руди, зменшується на суму витрат платника, пов'язаних із її доставленням (перевезенням, транспортуванням) до споживача.

2. За розрахунковою вартістю одиниці залізної руди, виходячи з обсягу витрат, коефіцієнта рентабельності гірничодобувного підприємства та оцінки запасів корисних копалин на ділянці надр, здійсненої відповідними державними органами.

За новими законодавчими нормами плата за видобуток залізної руди є такою:

- за видобуток багатой залізної руди – 3,5 % від вартості, але не менше 11,45 грн за тонну видобутих корисних копалин;
- за видобуток залізної руди для збагачення із вмістом заліза більше 20 % – 2,7 % від вартості, але не менше 3,64 грн за тонну видобутих корисних копалин;
- за видобуток залізної руди для збагачення із вмістом магнетитового заліза менше 20 % – 1,5 % від вартості, але не менше 0,89 грн за тонну видобутих корисних копалин.

Очевидним позитивним аспектом нових законодавчих норм є встановлення адвалорної ставки, що дасть змогу прив'язати плату за надра до вартості корисних копалин та в автоматичному режимі коригувати її розмір відповідно до економічних вигід, які отримують користувачі надр.

До негативних моментів слід віднести низький розмір специфічних ставок. Якщо до змін специфічна ставка визначалася за одиницю погашених запасів, то з липня 2012 р. ставка встановлена за одиницю видобутих корисних копалин, тобто готової продукції. Враховуючи, що вміст заліза в сирій руді становить 30 %, а у товарній руді – 62 %, середньозважена специфічна ефективна ставка зменшилася вдвічі відносно попереднього рівня (табл. 4.3).

Порівняння розмірів плати за видобуток залізної руди в Україні та в інших країнах не дало однозначних результатів. Зокрема, в умовах однакової якості залізної руди плата у Бразилії є меншою в 9 разів за відповідну плату в Австралії. Особливості нарахування та розміри плати, а також якість залізної руди в основних шести країнах, де вона видобувається, відображено в табл. 4.3.

Серед названих країн розміри плати в Україні, встановлені як у відсотках від вартості, так і в абсолютних показниках у перерахунку на тонну сировини із вмістом заліза 62 %, є одними з найнижчих. Зокрема,

Таблиця 4.3

Розміри плати за видобуток залізної руди в окремих країнах світу

Країна	Дата набуття чинності законодавством, яким запроваджується відповідна ставка	Ставка згідно із законодавством	Ставка в перерахунку на гривні за 1 т сирової руди	Вміст заліза у сирій руді	Ставка в перерахунку на гривні за 1 т товарної руди із вмістом заліза 62 %
Австралія	01.07.2012	22,5 % від прибутку	85,9	62,0	85,9
Бразилія	01.01.1991	2 % чистого доходу від реалізації + 50 % від цієї суми за оренду земельної ділянки (якщо вона не перебуває у власності підприємства)	10,3–15,4	62,0	10,3–15,4
Китай	01.02.2011	80 % від базової ставки, що становить від 2 до 30 юанів за 1 т	2,0–30,5	31,3	7,0–33,2
Індія	01.08.2009	10 % від вартості продукції, визначеної за індикативними цінами уряду	42,5	58,0	45,5
Росія (Лебединський ГЗК)	01.01.2002	4,8 % від собівартості видобутої сировини	9,7	35,9	18,1
Україна (специфічна ставка)	13.01.2012–01.07.2012	Встановлюється у гривнях за 1 т погашених корисних копалин: 0,89 грн – для залізної руди для збагачення із вмістом заліза менше 20 %; 3,64 грн – для залізної руди для збагачення; 11,45 грн – для багатішої залізної руди	0,89 3,64 11,45	18,0 30,0 56,0	3,1 7,5 12,3
Україна (специфічна ставка)	01.07.2012	Встановлюється у гривнях за 1 т видобутих корисних копалин: 0,89 грн – для залізної руди для збагачення із вмістом заліза менше 20 %; 3,64 грн – для залізної руди для збагачення; 11,45 грн – для багатішої залізної руди	0,3 1,8 10,3	30,0 56,0	0,89 3,64 11,45

Закінчення табл. 4.3

Країна	Дата набуття чинності законодавством, яким запроваджується відповідна ставка	Ставка згідно із законодавством	Ставка в перерахунку на гривні за 1 т сирової руди		Вміст заліза у сировій руді		Ставка в перерахунку на гривні за 1 т товарної руди із вмістом заліза 62 %				
			2,8	8,4	20,2	18,0	30,0	56,0	9,6	17,3	22,4
Україна (адвалорна ставка)	01.07.2012	Встановлюється у відсотках за 1 т видобутих корисних копалин: 1,5 % – для залізної руди для збагачення із вмістом заліза менше 20 %; 2,7 % – для залізної руди для збагачення; 3,5 % – для багатого залізної руди									

Складено за: *Costa A. V. Use of Sinter-Feed Tailings as Aggregate in Production of Concrete Paving Elements* / A. V. Costa, A. G. Gumieri [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dlisse.info/2010%20papers/128.pdf>; Железная руда // Dragon Capital [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dragon-capital.com/ru/institutional_investors/research/equities /sectors/iron_ore.html; Iron ore market, CIS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hbia.org/PDF_library/IRON%20ORE%20Market%20-%20CIS.pdf; Interim regulation of the people's of China on resource tax / Asian Legal Information Institute [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.asianlii.org/cn/legis/cen/laws/irotprocot633>; China Raises Resources Tax on Iron Ore, Tin, Molybdenum // Bloomberg News. – 2012. – Feb. 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mobile.bloomberg.com/news/2012-02-17/china-raises-resources-tax-on-iron-tin-molybdenum-production>; Годовые отчеты предприятия "Металлоинвест" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://metalloinvest.com/rus/factories/lebedinskii-gok/disclosure-of-information/annual-reports; Value of Minerals // Indian Bureau of Mines \[Електронний ресурс\]. – Режим доступу: http://ibtm.nic.in/valueofminerals.htm](http://metalloinvest.com/rus/factories/lebedinskii-gok/disclosure-of-information/annual-reports; Value of Minerals // Indian Bureau of Mines [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ibtm.nic.in/valueofminerals.htm); Индия // Горная энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mining-enc.ru/i/india>.

якщо в Україні ефективна середньозважена адвалорна ставка плати за видобуток руди в обсязі, еквівалентному тонні руди із вмістом заліза 62 %, становить 17,3 грн за тонну, то в Австралії з 1 липня 2012 р. – 85,9 грн за тонну. Навіть враховуючи більші витрати на подрібнення, сортування, втрати при обробленні, збагачення та агломерацію, адвалорна ставка в Україні в еквіваленті руди із вмістом заліза 62 % не може вп'ятеро відрізнятись від ефективної ставки в Австралії.

Варто зазначити, що в багатьох із розглянутих країн розміри плати за видобуток залізної руди також суттєво недооцінені. Зокрема, у Бразилії та Росії, як і в Україні, власники видобувних підприємств лобіюють стримування зростання плати за видобуток залізної руди, привласнюючи значну частину природної ренти. В Індії та Китаї уряди прагнуть зменшити вартість залізорудної сировини для стимулювання виробництва сталі, необхідної для внутрішніх потреб. Навіть в Австралії полеміка щодо необхідності збільшення плати тривала з 2009 р. У результаті цієї дискусії її було збільшено лише у липні 2012 р. на 30 %, хоча спочатку уряд планував підвищення на 76 %.

Визначити оптимальний розмір рентних платежів для вилучення всієї суми природної ренти в бюджет можна шляхом порівняння показників рентабельності активів залізорудних комбінатів та невидобувних підприємств. Цю рентабельність встановлено через ділення прибутку на середньорічний обсяг активів підприємств. У галузях, не пов'язаних із видобутком корисних копалин, за величину прибутку взято об'єкт до оподаткування за даними декларацій з податку на прибуток підприємств. Натомість прибуток залізорудних комбінатів визначався, виходячи з оцінки прибутку, що мав би утворитися за умов реалізації продукції за ринковими цінами. При цьому враховано, що в Україні як середньозважена внутрішня ціна, так і експортна ціна з 2008 р. були нижчими за середньозважену ціну експорту у світі. Зокрема, якщо у 2006–2008 рр. ціна експорту товарної залізної руди з України становила 92,2, 93,6 та 97,6 % від середньозваженої ціни експорту у світі, то у 2009 р. це співвідношення зменшилося до 74,4, 79,5 та 81,3 % (рис. 4.1).

Різниця могла утворитися за рахунок нижчої якості вітчизняної продукції. Проте різке зменшення відношення вітчизняних експортних цін до світових у 2009–2011 рр. та приріст експорту руди і концентрату з 20,7 млн т у 2007 р. до 34,2 млн т у 2011 р. може свідчити про заниження експортних цін для збільшення обсягів продажу. Очевидно, що таке заниження відбулося в тому числі й за рахунок низьких ставок рентних платежів. Різниця між середньою внутрішньою експортною



Рис. 4.1. Динаміка цін на товарну залізну руду й концентрат в Україні та в світі

Розраховано за даними Державної служби статистики України та International Trade Center [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.trademap.org>.

ціною товарної залізної руди з України також доводить, що видобувні та металургійні підприємства укладають угоди за цінами, нижчими за ринкові.

Отже, не вилучена природна рента, що виникає при видобутку залізної руди, розподіляється між власниками видобувних та металургійних підприємств, а також імпортерами, які купують вітчизняну продукцію за цінами, дещо нижчими за ринкові.

З огляду на це замість статистичних даних про розмір прибутку та вартість видобутої залізородної продукції бралися до уваги їх оцінки. Зокрема, вартість видобутої залізної руди визначалася як добуток кількості видобутої руди й концентратів та ринкової ціни на них. Ринкова ціна визначалася як середньозважена ціна експорту залізної руди та концентрату у світі з коефіцієнтом 0,91 – відношення внутрішньої ціни до середньосвітової ціни експорту, що враховує нижчу якість вітчизняної продукції.

Оцінка прибутку видобувних підприємств, що утворився б за умов реалізації продукції за ринковими цінами, складається з двох чинників:

- 1) чистого прибутку, визначеного на підставі сум нарахованого податку на прибуток за даними декларації з податку на прибуток та ставки податку;
- 2) обсягу втрат, пов'язаних із реалізацію продукції за цінами нижче ринкових, виходячи із середньозваженої ціни експорту у світі, правильного коефіцієнта 0,91, ціни реалізації залізної руди вітчизняного виробництва та обсягів видобутку руди.

Як показник обсягу активів невидобувних підприємств використано дані Державної служби статистики України.

Обсяг активів залізорудних комбінатів було визначено за допомогою даних Агентства з розвитку інфраструктури фондового ринку, бухгалтерської звітності підприємств, що видобувають залізну руду: Криворізького ЗРК, "Сухої балки", Запорізького, Інгулецького, Північного, Південного, Полтавського та Центрального ГЗК.

Враховуючи, що на вказані підприємства припадає близько 83 % обсягу виробництва товарної залізної руди, загальний обсяг активів усіх комбінатів визначено відповідно до цієї пропорції.

Як бачимо з табл. 4.4, рентабельність активів залізорудних комбінатів у 3–12 разів перевищує рентабельність невидобувних підприємств. Варто зауважити, що перелік підприємств, активи яких враховані Державною службою статистики України, не відповідає переліку підприємств, що подають декларацію з податку на прибуток.

Однак це суттєво не впливає на показник рентабельності. Крім того, показник рентабельності невидобувних підприємств необхідний лише для визначення динаміки нормативної рентабельності. Абсолютне значення нормативної рентабельності активів обчислене на підставі показника рентабельності невидобувних підприємств та необхідності забезпечення вищої рентабельності, ніж процентна ставка у національній валюті за депозитами. Різниця між рентабельністю залізорудних комбінатів та нормативною рентабельністю становить понаднормативну рентабельність.

Понаднормативний прибуток визначено як різницю між прибутком, що мав би утворитися за умови реалізації продукції за ринковими цінами, та нормальним прибутком залізорудних комбінатів. Його обсяги становлять від 1,1 млрд грн у 2006 р. до 23,2 млрд грн у 2011 р. Загальна сума природної ренти є сумою сплачених рентних платежів та понад-

Таблиця 4.4

Динаміка рентабельності активів в Україні, %

Показники	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Середнє значення
Рентабельність активів на залізородних комбінатах	20,3	23,2	41,9	15,4	33,0	37,3	28,5
Понаднормативна рентабельність	6,0	8,9	29,7	4,5	20,5	27,0	16,1
Нормативна рентабельність	14,3	14,3	12,2	10,9	12,5	10,3	12,4
Рентабельність невидобувних підприємств	5,6	5,5	3,5	3,3	3,8	3,8	4,3
Довідка							
Процентні ставки у національній валюті:							
за депозитами	7,6	8,2	9,9	14,0	10,3	8,1	9,7
за кредитами без овердрафту	15,1	13,9	17,6	20,5	14,6	15,0	16,1

Складено за розрахунками авторів на підставі даних Державної служби статистики України, Державної податкової служби України, Національного банку України, ДУ "Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України".

нормативного прибутку. Вона дорівнювала від 1,3 млрд грн у 2006 р. до 23,8 млрд грн у 2011 р. (табл. 4.5).

Шляхом ділення наведених сум на обсяги погашених запасів залізної руди визначено специфічну ставку плати за одиницю погашених запасів залізної руди для збагачення із вмістом заліза більше 20 %. У 2006–2011 рр. така ставка мала б становити від 8 до 131,5 грн за тонну на противагу чинним ставкам – 1,4 та 3,3 грн за тонну, враховуючи плату за надра та збір за геологорозвідувальні роботи. Поділивши суму природної ренти на вартість видобутої продукції за ринковими цінами, можна визначити необхідну ставку у відсотках від вартості реалізації товарної руди. Протягом періодів, коли ціни на залізну руду перебували на звичайному рівні (2006–2009 рр.), ставка повинна була дорівнювати 7,5 %, натомість у період цінового буму (2008–2011 рр.) її обсяги мали б зрости до 30 %.

З огляду на викладене варто змінити методика та ставки нарахування плати за користування надрами з метою видобутку залізної руди.

1. Встановити однаковий розмір адвалорної ставки для трьох видів залізних руд у розмірі 5–7 % від її вартості. Цей захід зумовлений такими причинами: 1) рентабельність реалізованої продукції та ак-

Таблиця 4.5

Розрахунок оптимальних розмірів плати, необхідних для вилучення державою природної ренти, що виникає при видобутку залізної руди в Україні

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Вартість видобутої продукції, млрд грн	14,6	17,6	31,1	28,4	53,3	79,7
Прибуток (за умов реалізації за ринковими цінами), млрд грн	3,7	5,1	14,5	7,5	20,7	32,1
нормальний прибуток	2,6	3,1	4,2	5,3	7,8	8,9
понаднормативний прибуток	1,1	1,9	10,3	2,2	12,8	23,2
Обсяг природної ренти, млрд грн	1,3	2,2	10,6	2,6	13,4	23,8
Рентні платежі (плата за надра та збір за геологорозвідувальні роботи), млрд грн	0,2	0,2	0,3	0,4	0,6	0,6
Оцінка обсягу погашених запасів залізної руди, млн т	165,5	175,0	161,8	148,7	175,5	180,9
Доцільний рівень специфічної ставки, грн за 1 т погашених запасів	8,0	12,5	65,7	17,5	76,3	131,5
Доцільний рівень адвалорної ставки, % від вартості готової продукції	7,5	11,0	33,1	7,6	24,1	29,1

Складено за даними декларації з податку на прибуток, розрахунками та оцінками авторів.

тивів у підприємств, котрі видобувають багату залізну руду, та підприємств, які видобувають залізну руду для збагачення, у 2010–2011 рр. була фактично однаковою; 2) чинна методика передбачає ведення окремого обліку результатів діяльності в розрізі окремих родовищ та сортів сирової залізної руди. Це суттєво збільшує витрати на ведення звітності, не кажучи вже про те, що перевірити якість сировини, з якої була вироблена товарна продукція, на практиці майже неможливо.

- З тих самих причин доцільно встановити мінімальний розмір специфічної ставки за видобуток залізної руди на рівні, еквівалентному 3 дол. США за тону товарної руди із вмістом заліза 62 %. Зазначену ставку доцільно прив'язати до цін на залізну руду із вмістом заліза 62 % на найбільшому ринку залізної руди в китайському порту Тяньцзінь за базової ціни 100 дол. США. Чинна методика передбачає

диференціювання ставки за тону залізної руди залежно від якості сировини, з якої вона виготовлена, і не враховує вмісту заліза у товарній руді, що може коливатися від 47 до 67 %.

3. Удосконалити методику розрахунку вартості товарної залізної руди. Зокрема, замість розрахункового методу визначення її вартості доцільно щомісяця офіційно затверджувати мінімальні ціни на різні види товарної залізної руди, як це практикується в Індії. Методика їх розрахунку повинна передбачати зв'язок із котируваннями цін на залізну руду у світі. Індикативні мінімальні ціни також можна прив'язати до цін на найбільшому ринку залізної руди в китайському порту Тяньцзінь.

Аналогічна ситуація з вилученням природної ренти спостерігається у сфері нафто- та газовидобування в Україні. Зокрема, обсяг надходжень від усіх видів рентних платежів за видобуток нафти становив від 3,4 млрд грн у 2006 р. до 11,8 млрд грн у 2011 р. (табл. 4.6). Протягом

Таблиця 4.6

Динаміка рентних платежів за видобуток нафти та конденсату в Україні

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Плата за користування надрами*, млн грн	59	57	135	288	126	487
Рентна плата за нафту та конденсат**, млн грн	3 174	4 489	5 876	3 488	4 888	11 205
Збір за геологорозвідувальні роботи**, млн грн	161	171	180	235	212	0
Збори за видачу спеціальних дозволів*, млн грн	35	63	37	79	96	105
Всього рентних платежів, млн грн	3 429	4 780	6 228	4 091	5 322	11 797
Ціна за тону, грн/т	762	1 086	1 448	1 023	1 478	3 575
Частка вартості*, %	36	46	40	32	35	61
Частка в доходах зведеного бюджету, %	2,0	2,2	2,1	1,4	1,7	3,0

* Оцінка автора.

** Фактичні надходження.

Складено за даними Державної казначейської служби та Державної служби статистики України.

2006–2011 рр. частка рентних платежів за видобуток цих корисних копалин у зведеному бюджеті дорівнювала від 2 % у 2009 р. до 3 % у 2011 р. Проте рентні платежі за видобуток нафти можуть справляти значно помітніший вплив на доходи бюджету за рахунок: а) подальшого зростання цін на нафту та газовий конденсат; б) можливостей збільшення видобутку за рахунок приросту запасів, здебільшого у Чорноморському регіоні; в) вилучення всієї суми природної ренти.

З метою оцінювання ефективності справляння рентних платежів за видобування нафти та конденсату в Україні було проаналізовано фінансові показники діяльності ПАТ “Укрнафта” (яке є основним підприємством з видобутку нафти в Україні) та всіх підприємств, основним видом діяльності яких є видобуток нафти. У першому випадку рентабельність реалізації продукції визначено шляхом ділення прибутку від звичайної діяльності до оподаткування на дохід – виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за вирахуванням ПДВ згідно з даними звіту про фінансові результати. У другому випадку – через ділення об’єкта оподаткування та від’ємного значення об’єкта оподаткування попереднього періоду на обсяг доходів, що враховуються при обчисленні об’єкта оподаткування відповідно до декларації з податку на прибуток. Високий рівень рентабельності встановлений лише у 2006 р. Натомість у 2007–2011 рр., незважаючи на різке зростання цін на нафту, мав місце досить помірний рівень рентабельності (табл. 4.7).

Причини цього явища криються у заниженні цін реалізації нафти. Зокрема, в законі про державний бюджет на 2006 р. було запроваджено коригування ставок рентної плати відповідно до середньозважених цін на нафту в Україні. Це, а також намагання зменшити об’єкт оподаткування податком на прибуток підштовхнуло нафтовидобувні підприємства, зокрема ПАТ “Укрнафта”, до реалізації нафти фіктивним покупцям з метою зменшення її вартості, а отже, рентної плати та податку на прибуток. Лише у 2011–2012 рр. було створено більш-менш реальний механізм протидії зловживанням, пов’язаним із заниженням цін на нафту вітчизняного видобутку (рис. 4.2).

Визначення підходів до аналізу справедливої ціни нафти в Україні дало змогу оцінити природну ренту, пов’язану з її видобутком, на прикладі ПАТ “Укрнафта”. Враховуючи певні витрати на доставлення нафти сорту “Юралс” до кордону з Україною, а також надбавку за якість вітчизняної нафти, вважатимемо, що митна вартість нафти сорту “Юралс” була справедливою ціною вітчизняної нафти у 2006–2011 рр. Справедливу ціну газового конденсату визначимо, виходячи з оцінки урядом

Таблиця 4.7

Динаміка показників діяльності нафтовидобувних підприємств

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
ПАТ "Укрнафта" (звіт про фінансові результати)						
Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування, млн грн	3 182	1 598	1 854	555	3 710	2 703
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без ПДВ, млн грн	10 883	11 341	14 795	12 739	24 315	32 681
Рентабельність реалізації продукції, %	29,2	14,1	12,5	4,4	15,3	8,3
Усі підприємства, основним видом діяльності яких є видобуток нафти (декларація з податку на прибуток)						
Об'єкт оподаткування, млн грн	3 869	2 006	1 435	999	5 566	2 061
Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, млн грн	14 702	11 287	17 486	18 360	38 945	25 729
Від'ємне значення об'єкта оподаткування попереднього періоду, млн грн	1	10	19	357	148	302
Рентабельність реалізації продукції, %	26,3	17,9	8,3	7,4	14,7	9,2

Складено за розрахунками авторів з використанням даних ПАТ "Укрнафта" та Державної податкової служби України.

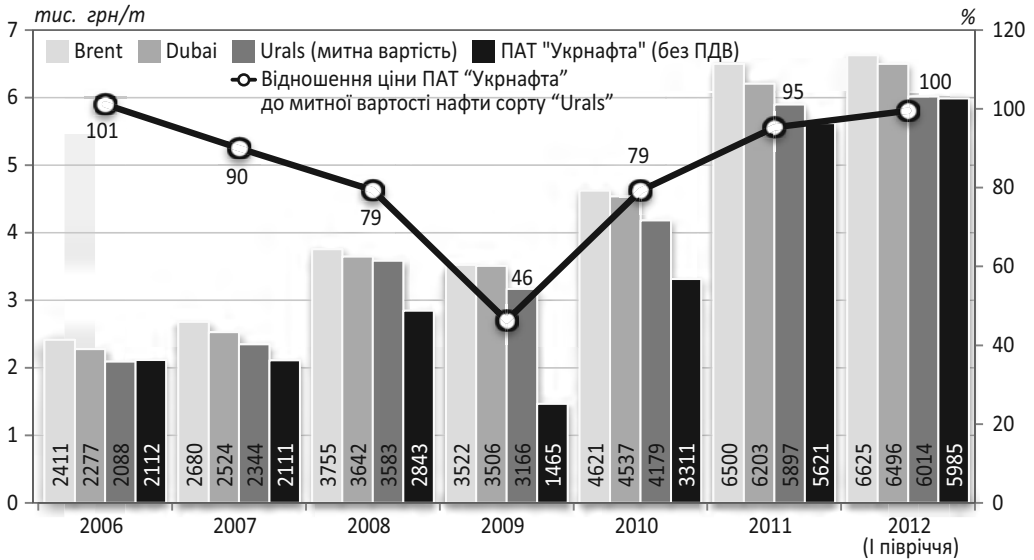


Рис. 4.2. Динаміка цін на нафту

Складено за даними Державної служби статистики України та Crude Oil [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.indexmundi.com/commodities/?commodity>; Інформація про господарську діяльність емітента ПАТ "Укрнафта" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://escrin.nssmc.gov.ua/rpt2188_sect3.aspx.

рівня надбавки за цей товар відносно ціни нафти "Юралс", що становить 47 дол. США / т, або 6,4 %. Середньозважена ринкова ціна нафти та конденсату дорівнювала від 2,2 тис. грн/т у 2006 р. до 6 тис. грн/т у 2011 р. (табл. 4.8).

Обсяг прибутку за одиницю видобутої нафти та конденсату встановлено на підставі нормального рівня рентабельності активів і обсягу балансових активів згідно з даними ПАТ "Укрнафта". До основних видів діяльності цього підприємства, крім видобутку нафти та конденсату, належать видобуток газу, а також роздрібна торгівля нафтопродуктами. Водночас на ПАТ "Укрнафта" припадає близько 70 % видобутку нафти. Зроблено припущення, що обсяг активів ПАТ "Укрнафта", не пов'язаних із видобутком нафти та конденсату, дорівнює обсягу активів, пов'язаних із таким видобутком у решти нафтовидобувних підприємств. Активи ПАТ "Укрнафта" зростали нерівномірно протягом 2006–2011 рр., оскільки їх розміри залежали від прийняття правління відповідних рішень. Тому, виходячи з обсягу активів ПАТ "Укрнафта" на кінець 2005 та 2011 рр., було визначено середньорічний, рівномірно зростаючий обсяг активів,

Таблиця 4.8

Динаміка та структура ринкової ціни нафти та конденсату на прикладі ПАТ “Укрнафта”

Показники	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Ціна нафти та конденсату, <i>грн/т</i>	2 188	2 438	3 679	3 269	4 284	5 999
з них:						
нормальний прибуток	280	338	348	396	595	632
загальні витрати без урахування рентних платежів*	298	370	460	572	710	882
Сума природної ренти, <i>млрд грн</i>	1 610	1 730	2 871	2 301	2 979	4 486
у тому числі:						
сплачені рентні платежі	762	1 086	1 448	1 023	1 478	3 575
не вилучена сума природної ренти	848	643	1 423	1 279	1 501	911

* Оцінка авторів на підставі припущення, що накладні витрати становлять 30 % від прямих витрат. Собівартість у 2011 р. визначено, виходячи з даних річної звітності ПАТ “Укрнафта” ([Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrnafta.com/upload/ukrnafta/content/26/20112804.html>), а у 2006–2010 рр. – за оцінкою авторів; решта показників – розрахунки авторів.

Складено за розрахунками авторів.

що використовуються для видобутку нафти загалом по Україні. Зважаючи на нормальний рівень рентабельності активів, встановлено “нормальний” прибуток при видобутку нафти та конденсату.

Загальні витрати без урахування рентних платежів визначені, спираючись на дані про собівартість нафти. Зокрема, згідно зі звітом ПАТ “Укрнафта” у 2007 р., собівартість видобутку нафти становила 322 грн за одну тону, а в 2011 р. – 767 грн. Зроблено припущення, що темп зростання собівартості, як і у випадку активів, був постійним, а накладні витрати (без урахування рентних платежів) дорівнюють 15 % собівартості. Сума загальних витрат на одну тону нафти без урахування рентних платежів становила від 298 грн у 2006 р. до 882 грн у 2011 р. Шляхом віднімання від середньозваженої ціни нафти та конденсату нормативного прибутку та загальних витрат без урахування рентних платежів визначено суму природної ренти. Різниця між нею та середньозваженим показником рентних платежів за одну тону видобутої нафти та конденсату відображає не вилучену до бюджету суму природної ренти. З урахуванням кількості видобутої нафти та конденсату не вилучена сума природної ренти у 2006–2011 рр. становила близько 40 % усієї суми природної ренти, що виникає при видобутку нафти та конденсату (рис. 4.3).

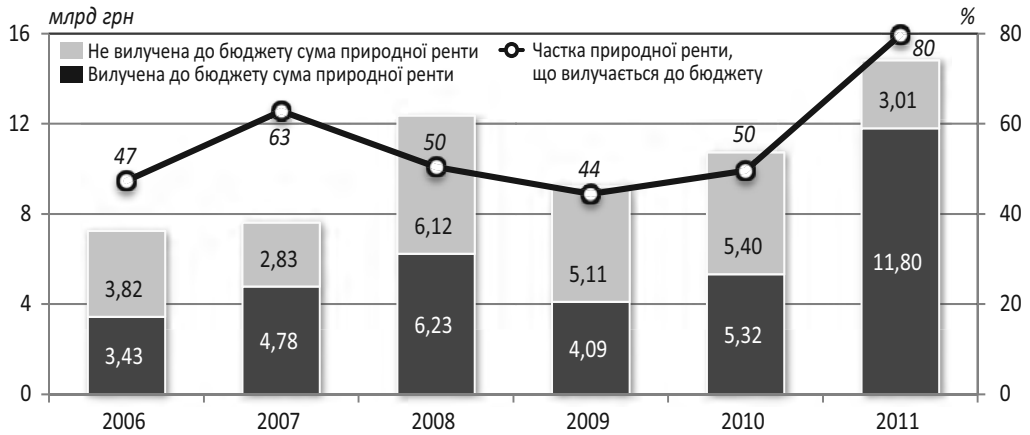


Рис. 4.3. Динаміка ефективності вилучення природної ренти з видобутку нафти та газового конденсату в Україні

Складено за розрахунками авторів.

Варто зауважити, що уряди більшості країн не вилучають усієї суми природної ренти. Зокрема, частка природної ренти, яка вилучається до федерального бюджету Росії, у структурі ціни нафти, яка постачалася до країн далекого зарубіжжя, протягом останніх років становила від 66 до 78 %¹, з них від 72 до 80 % вилучалися у доходи бюджету. Тобто усереднена ставка податку на видобуток корисних копалин (ПВКК), зокрема нафти, у перерахунку на відсоток від отриманих доходів від її реалізації дорівнювала 57 %. У Норвегії до державного бюджету, крім податку на прибуток (28 % для нафтовидобувних компаній), вилучається додатково 50 % від прибутку до оподаткування. Тобто загалом ставка податку на прибуток дорівнює 78 %. Використання цього механізму оподаткування в Україні в умовах структури ціни нафти в ПАТ «Укрнафта» та за незмінності інших умов дало б змогу вилучати близько 92 % обсягу природної ренти, що в перерахунку на відсоток отриманих доходів від реалізації нафти становить у середньому 64 %.

Основні причини невилучення державою всього обсягу природної ренти:

- недосконале податкове законодавство та/або лобіювання власниками видобувних підприємств своїх інтересів у інституційно слаб-

¹ Гурвич Е. Нефтегазовая рента в российской экономике / Е. Гурвич // Вопросы экономики. – 2010. – № 11. – С. 4–25.

кому суспільстві (у разі значної частки не вилученої державою природної ренти);

- цілеспрямована політика уряду, що має на меті збільшення інвестицій у розвідку та видобування нафти в майбутньому у зв'язку з погіршенням умов її видобутку та/або намаганням уникнути вилучення в бюджет “нормального” прибутку, з огляду на те, що краще недоотримати частину природної ренти, ніж вилучити зайве (за умови невеликої частки не вилученої державою природної ренти).

Таким чином, в Україні у короткостроковому періоді доцільно збільшити плату за надра, яка набирає чинності з 2013 р., з 39 та 17 % доходу від реалізації нафти та конденсату, що видобувається з глибини, відповідно, до 5000 м та більше 5000 м, до 55 та 30 %, або запровадити оподаткування прибутку нафтовидобувних підприємств за ставкою 55 %.

Як і стосовно нафти та газового конденсату, основними проблемними питаннями при визначенні природної ренти, що виникає при видобутку природного газу, та необхідного розміру рентних платежів для її вилучення є встановлення фактичної та справедливої ціни на природний газ, а також собівартість його видобутку.

За рівень справедливих цін було взято ціну імпорту природного газу в Україні. Хоча вона більше залежить від політичних, ніж від економічних чинників, брати до уваги ціни на газ у сусідніх країнах вважаємо недоцільним (рис. 4.4). Різниця між справедливою ціною природного газу та сумою нормального прибутку і загальних витрат відображає обсяг природної ренти, що виникає при видобутку природного газу в Україні. Її обсяг коливався від 89 грн у 2006 р. до 1641 грн у 2011 р. за 1 тис. м³ (табл. 4.9).

Отже, з урахуванням обсягів видобутку природного газу в Україні сума природної ренти становила від 1,8 млрд грн у 2006 р. до 33,8 млрд грн у 2011 р. При цьому держава вилучала у вигляді рентних платежів не більше 13 % обсягу природної ренти. Основними отримувачами природної ренти, що не вилучалася до державного бюджету, були:

- населення, котре отримувало природний газ за заниженими цінами (до 90 % природного газу власного видобутку реалізовувалося для потреб населення);
- недержавні видобувні підприємства та частково ПАТ “Укрнафта”, які реалізовували природний газ власного видобутку за ринковими цінами.

Оскільки Україна в особі НКРЕ встановила механізм, що передбачав розрахунок ціни реалізації за формулою “витрати плюс”, за якого ціна на

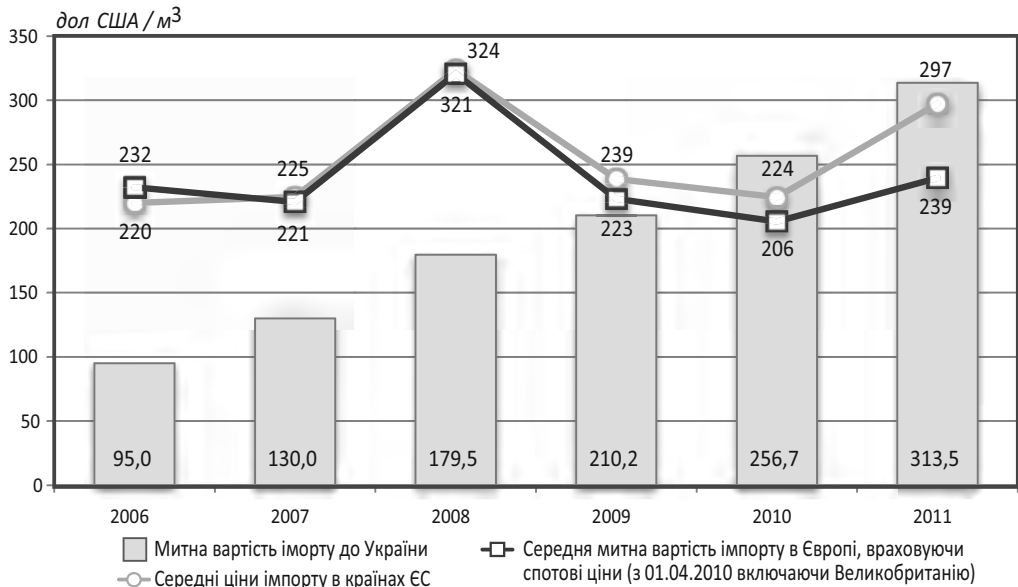


Рис. 4.4. Динаміка ціни імпорту природного газу в Європі, ЄС та Україні

Джерело: дані Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Statistical Review of World Energy, BP, June 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2011/STAGING/local_assets/spreadsheets/statistical_review_of_world_energy_full_report_2012.xlsx; Commodity markets Review Report / World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTDECPROSPECTS/0contentMDK:21574907~menuPK:7859231~pagePK:64165401~piPK:64165026~theSitePK:476883,00.html>.

товар (послугу) визначається як сума фактичних (здійснених) витрат і необхідної суми прибутку; це може розглядатись як одна з форм неподаткового вилучення природної ренти та спрямування її кінцевим вигодонабувачам (населенню). У такий спосіб держава компенсує неспроможність, з одного боку, встановити справедливі ціни на природний газ і вилучити всю суму природної ренти за допомогою рентних платежів, а з другого – створити ефективну систему адресного субсидювання верств населення, які справді потребують державної підтримки. Застосований метод спотворює ринкові механізми та виключає стимули до раціонального використання енергії. Крім того, кінцевими вигодонабувачами від дешевих цін на газ є жителі лише тих населених пунктів і бу-

Таблиця 4.9

Динаміка ринкової ціни природного газу та природної ренти при його видобутку в Україні (на підставі результатів діяльності ДК “Чорноморнафтогаз”), грн / тис. м³

Показники	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Ринкова ціна природного газу	480	657	945	1 638	2 036	2 499
у тому числі:						
нормальний прибуток	177	200	199	187	248	461
загальні витрати без урахування рентних платежів	214	237	263	291	323	396
природна рента	89	219	484	1 160	1 464	1 641

Складено за розрахунками авторів.

динків, які приєднані до газорозподільних мереж. Проте навіть такий викривлений механізм вилучення природної ренти у більшості державних видобувних підприємств давав змогу більш-менш рівномірно розподілити суму природної ренти серед населення України.

Натомість пропорція розподілу природної ренти, що виникає при видобутку природного газу недержавними компаніями, є дещо відмінною. Недержавні підприємства реалізують власну продукцію за ринковими цінами, а неподатковий механізм вилучення природної ренти не діє. Візьмемо до уваги гіпотезу, що в зазначених підприємств “нормальний” рівень прибутку та загальні витрати з видобутку природного газу без урахування рентних платежів є такими самими, як і у ДК “Чорноморнафтогаз”. Хоча розмір рентних платежів для них у сім разів вищий, ніж для ДК “Чорноморнафтогаз”, це дає можливість вилучати лише близько 20 % обсягу природної ренти. Як бачимо з табл. 4.10, частка природної ренти у структурі ціни становила від 18,5 % у 2006 р. до 71,8 % у 2010 р. Це кореспондує з ціною імпортного газу для України у відповідні роки (95 та 314 дол. США). Підбиваючи підсумки аналізу ефективності вилучення ренти за видобуток вуглеводнів (включаючи неподаткові механізми), зауважимо, що обсяг недоплати природної ренти у 2006–2011 рр. дорівнював від 4 млрд до 9 млрд грн щороку.

Оскільки повернення до низьких цін на природний газ у найближчій перспективі малоімовірно, очікується, що частка природної ренти у структурі ціни природного газу не буде нижчою за 60 %. Водночас ви-

Таблиця 4.10

**Динаміка природної ренти та ефективності її вилучення
у недержавних газодобувних підприємств в Україні**

Показник	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Природна рента, грн / тис. м ³	89	219	484	1 160	1 464	1 641
вилучається з допомогою рентних платежів	45	69	124	257	259	354
залишається у власності видобувних підприємств	43	150	360	903	1 205	1 288
Оцінка обсягу видобутку природного газу, млрд м ³	1,2	1,3	1,4	1,7	2,0	2,2
Загальна сума не вилученої природної ренти, млн грн	54	196	497	1 535	2 350	2 811
Частка природної ренти у ціні, %	18,5	33,3	51,2	70,8	71,9	65,7

Складено за розрахунками авторів.

трати на видобуток природного газу зростатимуть. Тому для підприємств, які видобувають природний газ не для населення на глибині більше 5000 м та в межах шельфу, пропонуються ставки плати в розмірі відповідно 35 та 25 % замість передбачених Податковим кодексом України з 2013 р. 14 та 11 % від вартості. Також доцільно розглянути варіант встановлення рентної плати у відсотках до об'єкта обкладання податком на прибуток за прикладом Норвегії.

Підвищення ставок плати за користування надрами при видобуванні окремих видів корисних копалин створить підґрунтя для зниження ставки ЄСВ. Іншими компенсаторами такого зниження можуть бути відмова від зменшення ставки ПДВ, передбаченого Податковим кодексом України, та розширення переліку підакцизних товарів, що забезпечить як значні резерви зростання податкових надходжень до бюджету країни, так і виконання інших завдань, зокрема щодо зменшення споживання шкідливих товарів та підвищення податкового навантаження на заможних громадян. У процесі дослідження можливостей перегляду переліку підакцизних товарів в Україні бралося до уваги те, що у країнах ЄС цей перелік значно ширший. До нього входять такі товари гармонізованої номенклатури, як електроенергія і вугілля, однак в окремих країнах номенклатура підакцизних товарів охоплює не лише гармонізовану, а й негармонізовану складові. Найпоширенішою групою підакцизних товарів, акцизний податок з яких не гармонізовано, є безалко-

гольні прохолоджувальні напої. Держава намагається впливати на структуру їх споживання, заохочуючи до споживання корисніших прохолоджувальних напоїв (натуральної мінеральної негазованої води у Фінляндії, мінеральної води без вмісту вуглекислого газу, ароматизаторів і цукру в Данії, фруктових та овочевих соків, а також молока у Франції) шляхом звільнення їх від оподаткування й обмежуючи споживання менш корисних продуктів за допомогою їх оподаткування. У деяких країнах до підакцизних товарів віднесено також предмети розкоші – ювелірні вироби, літальні апарати, яхти.

В Україні розширення переліку підакцизних товарів можливе шляхом:

- запровадження акцизного податку на продукти харчування та напої, шкідливі для здоров'я людини, – безалкогольні ароматизовані й підсолоджені напої, так звані фастфуд, чипси тощо;
- внесення до цього переліку виробів із дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, годинників, мобільних телефонів, зброї вартістю понад 2000 євро; виробів із хутра та шкіри вартістю понад 3000 євро; предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату вартістю понад 3000 євро (замість запровадження додаткового податку на багатство);
- введення акцизного податку на електроенергію.

Останнє потребує серйозної підготовчої роботи, оскільки електроенергія належить до універсальних товарів. Щоб не відбулося ланцюгової реакції зростання цін, механізм її оподаткування і визначення кола операцій, які звільнятимуться від податку, має бути науково обґрунтованим.

4.2. УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ЕКОЛОГІЧНОГО ОПОДАТКУВАННЯ У СТРАТЕГІЇ ПЕРЕРОЗПОДІЛУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

4.2.1. Особливості класифікації екологічних податків

Одним із шляхів формування системи компенсаторів для зниження податкового навантаження на працю за рахунок перегляду ставки ЄСВ в Україні є розвиток екологічного оподаткування, потенціал якого в нашій країні використаний недостатньо. Його оцінювання можливе на підставі порівняння ролі екологічних платежів в Україні та країнах ЄС.

Перш ніж проводити таке порівняння, зупинимось на особливостях класифікації екологічних податків, оскільки не окресливши об'єкт дослідження, ми не зможемо ані провести компаративний аналіз вказаної групи податків, ані визначити шляхи розвитку в цьому контексті.

Екологічні податки є особливою групою обов'язкових платежів, оскільки податки можуть вважатися екологічними незалежно від їх класифікації за об'єктами оподаткування чи економічними функціями. Тобто до екологічних можуть бути віднесені податки як на споживання, так і на капітал. Класифікація певних податків як екологічних здійснюється за специфічними ознаками цієї групи. Спеціалісти ОЕСР, Європейської Комісії та Міжнародного енергетичного агентства вважають такими ознаками негативний вплив об'єкта оподаткування на довкілля і вибір як податкової бази фізичної одиниці об'єкта оподаткування. Згідно з цими ознаками екологічний податок – це податок, “базою оподаткування якого є фізична одиниця (або її аналог) чогось, що в процесі виробництва чи випуску справляє доведений негативний вплив на навколишнє природне середовище”¹.

На думку спеціалістів Європейської Комісії, важливою ознакою екологічних податків є також їхня спрямованість “на зменшення використання природних ресурсів або забруднення довкілля як наслідок збільшення витрат споживача”².

Залежно від того, якій ознаці віддається перевага, можливі різні підходи до класифікації екологічних податків, зокрема такі³:

1. *Класифікація за цільовою спрямованістю*, згідно з якою екологічні податки поділяють на платежі, що:

- призначаються для відшкодування екологічних витрат;
- виконують переважно стимулюючу функцію (стимулюють сприяливу, з позицій охорони довкілля, поведінку суб'єктів господарювання);
- реалізують здебільшого фіскальну функцію.

Перша група податків поділяється на: а) податки (платежі) за користування природними ресурсами та екологічними послугами (плата за забір води з водойм, збір і розміщення відходів тощо); б) відкладені платежі (податки за шумове забруднення, скидання стічних вод, викиди за-

¹ Environmental Taxes and Green Tax Reform: Council at Ministerial Level (1997, 26–27 May). – Р. : OECD, 1997. – Р. 13.

² Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2007 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2007. – Р. 40 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2007.html>.

³ Гаркушенко О. Н. Концептуальные основы экологического регулирования : монография / О. Н. Гаркушенко ; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – С. 95–101.

бруднюючих речовин у атмосферу, спеціальні податки на елементи живлення тощо).

Друга група охоплює переважно податки, якими обкладаються окремі продукти (податки на товари). Зокрема, об'єктом екологічного оподаткування можуть бути товари, на одному з етапів життєвого циклу яких виникають негативні екстерналії. Прикладом є податки на тару і матеріали, з яких вона виготовляється, на елементи живлення, що містять нікель, на пестициди. До цієї групи входять також податки на товари, виготовлені з рідкісних природних ресурсів, скажімо, меблі, виготовлені з деревини тропічних лісів.

До третьої групи можна віднести транспортні податки. Деякі вчені включають до неї також податки на енергетичні ресурси, стверджуючи, що головною метою їх стягнення є наповнення бюджету, тоді як позитивний вплив на довкілля – супутнє завдання.

Якщо доходи від першої групи податків спрямовуються на реалізацію екологічних програм, то від другої групи – на стимулювання екологічно сприятливої поведінки (державна підтримка підприємств, що впроваджують екологічно безпечні технології, будують очисні споруди тощо). Кошти, отримані від третьої групи податків, можуть бути використані на відшкодування втрат від зниження деформуєчих податків, розв'язання соціальних проблем, фінансування екологічних програм.

2. Класифікація за сферами застосування, згідно з якою податки поділяються на чотири групи:

- енергетичні;
- транспортні;
- за забруднення навколишнього природного середовища;
- за використання природних ресурсів.

Енергетичні податки – це податки на енергетичні ресурси, що використовуються як для транспортних потреб, так і в стаціонарних установках. Вони входять до складу специфічних акцизів. Основними в цій групі є податки на бензин, дизельне паливо, природний газ і електроенергію. До енергетичних належать також податки на викиди CO₂.

Транспортні податки переважно охоплюють податки, пов'язані з володінням і користуванням автотранспортними засобами. До цієї групи також належать податки на інші транспортні засоби, наприклад літаки, якщо вони відповідають загальному визначенню екологічних податків.

Податки за забруднення навколишнього природного середовища включають податки на виміряні або оцінені викиди в повітря або воду, використання твердих відходів і шум. Винятком є податки на викиди

CO₂, віднесені до енергетичних податків, оскільки зазвичай їх неможливо окремо ідентифікувати в податковій статистиці.

Класифікація податків за використання природних ресурсів як екологічних, на думку фахівців Європейської Комісії, становить певну проблему, оскільки є різні думки щодо того, чи шкодить використання ресурсів саме по собі довкіллю¹. Тому ця група містить переважно податки за споживання води, оскільки, без сумніву, воно призводить до її забруднення.

Найвагомішими в системі екологічних податків є енергетичні, які в Європейському Союзі становлять три чверті загальної суми надходжень від екологічних податків. Транспортні податки охоплюють у середньому трохи менше ніж чверть загальної суми таких надходжень. Однак в окремих країнах вони відіграють більшу фіскальну роль: на Мальті – забезпечують понад 60 % загального обсягу доходів від екологічних податків, в Ірландії та на Кіпрі – майже 50 %. Інші дві групи податків забезпечують невелику частку надходжень – близько 4,1 % загальної суми надходжень від екологічних податків.

3. *За об'єктом оподаткування* екологічні податки поділяються на:

- податки на товари (продукти);
- емісійні;
- податки на ресурси.

Перша і третя групи податків вже розглядалися, тож пояснення потребує лише друга група.

Об'єктами емісійних податків є викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними і стаціонарними джерелами забруднення; скидання таких речовин у водні об'єкти, розміщення відходів, шум, вібрація, електромагнітний, радіаційний та інші види шкідливих впливів на довкілля.

Є й інші класифікації екологічних податків. Так, Девід С. А. Неллор поділяє їх на чотири групи:

- податки Пігу;
- непрямі екологічні податки;
- податки, що справляють ненавмисний вплив на довкілля;
- цільові податки².

¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2007 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2007. – P. 543 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2007.html>.

² Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 133–135.

Податки Пігу є класичними екологічними податками, що найкраще пристосовані для розв'язання екологічних проблем. Вони встановлюються на одиницю викиду шкідливих речовин або на одиницю шкоди, заподіяної довкіллю певним видом діяльності. Ставка податку має дорівнювати граничним суспільним витратам від певного виду діяльності (екологічним витратам), що дає змогу перенести такі витрати на суб'єктів господарювання – забруднювачів довкілля, включивши їх у приватні витрати. Оскільки сума податку безпосередньо залежить від обсягу викидів шкідливих речовин, він перетворюється на стимул до їх зменшення, а отже – запровадження нових технологій.

Встановлення податків Пігу на практиці пов'язане з певними проблемами, передусім визначення граничних суспільних витрат. Тому для виконання завдань збереження довкілля можуть використовуватись інші податки, зокрема непрямі екологічні.

Якщо податки Пігу запроваджуються на одиницю викиду шкідливих речовин, то непрямі екологічні податки – на обсяг спожитих товарів, що підлягають оподаткуванню. Екологічна ефективність таких податків залежить від взаємозв'язку (в ідеальному випадку – у вигляді фіксованого пропорційного співвідношення) між об'єктом оподаткування й шкодою для довкілля від використання товарів, що завдає такий об'єкт. Наприклад, непрямий податок на вуглеводневе паливо, з позицій екологічної ефективності, еквівалентний податку Пігу, який повинен утримуватися з одиниці двоокису вуглецю, оскільки є постійне співвідношення між споживанням палива і викидами в атмосферу продуктів його згорання.

Натомість податок на нафту менш ефективний, ніж податок Пігу, внаслідок відсутності безпосереднього взаємозв'язку між споживанням нафти і забрудненням довкілля. На це впливають також інші фактори: ефективність роботи транспортного засобу, його швидкість, якість доріг тощо. Тому хоч податок на нафту і може сприяти зменшенню забруднення навколишнього середовища, він не є найефективнішим інструментом розв'язання екологічних проблем. Такий податок стимулюватиме лише скорочення споживання нафти, тоді як ефективний екологічний податок на викиди повинен заохочувати до вибору найдешевших способів зниження рівня шкідливих викидів, серед яких: зменшення прогону машин, якісніше технічне обслуговування, модернізація технології, що передбачає використання каталітичних нейтралізаторів вихлопу.

Деякі податки впливають на довкілля опосередковано, ненавмисно. Наприклад, експортне мито на соняшник може зумовлювати зменшення площ його посівів, що, у свою чергу, позначатиметься на якості ґрун-

тів, оскільки соняшник належить до культур, які їх виснажують. Податок на прибуток (з допомогою галузевих пільг) може створити стимули для інвестицій у галузі (металургія, хімічна промисловість), що є найбільшими забруднювачами довкілля. Незважаючи на можливість виникнення опосередкованих екологічних наслідків від названих податків, навряд чи доцільно класифікувати їх як екологічні, що призвело б до надмірного й не виправданого розширення цього поняття.

Четверту групу в класифікації, що розглядається, утворюють податки, надходження від яких спрямовуються на природоохоронну діяльність. Попри те, що цільовий характер податків суперечить їхній природі, деякі країни запроваджують їх з огляду на особливу важливість природоохоронних видатків державного бюджету.

4.2.2. Шляхи вдосконалення екологічного оподаткування в Україні

Важливим інструментом охорони навколишнього природного середовища є система податкового регулювання. Комбінування орієнтованих на ринок (податків, податкових пільг, субсидій) із класичними інструментами державного регулювання (дозвільними процедурами, обмеженнями, системою адміністративної відповідальності)¹ дає змогу виконувати декілька завдань:

- наповнення державного бюджету (revenue raising) (фіскальна функція);
- відшкодування витрат на відновлення навколишнього середовища (cost-covering activities) (компенсаторна функція);
- стимулювання платників податків до скорочення виробництва/споживання екологічно небезпечних товарів (environmental inventiveness) (стимулююча функція)².

Ухвалення Податкового кодексу України стало важливим кроком у напрямі вдосконалення вітчизняного екологічного оподаткування.

Утім, результати 2011–2012 рр. свідчать, що з трьох наведених завдань екологічно орієнтованих податків та зборів зрушення помітні лише в частині збільшення доходів. Водночас компенсаторна та стиму-

¹ Fullerton D. Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // NBER Working Paper Series. – 2008. – № 14197. – 59 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w14197>.

² Ekins P. European Environmental Taxes and Charges: Recent Experience, Issues and Trends / P. Ekins // Ecological Economics. – 1999. – Vol. 31. – P. 39–62.

лююча функції системи екологічного оподаткування потребують розвитку та адаптації з урахуванням національних особливостей.

Позитивними зрушеннями в системі екологічного оподаткування з набуттям чинності Податковим кодексом України стали:

- розширення бази оподаткування викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення в атмосферне повітря внаслідок запровадження ставки податку на двоокис вуглецю. Введення цієї ставки податку відповідає вимогам Кіотського протоколу, нормам, чинним у розвинутих країнах світу, а також сприятиме впровадженню інноваційних технологій зменшення викидів парникових газів;
- розширення кола платників екологічного податку завдяки новому механізму сплати податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, що відповідає вимогам і нормам європейського законодавства. Пунктом 240.2 Кодексу визначено перелік платників, що здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення у разі використання ними палива. Це дає змогу стягувати податок з власників приватного автотранспорту через інститут податкових агентів, які зобов'язані його утримувати й перераховувати до державного бюджету під час реалізації такого палива, подавати відповідну звітність контролюючому органу, а також нести відповідальність за певні порушення;
- диференціювання ставки податку за викиди забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення в атмосферне повітря залежно від виду палива та його впливу на навколишнє природне середовище. Ставка податку становить на першому етапі 0,2 грн/т, що дасть змогу збільшити надходження майже на 60 млн грн і стимулюватиме платників до скорочення викидів парникових газів¹. Відповідно до ст. 244 Кодексу ставки податку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання дизельного пального залежать від вмісту сірки в його масі й перебувають у межах 30–68 грн/т. Значно зросли ставки податку на інші види палива. Зокрема, на бензин

¹ Горобець В. В. Новий екологічний податок в Україні / В. В. Горобець // Актуальные научные достижения – 2010. Экономические науки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics/69305.doc.htm.

неетилований – до 68 грн/т, бензин сумішевий – 56 грн/т, зріджений нафтовий газ – 92 грн/т. У перелік видів палива внесено дизельне біопаливо зі ставкою податку 58 грн/т та різновид бензину (бензин авіаційний) зі ставкою 47 грн/т. Практично ставки податку щодо всіх видів палива зросли у більш ніж десять разів. Утримуватимуться й сплачуватимуться до бюджету ці кошти суб'єктами, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом, а для споживача це буде надбавкою до ціни пального¹;

- встановлення ставки і порядку стягнення податку за викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря авіаційним транспортом;
- удосконалення нормативної бази платежів за розміщення відходів, а також підвищення ставки податку за розміщення деяких видів надзвичайно небезпечних відходів, зокрема обладнання та приладів, що містять ртуть, елементи з іонізуючим випромінюванням, – 431 грн/од. (раніше – 83 грн/од.); люмінесцентних ламп, – 7,5 грн/од. (раніше – 1,5 грн/од.). Передбачено застосування коефіцієнта “3”, який збільшує ставки податку за розміщення відходів на звалищах, котрі не повністю усувають забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів, що стимулюватиме платників облаштовувати місця зберігання відходів, які б забезпечували їх ізоляцію від навколишнього природного середовища. Водночас із метою стимулювання платників податків до зменшення забруднення довкілля закладено знижувальний коефіцієнт 0,8 у разі переходу на мало- й безвідходні ресурсо- та енергозберігаючі технології, впровадження найкращих технологій. Тобто Кодексом передбачено встановлення податкових преференцій упроваджувачам нових технологій, застосування яких дасть змогу ефективніше використовувати природні ресурси і меншою мірою забруднювати довкілля;
- введення нового порядку сплати екологічного податку, що здійснюватиметься на території, яка забруднюватиметься. Це має забезпечити спрямування надходжень коштів від податку до місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища та відповідного місцевого бюджету;
- спрощення формул для розрахунку найпоширеніших видів екологічного податку, відображених у пунктах 249.3–249.6 Кодексу.

¹ Новак У. П. Сучасні тенденції екологічного оподаткування в Україні / У. П. Новак, Н. І. Колінько // Науковий вісник НТЛУ. – 2012. – Вип. 22.8. – С. 63–68.

До інших новацій Податкового кодексу України у сфері екологічного оподаткування належать:

- внесення змін у розподіл коштів від екологічного податку: зменшення фінансування спеціальних фондів охорони навколишнього природного середовища місцевих бюджетів (від 70 до 50 % збирання), відповідно до сільських, селищних та міських – 35 %, обласних бюджетів та бюджету АР Крим – 15, міст Києва і Севастополя – 50 %, чим порушується принцип субсидіарності бюджетної політики¹;
- скасування механізму індексації ставок екологічного податку: попри те, що цю податкову новачку підтримало багато вітчизняних дослідників, оскільки індексація за своєю суттю є механізмом захисту платежів від інфляції, загалом ставки плати залишаються на тому самому рівні², перегляд у 2012 р. розміру номінальних ставок екологічного податку мав форму прихованої індексації (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Динаміка номінальних ставок збору за забруднення навколишнього середовища / екологічного податку в Україні*

Показник	Абсолютне значення, грн/т			Темп приросту, %	
	2010**	2011	2012	2011/2010	2012/2011
За викиди в атмосферне повітря стаціонарними джерелами					
Азоту оксиди	80,00	1 221,00	1 329,67	1 426,25	8,90
Бензпірену	101 807,00	1 554 343,00	1 692 679,00	1 426,75	8,90
Вуглецю окис	3,00	46,00	50,00	1 433,33	8,70
Нікелю та його сполук	3 225,00	49 238,00	53 620,00	1 426,76	8,90
Стиролу	584,00	8 916,00	9 709,00	1 426,71	8,89
Залежно від класу небезпеки					
1-й клас	572,00	8 733,00	9 510,00	1 426,75	8,90
2-й клас	131,00	2 000,00	2 178,00	1 426,72	8,90
3-й клас	19,50	298,00	325,00	1 428,21	9,06
4-й клас	4,50	69,00	75,00	1 433,33	8,70

¹ Хмелевський І. Екологічний податок / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облк. – 2010. – № 102 (1391). – С. 46–49.

² Мандрик В. О. Новий екологічний податок в Україні: стан і напрями удосконалення / В. О. Мандрик, У. П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 93–99.

Закінчення табл. 4.11

Показник	Абсолютне значення, грн/т			Темп приросту, %	
	2010**	2011	2012	2011/2010	2012/2011
За викиди в атмосферне повітря пересувними джерелами					
Бензину неетилованого	4,50	68,00	74,00	1 411,11	8,82
Дизельного палива	4,50	68,00	74,00	1 411,11	8,82
За забруднення водних об'єктів					
Азот	52,50	802,00	873,00	1 427,62	8,85
Нафтопродукти	309,00	4 718,00	5 137,00	1 426,86	8,88
Нітрити	258,00	3 939,00	4 289,00	1 426,74	8,89
Нітрати	4,50	69,00	75,00	1 433,33	8,70
Сульфати	1,50	23,00	25,00	1 433,33	8,70
Фосфати	42,00	641,00	698,00	1 426,19	8,89
Хлориди	1,50	23,00	25,00	1 433,33	8,70
За розміщення відходів у водних об'єктах (за класом небезпеки)					
1-й клас	82,50	700,00	762,00	748,48	8,86
2-й клас	3,00	25,50	27,80	750,00	9,02
3-й клас	0,75	6,40	6,97	753,33	8,91
4-й клас	0,30	2,50	2,72	733,33	8,80

* У 2011 р. збір за забруднення навколишнього природного середовища було замінено екологічним податком.

** Розмір ставок наведено без коефіцієнта індексації.

Джерело: Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору: постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/303-99-п>.

Як бачимо з табл. 4.11, за 7–14-кратним підвищенням номінальних ставок у 2011 р. порівняно з 2010 р. відбулося їх 8–9-відсоткове зростання в 2012 р.

Головними вадами податкового регулювання природоохоронної діяльності залишаються:

1. Необґрунтованість розміру більшості номінальних ставок екологічних платежів. Порівняльний аналіз номінальних ставок екологічно-орієнтованих податків та зборів з відповідними показниками у країнах ЄС проведено за даними табл. 4.12.

Таблиця 4.12

**Ставки екологічних платежів в окремих країнах ЄС та Україні
у 2012 р.**

Країна	Оксиди азоту (NO _x), євро/кг	Податок (збір) на електроенергію, %	Тверді відходи, євро/т	Моторні мастила, євро/л	Дизельне паливо, євро/л
Данія	0,67	8,85	63,8	0,320	0,428
Фінляндія	н. д.	0,87	30	0,087	0,364
Німеччина	н. д.	2,05	н. д.	0,061	0,470
Італія	0,21	0,47	25,8	0,403	0,423
Нідерланди	н. д.	11,14	85,5	0,245	0,365
Норвегія	1,85	1,26	52,1	0,168	0,474
Швеція	5,18	2,8	40,9	0,378	0,408
Великобританія	н. д.	0,53	44,9	0,126	0,630
Угорщина	0,43	н. д.	23	0,337	0,347
Польща	0,11	н. д.	24	0,054	0,296
Франція	0,06	н. д.	9,2	н. д.	0,428
Туреччина	н. д.	н. д.	н. д.	н. д.	0,607
Україна	0,11	3,00	0,1	–	0,200

Примітка. У разі застосування диференційованих ставок в таблиці наведено найвищі чи загальні ставки екологічних платежів.

Складено за: Taxation, Innovation and the Environment. – Р. : OECD Innovation Directorate, 2010. – 254 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/environment/taxation-innovation-and-the-environment_9789264087637-en; Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Як свідчать дані табл. 4.12, ставки зборів за забруднення, викиди зі-ставні зі ставками, застосовуваними у Польщі та Франції, і є одними з найнижчих серед усіх країн – членів ОЕСР.

Втім, розмір ставки збору країн Північної ради (Данія, Норвегія, Швеція) вказує на потенціал зростання ставки збору на викиди в атмосферне повітря оксидів азоту в Україні, що становить від 5 до 50 разів (це стосується більшості забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферу). Аналогічна ситуація простежується і з твердими відходами, за утилізацію яких утримується збір, на кілька порядків менший за анало-

гічний показник у розвинутих країнах (10 євроцентів за 1 кг твердих відходів проти 9,2–85,5 євро).

2. Істотне спрощення формул, за якими розраховується більшість видів екологічного податку, за рахунок скасування коригувальних коефіцієнтів, застосовуваних раніше (наприклад, коефіцієнтів, що встановлюються залежно від чисельності мешканців населеного пункту, господарського значення, кількості екологічно небезпечних підприємств). Таке спрощення має негативний аспект – усі подібні коефіцієнти було враховано у величині відповідних ставок екологічного податку, причому в максимальному значенні. Отже, платники отримали одночасне підвищення ставок у середньому в чотири – п'ять разів, для різних за рівнем екологічного забруднення регіонів було запроваджено однакові платежі. Як наслідок, поліпшення екологічності місцевих виробництв втратило актуальність. Подібної схеми нарахування немає в жодній з європейських країн. Наприклад, у Нідерландах для кожного підприємства і кожного регіону застосовуються індивідуальні схеми нарахування податку залежно від екологічних показників.

3. Відсутність обґрунтованої вимоги застосування понадлімітного коефіцієнта при розрахунку екологічного податку суб'єктам господарювання, які здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу, у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях або на об'єктах, що призвело до збільшення обсягів викидів у 2011 р. порівняно з попередніми періодами (табл. 4.13–4.15).

Таблиця 4.13

Динаміка показників забруднення навколишнього середовища

Показник	2009	2010	2011
Кількість підприємств, які мали викиди забруднюючих речовин та діоксиду вуглецю в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення, <i>од.</i>	10 446	9 312	8 696
Викинуто в середньому одним підприємством, <i>т</i>	376,0	443,7	502,9
Обсяги викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, <i>млн т</i>	3,9	4,1	4,4
Обсяги викидів забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, <i>млн т</i>	2,5	2,5	2,5
Обсяги викиду діоксиду вуглецю, <i>млн т</i>	185,2	198,2	236,0

Джерело: Україна – 2011 : стат. зб. – К. : Держстат України, 2012. – С. 26.

Таблиця 4.14

**Динаміка викидів забруднюючих речовин та діоксиду вуглецю
в атмосферне повітря**

Рік	Обсяги викидів забруднюючих речовин, тис. т			Викиди діоксиду вуглецю, млн т		
	усього	у тому числі		усього	у тому числі	
		стаціонарними джерелами	пересувними джерелами*		стаціонарними джерелами	пересувними джерелами*
2008	7 210,3	4 524,9	2 685,4	209,4	174,2	35,2
2009	6 442,9	3 928,1	2 514,8	185,2	152,8	32,4
2010	6 678,0	4 131,6	2 546,4	198,2	165,0	33,2
2011	6 877,3	4 374,6	2 502,7	236,0	202,2	33,8

* З 2007 р. відображаються дані по автомобільному, залізничному, авіаційному, водному транспорту та виробничій техніці.

Джерело: Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Таблиця 4.15

Динаміка основних показників поводження з відходами, тис. т

Період	Утворено	Утилізовано, оброблено (перероблено)	Спалено	Видалено в спеціально відведених місцях та об'єкти	Наявність на кінець року в спеціально відведених місцях чи об'єктах та на території підприємств
2008	2 301,2	918,9	32,2	1 066,3	21 017,2
2009	1 230,3	825,9	15,8	333,2	20 852,3
2010	419 191,7	145 710,7	1 058,6	336 952,2	13 267 452,0
у тому числі відходи I–III класів небезпеки	1 659,8	642,4	16,5	306,3	20 587,7
2011	447 641,2	153 687,4	1 054,5	277 106,8	14 422 372,1
у тому числі відходи I–III класів небезпеки	1 434,5	597,5	15,6	138,5	19 509,4

Примітки. За 2008–2009 рр. відображаються дані щодо відходів I–III класів небезпеки. З 2010 р. – щодо відходів I–IV класів небезпеки.

Джерело: Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Як бачимо з табл. 4.14, незважаючи на підвищення ставок збору за забруднення навколишнього природного середовища / екологічного податку, обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря протягом 2009–2011 рр. стабільно зростали. Це свідчить як про нееластичність реакції забруднювачів, так і про безпрецедентний перехід на вугілля багатьох енергогенеруючих підприємств України внаслідок підвищення вартості природного газу.

Обсяги утворених відходів у 2008–2011 рр. (див. табл. 4.15) також збільшувалися, що пояснюється нееластичністю реакції забруднювачів (промислових підприємств і населення) як під час кризи, так і в період відновлення національної економіки через збереження технічно застарілих виробництв, а також поступове підвищення споживання домогосподарств.

Водночас у Великобританії діє стійка система штрафних санкцій за перевищення подібних лімітів, встановлених місцевим податковим законодавством, причому однією з них є позбавлення підприємства ліцензії.

4. Поетапне введення ставок екологічного податку, передбачене Перехідними положеннями Податкового кодексу України: за податковими зобов'язаннями з екологічного податку, що виникли з 1 січня 2011 р. до 31 грудня 2012 р. ставки податку становлять 50 % ставки, вказаної в Кодексі, з 1 січня до 31 грудня 2013 р. – 75 %, і тільки з 1 січня 2014 р. – 100 %. Таку тарифну схему варто було б застосовувати до окремих підприємств, які не мають фінансової можливості сплачувати податки у повному обсязі або не можуть швидко змінити стару виробничу технологію та устаткування на екологічно ефективні, що було б актуальним для гірничовидобувних підприємств східних регіонів України¹.

5. Збереження фіскального характеру екологічних платежів: практично всі види платежів, пов'язаних із природокористуванням та охороною навколишнього середовища мають характер податкових надходжень до державного бюджету, незважаючи на їх принципову різницю за економічною сутністю та з позицій джерел фінансування природоохоронних заходів.

¹ Шишова Ю. Г. Система екологічного оподаткування в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Ю. Г. Шишова, Н. Ведмідь // Економічні проблеми сталого розвитку : тези доп. наук.-техн. конф. викладачів, співробітників, аспірантів і студентів факультету економіки та менеджменту, присвяченої дню науки в Україні (Суми, 18–22 квіт. 2011 р.) / відп. за вип. А. Ю. Жулавський. – Суми : СумДУ, 2011. – Ч. 3. – С. 104–105 [Електронний ресурс.]. – Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/12461/1/29.docx>.

6. Низька частка державного фінансування у структурі витрат на охорону навколишнього середовища. З огляду на порівняно незначний обсяг надходжень екологічних платежів участь держави в процесах фінансування витрат на природоохоронну діяльність обмежена (табл. 4.16, 4.17). Не ліквідовано істотний розрив між обсягами запланованих збитків та фактичними витратами на їх відшкодування через заниження абсолютних значень нормативів платежів за спеціальне користування природними ресурсами і зборів за забруднення навколишнього середовища. До того ж спостерігаються істотні розбіжності в граничних податкових ставках щодо нормативів забруднення.

Протягом 2011 р. підприємствам, організаціям, установам за забруднення навколишнього природного середовища і порушення природоохоронного законодавства пред'явлено екологічних платежів на загальну суму 2122,8 млн грн, з них – екологічний податок за викиди в атмосферне повітря від стаціонарних та пересувних джерел – 67,7 % (1438 млн грн), за розміщення відходів – 23,2 (491,7 млн), за скиди забруднюючих речовин у водойми – 2,8 (60,3 млн), штрафні санкції за порушення природоохоронного законодавства – 6,3 % (132,8 млн грн) (див. табл. 4.16).

Таблиця 4.16

Екологічні платежі в Україні у 2011 р., тис. грн

Вид платежу	Пред'явлено до сплати	Фактично сплачено
Екологічний податок, усього	1 990 046,6	1 825 411,1
у тому числі за:		
викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин	1 438 050,7	1 310 885,0
у тому числі:		
стаціонарними джерелами забруднення	1 256 379,9	1 138 347,1
пересувними джерелами забруднення	181 670,8	172 537,9
скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти	60 344,0	59 222,8
розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини	491 651,9	455 303,3
Штрафні санкції за порушення законодавства про охорону навколишнього природного середовища	132 781,1	18 448,4

Джерело: Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічний податок у 2011 році: експрес-випуск. – К.: Держстат України, 2012. – 4 с.

Таблиця 4.17

Динаміка видатків на охорону навколишнього природного середовища та екологічних зборів в Україні

Показник	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Видатки на охорону НПС, млн грн	3 224,3	3 675,8	3 827,3	4 508,9	5 987,7	7 089,2	7 366,2	9 691	12 176	18 491
у тому числі з бюджетів	123,9	117,7	661,6	920,9	1 183,3	1 252,5	1 636,6	2 241,3	2 764,7	1 060,2
Темпи зростання видатків на охорону НПС, %	119,5	114	104,1	117,8	132,8	118,4	103,9	131,6	125,6	38,35
Частка державного фінансування видатків на НПС, %	3,84	3,20	17,29	20,42	19,76	17,67	22,22	23,13	22,71	5,73
Збори, пред'явлені за забруднення НПС, млн грн	228,8	235	221,9	265	330,6	374,6	863,5	955,7	1 065,3	1 990
Фактично сплачені екологічні збори, млн грн	82,8	150,9	152,2	227,9	293,2	365,6	737,4	981,5	1 041,9	1 825
Частка фактично сплачених екологічних зборів, %	36,2	64,2	68,6	86	88,7	97,6	85,4	102,7	97,8	91,71
Частка видатків зведеного бюджету на охорону НПС, що фінансується за рахунок збору, %	66,8	128,2	23,0	24,7	24,8	29,2	45,1	43,8	37,7	58,08
Частка екологічних платежів у сукупних податкових надходженнях, %	0,06	0,13	0,26	0,31	0,29	0,27	0,40	0,43	0,34	0,28

Джерело: Кушнірчук Ю. М. Екологічне оподаткування у парадигмі фіскальної науки / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НАГУ України. – 2011. – Вип. 21.18. – С. 66–72.

Основними платниками екологічного податку в 2011 р. були підприємства:

- 1) з виробництва та розподілення електроенергії, газу та води (пред'явлено податку на суму 1067,3 млн грн, або 54 % від сумарного обсягу по країні);
- 2) металургійного виробництва та виробництва готових металевих виробів (275,9 млн грн, або 14 %);
- 3) добувної промисловості (243,7 млн грн, або 12 %);
- 4) виробництва коксу, продуктів нафтоперероблення та ядерних матеріалів (133,3 млн грн, або 7 %).

Протягом 2011 р. суб'єктами господарювання фактично сплачено майже 1843,9 млн грн екологічних платежів (з урахуванням погашення заборгованості за попередні роки), або 87 % від загальної суми пред'явлених платежів.

У сумарному обсязі фактично сплачених екологічних платежів по країні дві третини – це платежі, які надійшли від підприємств, зареєстрованих у Донецькій (460,9 млн грн), Запорізькій (259,7 млн грн), Львівській (186,6 млн грн) та Дніпропетровській (173,2 млн грн) областях, що є свідченням територіальної (регіональної) концентрації забруднюючих виробництв.

Як свідчать дані табл. 4.17, видатки на фінансування природоохоронних заходів за останні дев'ять років зросли у 3,8 раза й досягли на кінець 2011 р. 18 491 млн грн. Позитивною є тенденція до збільшення частки державного фінансування видатків на охорону довкілля від 3,84 % у 2002 р. до 22,71 % на початок 2010 р. Утім, режим жорсткої бюджетної економії, запроваджений у 2011 р., призвів до скорочення частки державного фінансування витрат на охорону навколишнього природного середовища до майже 6 %.

Простежується позитивна тенденція підвищення ефективності адміністрування пред'явлених зборів за забруднення навколишнього природного середовища / екологічних платежів. Так, на початок 2002 р. фактично сплачувалося близько третини пред'явлених платежів (36,2 %), а на кінець 2011 р. – 91,7 %.

Негативною тенденцією є те, що збір за забруднення навколишнього природного середовища недостатньо ефективно виконує фіскальну функцію, тобто його значення у фінансуванні видатків на охорону довкілля із зведеного бюджету поступово зменшується. Частка видатків зведеного бюджету на фінансування заходів з охорони навколишнього

природного середовища протягом 2002–2010 рр. знизилася майже вдвічі – з 66,8 до 37,7 % (табл. 4.18).

За рахунок коштів державного та місцевих бюджетів було освоєно близько 10 % капітальних інвестицій і здійснено 3 % поточних витрат, а основним джерелом фінансування витрат на охорону довкілля, як і в попередні роки, були власні кошти підприємств – відповідно 67 і 96 % (табл. 4.18).

Протягом 2011р. на охорону навколишнього природного середовища підприємствами, організаціями та установами було витрачено 18490,7 млн грн, що на 41 % більше порівняно з 2010 р. З них 65 % (12039,7 млн грн) – поточні витрати на охорону природи, пов'язані з експлуатацією й обслуговуванням засобів природоохоронного призначення, 30 % (5607,4 млн грн) – інвестиції в основний капітал, направлені на будівництво і реконструкцію природоохоронних об'єктів, придбання обладнання для реалізації заходів екологічного спрямування і 5 %

Таблиця 4.18

Джерела фінансування капітальних інвестицій та поточних витрат на природоохоронну діяльність в Україні у 2011 р.

Витрачено фактично	Капітальні інвестиції		Поточні витрати	
	тис. грн	% до загального обсягу	тис. грн	% до загального обсягу
Усього	6 451 034,6	100,0	12 039 650,0	100,0
у тому числі за рахунок				
коштів державного бюджету	284 978,2	4,4	314 254,3	2,6
з них кошти державного фонду охорони навколишнього природного середовища	63 801,8	1,0	19 150,3	0,2
коштів місцевих бюджетів	347 567,6	5,4	113 385,9	1,0
з них кошти місцевих фондів охорони навколишнього природного середовища	259 466,4	4,0	40 531,8	0,3
власних коштів підприємств та організацій	4 297 629,9	66,6	11 598 540,5	96,3
інших джерел фінансування	1 520 858,9	23,6	13 469,3	0,1

Джерело: Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічний податок у 2011 році: експрес-випуск. – К.: Держстат України, 2012. – 4 с.

(843,6 млн грн) – витрати на капітальний ремонт природоохоронного обладнання (табл. 4.19).

Понад три чверті капітальних інвестицій від сумарного обсягу по країні було освоєно підприємствами, зареєстрованими в Дніпропетровській (1509,8 млн грн), Київській (1398,3 млн), Донецькій (1015,4 млн), Харківській (528,5 млн грн) областях та Автономній Республіці Крим (442,4 млн грн).

Майже дві третини поточних витрат від загальної суми здійснено підприємствами, зареєстрованими у Дніпропетровській (3188,8 млн грн), Донецькій (2037,1 млн), Луганській (1134 млн), Запорізькій (958,4 млн) областях та м. Києві (644,5 млн грн).

Таблиця 4.19

Структура капітальних інвестицій за напрямками природоохоронних заходів в Україні у 2011 р.

Витрати	Витрачено фактично		У тому числі витрати на капітальний ремонт, тис. грн
	тис. грн	% до загального обсягу	
Усього	6 451 034,6	100,0	843 607,3
у тому числі:			
охорона атмосферного повітря і проблеми зміни клімату	2 535 490,4	39,3	331 276,8
очищення зворотних вод	721 324,0	11,2	181 755,6
поводження з відходами	1 183 880,2	18,4	189 405,5
захист і реабілітація ґрунту, підземних і поверхневих вод	639 123,1	9,9	102 969,4
зниження шумового і вібраційного впливу (за винятком заходів для охорони праці)	39 060,4	0,6	33 811,7
збереження біорізноманіття і середовища існування	18 404,7	0,2	1 856,1
радіаційна безпека	1 274 914,2	19,8	184,4
науково-дослідні роботи природоохоронного спрямування	10 672,0	0,2	9,9
інші напрями природоохоронної діяльності	28 165,6	0,4	2 337,9

Джерело: Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічний податок у 2011 році: експрес-випуск. – К.: Держстат України, 2012. – 4 с.

З метою проведення порівняльного аналізу з країнами ОЕСР (табл. 4.20) всі види платежів було віднесено до відповідних груп (табл. 4.21) із застосуванням методології Європейської Комісії щодо класифікації екологічних платежів:

- енергетичні (акцизи на паливо-мастильні матеріали, енергетичні податки на електроенергію, теплову енергію, ресурсні платежі за нафту і газ);
- транспортні (за реєстрацію транспортних засобів, податок із власників транспортних засобів);
- за забруднення середовища (екологічний податок, акциз на окремі види товарів: шини, акумулятори, викиди нафти);
- за розміщення відходів (податок за відходи, їх зберігання та розміщення, утилізаційний збір);
- на викиди, що впливають на глобальний екологічний баланс (викиди діоксиду вуглецю та інших сполук, за Кіотським протоколом);
- за користування ресурсами (плата за користування водними та лісовими ресурсами, плата за користування надрами (за винятком енергетичної сировини);
- на шумову дію (аеропортовий збір).

Податковим кодексом України передбачено застосування 16 різних платежів екологічного характеру (додаток К, табл. К.1). Проте їх фіскальна ефективність невисока, про що свідчить частка цих платежів у сукупних податкових надходженнях – 0,26 % у 2004 р. та 0,28 % у 2011 р. (табл. 4.21).

Як бачимо з табл. 4.21, окремі види екологічних платежів (шумові, на викиди) в Україні практично не застосовуються. Це зумовлено тим, що з приєднанням країни до Кіотського протоколу в 2006 р. перші доходи від торгівлі квотами надійшли тільки в 2010 р., а частину доходів від такої торгівлі було віднесено до бюджетних надходжень лише в 2011 р. (сім із 27 країн ЄС також визнають бюджетні доходи від торгівлі квотами на емісію парникових газів).

Рівень перерозподілу екологічних платежів через державний бюджет в Україні порівняно з країнами ОЕСР є найнижчим за енергетичними та транспортними платежами (з урахуванням зіставності даних за масштабом національних економік та обсягами викидів). Висока частка інших екологічних платежів (0,75 % до ВВП проти 0,04 % до ВВП у країнах ЄС-27 у 2008 р.) пояснюється значними відрахуваннями збору за забруднення навколишнього природного середовища, що підтверджує ресурсну орієнтованість національної економіки та відсутність регулюючого впливу екологічних платежів на господарську діяльність платників податків.

Таблиця 4.20
Динаміка екологічних платежів в окремих країнах ОЕСР та Україні, % до ВВП

Країни	Енергетичні платежі			Транспортні платежі			Платежі за забруднення та ресурси			Усього		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Данія	2,11	2,20	2,30	1,84	1,51	1,50	0,30	0,30	0,20	4,25	4,01	4,00
Фінляндія	1,78	1,81	1,80	0,89	0,79	0,90	0,06	0,05	0,10	2,73	2,65	2,80
Німеччина	1,83	1,92	1,80	0,35	0,34	0,40	0,00	0,00	0,00	2,19	2,26	2,20
Італія	1,90	2,09	2,00	0,58	0,50	0,60	0,03	0,03	0,00	2,52	2,62	2,60
Нідерланди	1,92	2,04	2,00	2,03	1,23	1,20	0,54	0,71	0,70	4,49	3,98	3,90
Норвегія	1,20	1,30	1,20	1,07	1,16	1,20	0,13	0,24	0,20	2,40	2,70	2,60
Швеція	2,18	2,28	2,20	0,36	0,53	0,50	0,05	0,01	0,01	2,59	2,82	2,71
Великобританія	1,76	1,94	1,90	0,51	0,57	0,60	0,09	0,08	0,10	2,36	2,59	2,60
Угорщина	2,04	1,99	2,00	0,57	0,46	0,50	0,27	0,17	0,10	2,89	2,62	2,60
Польща	1,80	2,10	2,10	0,06	0,23	0,20	0,09	0,24	0,22	1,94	2,57	2,52
Франція	1,42	1,45	1,40	0,22	0,55	0,20	0,10	0,09	0,10	1,74	2,09	1,70
Туреччина	2,52	н. д.	н. д.	0,82	н. д.	н. д.	0,00	н. д.	н. д.	3,34	н. д.	н. д.
Україна	0,98	1,04	0,95	0,42	0,31	0,35	0,75	0,82	0,68	2,15	2,17	1,98
ЄС-27	1,79	1,80	1,79	0,46	0,53	0,49	0,04	0,10	0,10	2,34	2,39	2,37

Джерело: Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?query=BOOKMARK_DS-051918_QID_-2F0DF5CC_UID_-3F171EB0&layout=TIME,C,X,0;UNIT,L,Y,0;TAX,L,Z,0;GEO,L,Z,1;INDICATORS,C,Z,2;&zSelection=DS-051918INDICATORS,OBS_FLAG;DS-051918TAX,ENV;DS-051918GEO,EU27;&rankName1=TAX_1_2_-1_2&rankName2=INDICATORS_1_2.

Таблиця 4.21

Динаміка екологічних платежів в Україні за видами

Вид екологічного платежу*	2008		2009		2010		2011		2012**	
	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри
Енергетичні	9,27	45,58	9,54	48,08	10,35	48,09	12,81	51,84	11,94	56,00
% до ДЗвБУ	3,11	×	3,49	×	3,29	×	3,21	×	3,76	×
% до ВВП	0,98	×	1,04	×	0,95	×	0,97	×	1,28	×
Транспортні	3,97	19,53	2,82	14,23	3,79	17,63	2,92	11,82	1,72	8,06
% до ДЗвБУ	1,33	×	1,03	×	1,21	×	0,73	×	0,54	×
% до ВВП	0,42	×	0,31	×	0,35	×	0,22	×	0,18	×
Забруднення/ресурси/ викиди***	7,09	34,89	7,48	37,69	7,38	34,28	8,98	36,34	7,66	35,94
% до ДЗвБУ	2,38	×	2,74	×	2,35	×	2,25	×	2,41	×
% до ВВП	0,75	×	0,82	×	0,68	×	0,68	×	0,82	×
За забруднення середовища	1,18	5,81	1,21	6,11	1,93	8,98	2,71	10,95	2,26	10,58
% до ДЗвБУ	0,40	×	0,44	×	0,61	×	0,68	×	0,71	×
% до ВВП	0,12	×	0,13	×	0,18	×	0,21	×	0,24	×
За розміщення відходів	3,92	19,29	0,70	3,54	1,32	6,15	2,15	8,69	1,83	8,56
% до ДЗвБУ	1,32	×	0,26	×	0,42	×	0,54	×	0,57	×
% до ВВП	0,41	×	0,08	×	0,12	×	0,16	×	0,20	×
На викиди (глобальні)	0,00	0,00	3,30	16,64	1,54	7,15	0,00	0,00	0,00	0,00
% до ДЗвБУ	0,00	×	1,21	×	0,49	×	0,00	×	0,00	×
% до ВВП	0,00	×	0,36	×	0,14	×	0,00	×	0,00	×
За користування ресурсами	1,99	9,78	2,26	11,40	2,58	12,01	4,13	16,69	3,58	16,80
% до ДЗвБУ	0,67	×	0,83	×	0,82	×	1,04	×	1,13	×
% до ВВП	0,21	×	0,25	×	0,24	×	0,31	×	0,38	×

Закінчення табл. 4.21

Вид екологічного платежу*	2008		2009		2010		2011		2012**	
	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри	млрд грн	% стр-ри
На шум	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
% до ДЗвБУ	0,00	×	0,00	×	0,00	×	0,00	×	0,00	×
% до ВВП	0,00	×	0,00	×	0,00	×	0,00	×	0,00	×
Всього	20,33	100,00	19,84	100,00	21,53	100,00	24,71	100,00	21,32	100,00
% до ДЗвБУ	6,83	×	7,27	×	6,84	×	6,20	×	6,71	×
% до ВВП	2,14	×	2,17	×	1,98	×	1,88	×	2,29	×

* Енергетичні (6, 7, 8, 9, 12, 13); транспортні (1); за забруднення (14, 15, 16); за розміщення (10); за користування ресурсами (2, 3, 4, 5); на викиди (17), де: 1 – податок із власників транспортних засобів; 2 – збір за спеціальне використання лісових ресурсів; 3 – збір за спеціальне використання води; 4 – плата за користування надрами; 5 – плата за використання інших природних ресурсів; 6 – акциз на вироблений бензин; 7 – акциз на вироблені нафтопродукти; 8 – акциз на імпортований бензин; 9 – акциз на імпортовані нафтопродукти; 10 – мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини; 12 – цільовий збір з теплоенергії; 13 – цільовий збір за споживання природного газу; 14 – екологічний податок; 15 – збір за забруднення навколишнього природного середовища; 16 – фонд охорони навколишнього природного середовища; 17 – торгівля квотами.

** Оперативні дані за 9 міс. 2012 р.

*** Розраховано автором на підставі даних Державної служби статистики України (ВВП) та Державної казначейської служби (щорічні звіти про виконання зведеного бюджету України).

Складено за даними Державної казначейської служби України.

Низьке податкове навантаження за екологічними податками свідчить про можливість підвищення ставок податку в кілька разів, тобто значні резерви у застосуванні фіскальних і розподільчо-регулювальних властивостей цих інструментів (табл. 4.22).

Основними напрямками модернізації екологічного оподаткування в Україні мають бути:

- подальша гармонізація вітчизняної системи екологічного оподаткування з європейськими стандартами;
- реалізація фіскального потенціалу екологічного оподаткування;
- посилення компенсаторної функції екологічних платежів;
- гармонізація національної системи екологічного оподаткування із загальноєвропейською.

Доцільно виокремити кілька напрямів гармонізації екологічного оподаткування.

По-перше, усунення термінологічних розбіжностей. Згідно з підпунктом 14.1.57 Податкового кодексу України екологічний податок – це загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 р.¹

Натомість статистичний довідник Європейської Комісії з екологічного оподаткування дає ширше визначення екологічного податку як податку, базою оподаткування яким є фізична одиниця (чи інша достовірна величина) чогось, що чинить доведений, специфічно негативний вплив на навколишнє середовище².

Таке визначення істотно ширше за термін, використовуваний у вітчизняному законодавстві, що фактично обмежує не тільки порівнянність даних щодо системи екологічного оподаткування, а й звужує базу оподаткування.

¹ Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

² Англ.: A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment (Environmental Taxes : A Statistical Guide. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – P. 7).

Таблиця 4.22
Пропозиції щодо зміни ставок екологічно орієнтованих податків та зборів в Україні

Екологічно орієнтовані податки (збори)	Темпи приросту розміру номінальних ставок податку (збору), % до попереднього періоду			
	2013	2014	2015	2016*
1. Транспортні, зокрема:				
1.1. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	15	25	25	35
1.2. Акцизний податок з увезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів)	25	25	25	35
1.3. Збір при відчуженні легкових автомобілів	0	10	10	10
1.4. Мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами	15	25	25	25
2. Енергетичні, зокрема:				
2.1. Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Бензин моторний для автомобілів	15	25	25	35
2.2. Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Бензин моторний для автомобілів	15	25	25	35
2.3. Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Інші нафтопродукти	15	25	25	35
2.4. Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Інші нафтопродукти	15	25	25	35
2.5. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	0	25	0	0
2.6. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	0	0	33	33

Закінчення табл. 4.22

Екологічно орієнтовані податки (збори)	Темпи приросту розміру номінальних ставок податку (збору), % до попереднього періоду			
	2013	2014	2015	2016*
2.7. Кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого ст. 17 Кіотського протоколу до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату**				
3. Ресурсні				
3.1. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів			Індексація на рівень спож. інфляції	
3.2. Збір за спеціальне використання води			Індексація на рівень спож. інфляції	
3.3. Плата за користування надрами			Індексація на рівень спож. інфляції	
3.4. Плата за використання інших природних ресурсів			Індексація на рівень спож. інфляції	
4. Забруднення				
4.1. Екологічний податок			Індексація на рівень спож. інфляції	
4.2. Інші надходження до фондів охорони навколишнього природного середовища**				

* Динаміка підвищення ставок залежатиме від динаміки ВВП: у разі слабкого відновлення ВВП у 2013 р. чи початку нового циклу кризи в 2016 р. підвищення ставок доцільно відкласти.

** Величина приросту ставок буде залежати від застосовуваних механізмів регулювання (зокрема податкових).
Складено за розрахунками автора.

До бази екологічних податків у країнах ЄС належать:

- вимірний чи оцінений обсяг викидів у повітря: викиди оксидів азоту (NO_x), сірки з видобувного палива (SO_2), інші викиди в повітря;
- шкідливі для озону субстанції (фреон, галогени – halons);
- вимірний чи оцінений обсяг викидів у воду (поверхнево-активні речовини, інші викиди, водозабір та водовідведення, пестициди, фосфати, нітрити, нітрати, мінеральні добрива-manure);
- управління відходами (упаковка, тара від напоїв);
- шум;
- енергетичні продукти (у транспортних цілях: неетилований та етилований бензин, дизельне паливо, природний газ, газойль, скрапелений газ; у цілях опалення: легкі та важкі нафтопродукти, природний газ, вугілля, кокс, біопаливо, інші види палива; споживання та виробництво електроенергії, виробництво та споживання тепла);
- транспорт (одноразове імпордне мито чи податок на транспортні засоби; податок за реєстрацію чи використання транспортних засобів);
- ресурси (використання води, видобування природних ресурсів (крім нафти та газу), використання лісових ресурсів)¹.

Розширення бази оподаткування з екологічно небезпечного виробництва на споживання товарів, що завдають шкоди довкіллю, та надання екологічно орієнтованим податкам і зборам цільової спрямованості істотно підвищує їх фіскальну та регулюючу (стимулюючу) цінність.

База оподаткування екологічним податком в Україні є значно вужчою і стосується тільки діяльності, що спричиняє забруднення, охоплюючи:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже нагромаджені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії термін.

По-друге, методологічні та статистичні відмінності в розрахунках унеможливають здійснення якісного порівняльного аналізу повноти та ефективності екологічного оподаткування з іншими країнами.

¹ Environmental Taxes : A Statistical Guide. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – P. 10.

Так, з метою проведення аналітичних досліджень Євростатом, як зазначалося, екологічні податки поділяють на чотири основні категорії:

- енергетичні податки (включаючи податки на CO₂);
- транспортні податки;
- податки на забруднення;
- податки на ресурси (за винятком нафти та газу)¹.

Відповідно до роз'яснень Департаменту з питань митної та податкової політики ЄС, екологічні податки є податками на споживання, кінцевий продукт, тоді як наведене у Податковому кодексі України визначення вказує на те, що в нашій країні діє один фіскальний інструмент прямої дії – екологічний податок, а також низка інструментів непрямой дії (фактично в країні застосовують 18 екологічно орієнтованих податків та обов'язкових платежів).

Натомість використовуваний країнами ЄС та ОЕСР підхід до групування податків за джерелом оподаткування дає змогу проводити як оперативне оцінювання реалізації екологічної політики в країнах, так і міжнародні порівняння з метою подальшого вдосконалення національного законодавства.

У зв'язку з цим у процесі підготовки, складання та виконання державного бюджету доцільно було б проводити аналітичні розрахунки не з екологічного податку, а щодо групи екологічно орієнтованих податків (і обсяг їх надходжень порівнювати з витратами, здійсненими державою у зв'язку із захистом навколишнього природного середовища).

Реалізація фіскального потенціалу екологічного оподаткування має полягати у:

- поступовому доведенні рівня податкового навантаження за рахунок екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоевропейського значення (2014–2015 рр.):
 - а) для енергетичних податків: з 0,97 до 1,8 % ВВП;
 - б) для транспортних податків: з 0,22 до 0,5 % ВВП (див. табл. 4.15);
- підвищенні розміру ефективних ставок екологічних податків за рахунок посилення відповідальності шляхом запровадження прогресивних коефіцієнтів до встановлених нормативів за:
 - а) не обліковуване забруднення навколишнього середовища (коефіцієнт 5);
 - б) понадлімітне забруднення навколишнього середовища та/або споживання природних ресурсів (коефіцієнт від 2 до 10 залежно від класу небезпечності речовини).

¹ Environmental Taxes : A Statistical Guide. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – P. 12.

Якщо ресурсні податки і збори, а також екологічний податок (табл. К.2, К.6 додатка К) у результаті істотного підвищення розміру номінальних ставок у 2012 р. зрівнялися із середньоевропейським значенням за обсягом надходжень у відсотках до ВВП, то енергетичні та транспортні податки в Україні зберігають значний невикористаний фіскальний потенціал (табл. К.3–К.5 додатка К).

Попри істотний потенціал системи екологічних платежів, варто зауважити, що як і більшість обов'язкових платежів, екологічні податки впливають на економічні рішення відповідної категорії платників податків. Утім, зміни в поведінці останніх можуть не досягати очікуваного результату (скорочення споживання чи виробництва шкідливих для навколишнього середовища продуктів, обмеження викидів відходів чи перехід на використання альтернативних видів палива), що зумовлено впливом додаткових чинників, зокрема:

а) територіальною/географічною диференціацією збитків.

Якщо втрати від забруднення залежать від джерела їх викиду, то універсальний податок на забруднення буде неефективним, що потребуватиме індивідуального регулювання об'єктів емісії для досягнення цілей екологічної політики¹. Загалом саме диференціація ставок екологічного податку забезпечує очікуваний ефект. Водночас такий податок стає об'єктом лобювання окремих платників із метою отримання преференцій. До того ж різні умови формування викидів та способи їх утилізації призведуть до диференціації фінансових результатів забруднювачів.

Таким чином, компанії повинні завжди зіставляти величину необхідних витрат на екологізацію виробництва чи перехід на альтернативні види ресурсів та суму обов'язкових екологічних платежів;

б) можливістю виникнення ланцюгової реакції інших екстерналій (ухилення від оподаткування, шахрайство, корупція, проведення видобутку без дозвільних документів): наприклад, податок на відходи є вагомим стимулом до скорочення їх викидів. Однак в окремих випадках запровадження податку призводить до нелегальних викидів відходів, спалювання чи затоплення предметів утилізації.

Так, у 1995 р. Агенція з екологічної політики США застосувала санкції лише до 200 компаній. При цьому в 1990 р. В. Магат та

¹ *Helfand G. The Theory of Pollution Policy / G. Helfand, P. Berck, T. Maull // Handbook of Environmental Economics. Vol. 1: Environmental Degradation and Institutional Responses / ed. by K.-G. Mäler, J. R. Vincent. – Amsterdam : North Holland, 2003. – P. 249–304.*

К. Віскусі¹ встановили, що в період між 1982 та 1985 р. 75 % витрат часу на звітність компаній припадали саме на екологічні документи. Водночас Головне управління статистики США виявило, що лише 200 з 921 зареєстрованого забруднювача своєчасно подавали звітність до регулюючих органів².

Навіть незначні викиди забруднюючих речовин із високим рівнем токсичності можуть становити загрозу життю й безпеці людини, породжуючи захворювання та зниження працездатності у населення на забруднених територіях³;

- в) рівнем конкурентоспроможності: оподаткування екологічно небезпечного виробництва призводить до підвищення собівартості виробленої продукції. Якщо національний регулятор запроваджує податок на певний вид забруднення, який не має аналогів на території країн підприємств-конкурентів, це може істотно обмежити конкурентний потенціал (особливо це стосується групи енергетичних податків);
- г) масштабом відповідальності забруднювачів: за порівняно низьких (помірних) витрат на сплату екологічних платежів суб'єкти господарювання продовжують екологічно небезпечну діяльність (так званий ефект легітимізації екстерналій)⁴;
- д) рівнем добробуту (податкоспроможності) платників: для малозабезпечених родин, де споживання електроенергії, енергетичних речовин і застарілих засобів транспортування є важливим аспектом життєдіяльності, потенціал застосування екологічних податків є обмеженим (перекладаючи основний тягар на домогосподарства із середнім та високим рівнем доходів). Тобто абсолютно екологічне середовище є благом розкоші.

¹ *Magat W.* Effectiveness of the EPA's Regulatory Enforcement: The Case of Industrial Effluent Standards / *W. Magat, K. Viscusi* // *Journal of Law and Economics*. – 1990. – № 33. – Р. 331–360.

² *Air Pollution: Improvements Needed in Detecting and Preventing Violations* : Report U.S. Government Accountability Office. – Washington : US GAO, 1990. – 45 p.

³ *Cohen M.* Monitoring and Enforcement of Environmental Policy / *M. Cohen* // *International Yearbook of Environmental and Resource Economics 1999/2000: A Survey of Current Issues (New Horizons in Environmental Economics)* / ed. by T. Tietenberg, H. Folmer. – Cheltenham : Edward Elgar, 1999. – 336 p.

⁴ *Fullerton D.* Environmental Taxes / *D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith* // *NBER Working Paper Series*. – 2008. – № 14197. – 59 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w14197>.

Посилення компенсаторної та розподільчої функцій екологічних платежів можливе шляхом забезпечення їх цільової спрямованості та досягнення 100-відсоткового покриття витрат за державними цільовими програмами (щодо захисту навколишнього природного середовища) за рахунок надходжень від екологічно орієнтованих податків і зборів.

До того ж варто враховувати емпіричні закономірності екологічного оподаткування:

1. Розподільчий ефект екологічних податків залежить від податкової бази. Податки на електроенергію та опалення в більшості країн ЄС переважно регресивні, на відміну від податків на транспорт та бензин (прогресивні). Таким чином досягається певний баланс між прогресивними (транспортними) та регресивними (енергетичними) податками.
2. Кінцевий вплив екологічних податків залежить від ефективності використання коштів, акумульованих за їх допомогою. Скорочення соціальних внесків роботодавців, ставок податків на працю та капітал може бути компенсоване саме посиленням екологічної спрямованості фіскальних інструментів. Таргетоване скорочення податків на індивідуальні доходи малозабезпечених домогосподарств чи спрямування податкових надходжень на цільові соціальні компенсаційні трансферти забезпечить справедливий рівень розподілу доходів, але не вирішить проблеми ефективного використання мобілізованих податкових доходів.
3. Варіація рівня регресивності екологічних податків між різними країнами. Так, у США екологічні податки є регресивнішими, ніж в ЄС. С. Смітом¹, Т. Баркером та Дж. Кьолером² встановлено, що енергетичні податки є регресивнішими в Сполученому Королівстві, ніж у південноєвропейських країнах³.

Це передбачає посилення заходів державного фінансового контролю за ефективністю реалізації природоохоронних проєктів, що сприятиме

¹ *Smith S.* The distributional consequences of taxes on energy and carbon content of fuels / S. Smith // *European Economy*. – 1992. – № 51. – P. 241–267.

² *Barker T.* Equity and ecotax reform in the EU: achieving a 10 per cent reduction CO₂ emissions using excise duties / T. Barker, J. Köhler // *Fiscal Studies*. – 1998. – Vol. 19. – № 4. – P. 375–402.

³ *Kosonen K.* Progressivity of Environmental Taxation: Myth or Reality? / K. Kosonen // *European Commission Taxation Papers*. – 2012. – № 32. – 21 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm.

підвищенню довіри платників податків та цільовому витрачанням бюджетних коштів.

Враховуючи викладене, можна зробити такі висновки та пропозиції щодо вдосконалення системи екологічного оподаткування:

1. В Україні зберігається значний потенціал для підвищення ставок усіх без винятку груп екологічно орієнтованих податків і зборів. Водночас входження наприкінці 2012 р. економіки країни у фазу технічної рецесії містить значні ризики для бюджетної системи в частині доходів. Оскільки база оподаткування екологічних податків чутлива до економічної динаміки і складається з продуктів і товарів високоволатильної групи, темпи скорочення бюджетних надходжень перевищать динаміку зростання ВВП, породжуючи додатковий дефіцит бюджету.

У зв'язку з цим підвищення ставок екологічного податку в 2013 р. є загрозливим для бюджетної безпеки, позаяк може прискорити скорочення споживання екологічно небезпечних та шкідливих товарів і продукції, поглиблюючи рецесію.

2. Проведення достовірного оцінювання регулюючої ефективності нових ставок екологічно орієнтованих податків має бути відкладене на посткризовий період через можливі викривлення оцінки ефектів екологічного оподаткування, посилені другою хвилею світової фінансово-економічної кризи. У зв'язку з цим ставки екологічного податку для всіх форм забруднень навколишнього природного середовища слід підвищувати після досягнення економікою України стану стійкого зростання.

Потенціал зростання обсягу надходжень екологічних платежів в Україні порівняно з країнами ЄС є досить високим. Темпи їх зростання (за умови сприятливої економічної кон'юнктури) можуть випереджати приріст ВВП та інших доходів бюджету з урахуванням інфляції на 15–25 % щорічно (їх випередження можна забезпечити шляхом як щорічної індексації, так і застосування коригувальних коефіцієнтів).

3. Незважаючи на істотну диференціацію ставок за видами екологічних платежів, співвідношення між їх мінімальним і максимальним значенням є значно нижчим, ніж у розвинутих країнах. Тому доцільно посилити прогресивність шкали оподаткування з одночасною фіксацією в середньостроковій перспективі (два – три роки) як розміру мінімальної ставки (чи прив'язуванням її приросту до

темрів зростання реальних наявних доходів населення), так і запланованих темрів зростання решти ставок.

Завчасно оголошене (на кілька років наперед) та зафіксоване зростання ставок екологічно орієнтованих податків посилить прозорість процесу оподаткування і дасть можливість забруднювачам – платникам податків оцінити переваги та втрати від проведення/консервації природоохоронних заходів.

4. Попри значний фіскальний простір для реалізації заходів екологічної політики є низка інституційних і соціальних обмежень, які впливають на ефективність мобілізації та використання коштів через бюджет.

ВИСНОВКИ

1. Результативність реформування податкової системи України значною мірою залежить від якості державного управління. Запровадження інноваційного управління цим процесом потребує налагодження системи моніторингу економічних і соціальних наслідків реформування оподаткування, що має здійснюватися за системою показників, серед яких податкове навантаження на економіку загалом, фактори виробництва та окремих платників.

Податкове навантаження – одна з найважливіших характеристик податкової системи, що є узагальненим теоретичним виразом впливу оподаткування на економіку (суспільство) загалом та окремих економічних агентів. Дослідження його сутності дало змогу розмежувати ефекти оподаткування і податковий тягар, з одного боку, і фіскальні ефекти та фіскальний тягар – з другого. Якщо ефекти оподаткування – це втрати доходу через сплату податків, то фіскальні ефекти – це втрати або виграти економічних агентів, зумовлені як оподаткуванням, так і споживанням суспільних благ, профінансованих за рахунок податків. Відтак, якщо податковий тягар вимірюється величиною втраченого доходу внаслідок сплати податків, то фіскальний тягар – на чистій основі, тобто з урахуванням і втрат доходу, і вигід від споживання суспільних благ.

Встановлено, що кількісно податковий тягар є сумою податкового тягара, породженого ефектом доходу, і податкового тягара, породженого ефектом заміщення, або надлишкового податкового тягара. Однак на практиці у процесі його кількісного аналізу оцінюється лише ефект доходу. Відтак податковий тягар на фізичну особу вимірюється сумою сплачених нею податків (абсолютний показник) та їх часткою в доході платника (відносний показник).

В економічній літературі, а також у публікаціях з питань державних фінансів термін “податковий тягар” крім фізичних осіб застосовується до економіки (суспільства) загалом. Дослідження податкового навантаження на економіку передбачає аналіз макроекономічних ефектів оподаткування, що полягають у його впливі на рівень випуску, зайнятості, цін та економічного зростання.

Щодо кількісної характеристики податкового навантаження на економіку, то в його оцінюванні не відображаються різноманітні макроекономічні ефекти внаслідок неможливості їх точного математичного вимірювання. На практиці величина податкового навантаження на економіку визначається сумою державних надходжень від сплати податків та їхньою часткою у ВВП країни.

2. За показниками податкового навантаження відбувається порівняння податкових систем різних держав, що дає можливість оцінити позиції тієї чи іншої країни у міжнародній податковій конкуренції, інвестиційний клімат і загальні умови ведення бізнесу. Показники податкового навантаження використовуються у міжнародних рейтингах, зокрема:

- рівень оподаткування прибутку – у рейтингу щодо Індексу міжнародної конкурентоспроможності (WEF);
- показники сукупних надходжень податків і податкових платежів у відсотках до ВВП, а також надходжень окремих податків і їх груп – податку на доходи фізичних осіб, корпоративного податку, непрямих податків, податків на капітал і власність – у відсотках до ВВП – у рейтингу Інституту розвитку менеджменту “Світовий рейтинг конкурентоспроможності” (Лозанна, Швейцарія);
- граничні ставки податків на індивідуальний та корпоративний дохід і загальний обсяг податкових доходів як частка від ВВП – у рейтингу Індексу економічної свободи (Heritage Foundation);
- відношення суми всіх податків і обов’язкових відрахувань, які сплачує стандартне підприємство і які впливають на його звіти про прибутки та збитки, до комерційного прибутку підприємства – у рейтингу умов ведення бізнесу (Doing Business Report).

3. Загальноприйнятим показником, що використовується для міжнародних порівнянь податкового навантаження на економіку, є податковий коефіцієнт. Його розрахунок потребує визначення складу податків та інших обов’язкових платежів, що враховуються у чисельнику показника, згідно з методикою МВФ і Європейської Комісії та з урахуванням особливостей податкової системи України. Обґрунтовано, що, крім по-

датків і зборів, які входять до складу податкової системи держави, визначеного Податковим кодексом України, при розрахунку податкового коефіцієнта, необхідно також враховувати: плату за ліцензії на певні види господарської діяльності; збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів; плату за виділення номерного ресурсу; плату за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання; збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження; плату за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні; збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій (з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння; з операцій купівлі-продажу нерухомого майна; з користування та надання послуг стільникового зв'язку; при відчуженні легкових автомобілів); єдиний соціальний внесок. Водночас не повинні враховуватися при обчисленні податкового коефіцієнта такі платежі, що входять до складу податкової системи України, проте їх доцільно класифікувати як доходи від власності: рентна плата, плата за користування надрами; збір за спеціальне використання лісових ресурсів та збір за спеціальне водокористування.

Встановлено, що вимірюючи податкове навантаження на економіку за допомогою податкового коефіцієнта, необхідно враховувати його недосконалість, оскільки до підвищення цього показника може призводити не лише зростання податкового навантаження, породженого ефектом доходу, і надлишкового податкового навантаження, а й зменшення останнього, що супроводжується підвищенням ефективності оподаткування. Водночас зниження податкового коефіцієнта може бути наслідком не зменшення, а зростання податкового навантаження на окремі групи платників податків, що супроводжується збільшенням масштабів ухилення від їх сплати. Усе зазначене потребує уважної та обережної інтерпретації динаміки податкового коефіцієнта, аналізу факторів, що зумовили його зміну.

4. Аналіз динаміки податкового коефіцієнта в Україні протягом 2000–2011 рр. дав змогу встановити тенденцію до його зростання з 27,4 до 36,8 % ВВП, причому найвищого рівня він досяг у 2008 р. – 37 % ВВП.

Зростання відбулось як унаслідок підвищення частки податків і зборів, що враховуються при розрахунку податкового коефіцієнта, у ВВП,

так і в результаті зростання частки платежів до державних позабюджетних соціальних фондів у ВВП. Причому, якщо фіскальна ефективність податків і зборів протягом аналізованого періоду змінювалася в різних напрямках (і зростала, і знижувалася), то частка платежів до державних позабюджетних соціальних фондів у ВВП із року в рік збільшувалася, і лише у 2011 р. зменшилася.

У 2000–2011 рр. податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток, ПДВ, акцизний податок та мито формували близько 55–60 % загального обсягу надходжень податків і соціальних платежів, а разом із внесками до державних соціальних фондів – близько 85–90 % цього обсягу. Тому можна стверджувати, що сукупні надходження названих шести обов'язкових платежів (їх частки у ВВП) істотно впливали на динаміку податкового коефіцієнта.

Протягом аналізованого періоду найбільший вплив на рівень і динаміку податкового коефіцієнта в Україні мали надходження:

- внесків до державних позабюджетних соціальних фондів (залежали насамперед від темпу зростання середньомісячної заробітної плати);
- зовнішнього ПДВ (залежали від динаміки імпорту, ефективності контролю за сплатою податків на митниці та законодавчих змін у механізмі справляння ПДВ при імпорті товарів);
- податку на прибуток (залежали передусім від обсягів прибутку суб'єктів ринку, змін у податковому законодавстві, масштабів штучного заниження оподатковуваного прибутку та змін у підходах до адміністрування податку).

Дещо менший вплив на рівень оподаткування справляли:

- надходження податку на доходи фізичних осіб (залежали насамперед від зростання середньомісячної заробітної плати і трансформацій оподаткування);
- внутрішній ПДВ (залежав від збільшення/зменшення обсягів споживання вітчизняних товарів і послуг, динаміки експорту, масштабів бюджетної заборгованості з відшкодування, проблем у сфері справляння податку, зокрема масштабів зловживань при відшкодуванні та мінімізації бази оподаткування, а також від внесення змін до податкового законодавства);
- акцизний податок (залежав від динаміки споживання підакцизних товарів та законодавчих змін його ставок);
- мито (залежало від динаміки імпорту та якості митного контролю).

Попри те, що рівень оподаткування в Україні поступово наблизився до середнього значення відповідного показника у країнах ЄС, для остан-

ніх характерною є більша фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб, ніж у нашій державі. І навпаки, в Україні у 2008–2011 рр. була зафіксована більша частка ПДВ і податку на прибуток у ВВП, ніж у більшості країн ЄС.

Особливості структури податкового навантаження (рівня оподаткування) в Україні створюють певні обмеження щодо подальшої реформи податкової системи. Висока фіскальна ефективність ПДВ загалом і зовнішнього ПДВ зокрема потребує зваженого підходу до його реформування, зокрема до коригування ставки. Навіть незначне зниження ставки ПДВ може призвести до відчутного зниження податкових надходжень і рівня оподаткування, не забезпечивши помітного зменшення податкового навантаження на національного виробника (враховуючи перекидання цього податку на кінцевих споживачів) і громадян нашої держави (внаслідок відмови суб'єктів економічної діяльності від зниження цін на товари і послуги у відповідь на зниження ставки ПДВ). Навпаки, зміна ставок ще більш фіскально ефективного в Україні єдиного соціального внеску для роботодавців істотно позначиться як на обсягах соціальних платежів і величині податкового коефіцієнта, так і на податковому навантаженні на підприємницький сектор.

5. Встановлено, що визначальні фактори, які найбільше впливали на формування тренду зміни рівня оподаткування в Україні, у різні роки були відмінними. У 2000–2003 рр. підвищення податкового коефіцієнта відбувалося переважно за рахунок зростання частки у ВВП внесків до державних соціальних фондів та податку на доходи фізичних осіб у результаті зростання середньомісячної зарплати, а також зовнішнього ПДВ, зокрема внаслідок обмежень щодо застосування векселів із ПДВ при імпорті товарів. При цьому фіскальна ефективність внутрішнього ПДВ різко знизилася.

У 2004 р. основними чинниками, які зумовили зменшення рівня оподаткування, були помітне зниження ставки податку на прибуток і запровадження пропорційного механізму справляння податку на доходи фізичних осіб. Підвищення податкового коефіцієнта в 2005 р. слід пов'язувати зі скасуванням територіальних і низки галузевих податкових пільг, запровадженням обмежень на віднесення витрат до валових; відбулися також посилення митного контролю, помітне збільшення обсягів імпорту та середньомісячної зарплати, що сприяло зростанню надходжень відповідно ПДВ та інших податків на споживання, соціальних платежів і податку на доходи фізичних осіб. У 2006 р. рівень оподаткування підвищився передусім через зростання фіскальної ефективності

ПДВ (як зовнішнього, так і внутрішнього), внесків до державних соціальних фондів і податку на доходи фізичних осіб. У 2007 р. збільшення ставок акцизів та податку на доходи фізичних осіб (в умовах відставання темпів зростання середньомісячної заробітної плати від темпів зростання номінального ВВП) супроводжувалося зменшенням часток ПДВ (насамперед внутрішнього) і податку на прибуток у ВВП, що призвело до зниження податкового коефіцієнта.

У 2008 р. підвищення рівня оподаткування було спричинено насамперед збільшенням фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ за рахунок високого темпу зростання обсягів імпорту та припинення обігу ПДВ-векселів при імпорті товарів і податку на прибуток. У кризовому 2009 р. зростання середньомісячної заробітної плати в умовах падіння ВВП зумовило збільшення фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб і внесків до державних соціальних фондів, а заходи щодо посилення митного контролю дали змогу уникнути значного зменшення надходжень ПДВ з увезених в Україну товарів (при скороченні обсягів імпорту). Ці чинники гальмували зменшення податкового коефіцієнта. Подальше його зниження у 2010 р. відбулося переважно внаслідок зменшення частки ПДВ у ВВП, передусім зовнішнього ПДВ, надходження якого майже не змінилися за високого темпу зростання обсягів імпорту, при повільному посткризовому зростанні надходжень податку на прибуток.

У 2011 р. зміни в рівні оподаткування економіки більше, ніж у попередні роки, були зумовлені внесенням змін до податкового законодавства (початком імплементації Податкового кодексу України). Найбільший фіскальний ефект мали заходи (як законодавчі, так і у сфері адміністрування), спрямовані на покращання справляння ПДВ і податку на прибуток підприємств. Натомість запровадження другої ставки податку на доходи фізичних осіб, навпаки, супроводжувалося зменшенням його частки у ВВП. Суперечливими також були наслідки реформування акцизного податку: підвищення ставок оподаткування не забезпечило збільшення фіскальної ефективності акцизів. Зростання середньомісячної заробітної плати, темп якого у 2011 р., на відміну від попередніх трьох років, дещо відстав від темпу зростання номінального ВВП, гальмувало підвищення податкового коефіцієнта за рахунок податку на доходи фізичних осіб і єдиного соціального внеску. І навпаки, високий темп зростання імпорту, забезпечивши підвищення фіскальної ефективності зовнішнього ПДВ, став одним із чинників, що зумовив підвищення рівня оподаткування.

6. Порівняльний аналіз податкового коефіцієнта у країнах – членах ЄС та в Україні дав змогу зробити такі висновки:

6.1. Протягом 2000–2010 рр. податкове навантаження на економіку в Україні зросло з 27,4 до 34,5 %. За той самий період у країнах ЄС-15 середній рівень податкового навантаження зменшився із 40,7 до 38,6 %, а в країнах ЄС-12 – з 32,3 до 31,8 %, сягнувши максимального рівня – 33,9 % у 2007 р. З 12 країн – нових членів ЄС у 2000–2010 рр. податковий коефіцієнт зріс лише в чотирьох, з них найбільше – на Кіпрі, Мальті та в Естонії. Серед розвинутих європейських країн податковий коефіцієнт підвищився тільки в Італії. В усіх інших країнах – членах ЄС він зменшився, і лише в Чехії не зазнав змін.

6.2. Якщо в Україні за рахунок платежів до соціальних фондів формувалося від 32 % (2000 р.) до 37 % (2010 р.) податкового навантаження, то у країнах ЄС-12 – у середньому 33,7 %, а в країнах ЄС-15 – у середньому 29 % (2010 р.). Проте в таких країнах, як Естонія, Іспанія, Литва, Німеччина, Словаччина, Словенія, Франція і Чехія, частка платежів до соціальних фондів у структурі податкового навантаження у 2010 р. була вищою, ніж в Україні.

6.3. В Україні податковий коефіцієнт у 2010 р. порівняно з 2000 р. зріс за рахунок підвищення частки як соціальних платежів, так і податків у ВВП. При цьому частка перших зросла на 4, а других – на 3,1 в. п., отже, внесок платежів до соціальних фондів у зростання податкового коефіцієнта був більшим, ніж податків. Частка податків у ВВП у 2010 р. навіть була меншою за її рівень і в 2005, і в 2008 рр., а в 2011 р. хоча і підвищилася на 2,9 в. п. порівняно з 2011 р., проте досягла лише рівня передкризового 2008 р. Відтак, зростання частки податків у ВВП у 2011 р. порівняно з 2010 р. навряд чи спричинене змінами, внесеними в податкову систему Податковим кодексом України. Водночас встановлення цієї частки на рівні найвищого показника протягом 2000–2010 рр. дає змогу зробити висновок, що інструменти зниження податкового навантаження, закладені в Кодексі, загалом урівноважилися інструментами, спрямованими на його підвищення та зростання податкового коефіцієнта через зменшення масштабів ухилення від сплати податків і уникнення їх сплати, а також збільшення ставок окремих податків.

6.4. Якщо в Україні протягом періоду, що розглядається, і частка соціальних платежів, і частка податків у ВВП зросли, то у країнах ЄС-12 середнє значення частки податків у ВВП не змінилося, а податковий коефіцієнт знизився за рахунок зменшення середнього значення частки у ВВП платежів до соціальних фондів. Натомість у розвинутих європей-

ських країнах не змінилася частка у ВВП платежів до соціальних фондів, тоді як зниження податкового коефіцієнта стало наслідком зменшення частки податків у ВВП.

6.5. Якщо протягом 2000–2004 рр. податковий коефіцієнт в Україні був нижчим порівняно і з розвинутими, і з країнами – новими членами ЄС, то у 2005–2010 рр. він перевищив середній рівень податкового коефіцієнта у країнах ЄС-12. Протягом зазначеного періоду вищий рівень податкового коефіцієнта мали лише такі країни цієї групи, як Кіпр, Словенія, Угорщина, а в окремі роки й Чехія.

Проте порівняльний аналіз структури податкового навантаження дав змогу встановити, що різниця в рівнях податкового коефіцієнта між країнами ЄС-12 (середній рівень податкового коефіцієнта по цій групі країн) і Україною у 2010 р., що становить 3,3 в. п., переважно спричинена більшим навантаженням соціальних платежів, а не власне податків. Якщо частка обов'язкових платежів до соціальних фондів в Україні перевершувала її рівень не лише у країнах ЄС-12 (на 2,1 в. п.), а й у країнах ЄС-15 (на 1,7 в. п.), то частка податків у ВВП була більшою за середній рівень країн ЄС-12 тільки на 0,6 в. п. і нижчою за рівень країн ЄС-15 на 5,8 в. п. Відтак, варто говорити не стільки про дещо вищий рівень тягара власне податків в Україні, скільки про високий рівень тягара обов'язкових платежів до державних соціальних фондів.

Якщо порівняти частку податків у ВВП в окремих країнах ЄС-12 і в Україні, то можна помітити, що в більшості (восьми) країн цієї групи вона є нижчою, що свідчить про резерви перегляду податкового навантаження в Україні.

7. Поряд із загальним рівнем податкового навантаження важливою характеристикою податкової системи держави є його розподіл між основними факторами виробництва (працею й капіталом) та споживанням. З метою забезпечення зіставності розрахунків у процесі порівняльного аналізу податкових систем України і європейських країн розроблено класифікацію податків, які входять до складу вітчизняної податкової системи, за економічними функціями, що дало можливість розрахувати імпліцитні ставки податків на працю, капітал і споживання в Україні.

Проведені розрахунки показали, що імпліцитні ставки податків на працю і споживання за 2000–2010 рр. зросли з 29,8 до 34,7 % і з 16,1 до 19,8 % відповідно, тоді як ставка податків на капітал зменшилася з 26 до 17,7 %. У динаміці ставки податків на споживання в межах періоду, що аналізується, виокремлено три субперіоди: 2000–2003 рр., коли імпліцитна ставка цих податків зазнавала щорічних коливань згори і донизу, вирізняючись

нестабільністю; 2003–2006 рр., коли вона характеризувалася тенденцією до зростання, сягнувши максимального рівня у 2006 р. (23,9 %); 2006–2010 рр., коли простежувалася тенденція до її зменшення. У динаміці імпліцитної ставки податків на капітал виокремлено два субперіоди: 2000–2005 рр. – зростання цієї ставки (за винятком 2004 р., коли вона різко впала) і 2005–2010 рр. – її зниження.

8. Компаративний аналіз імпліцитних ставок оподаткування праці, капіталу і споживання в Україні й країнах ЄС, проведений за результатами розрахунку таких ставок із застосуванням методологічних і методичних підходів Єврокомісії, показав:

8.1. З 2006 р. найвищою імпліцитною ставкою в Україні оподатковуються доходи від праці, найнижчою – доходи від капіталу. До 2006 р. споживання оподатковувалося за нижчою податковою ставкою, ніж капітал.

Серед країн – членів ЄС таке співвідношення імпліцитних ставок різних груп податків характерне для деяких постсоціалістичних країн – Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Словенії і Словаччини, а також для Ірландії та Нідерландів, що входять до групи ЄС-15. У Данії, Кіпрі, Португалії і Великобританії найвищою імпліцитною ставкою оподатковуються доходи від капіталу. У Бельгії, Німеччині, Греції, Іспанії, Франції, Італії, Австрії, Польщі, Швеції, Фінляндії імпліцитні ставки податків на капітал є вищими за імпліцитні ставки податків на споживання, проте нижчими за ставки податків на працю.

8.2. Щодо рівня імпліцитних податкових ставок на працю, то в Україні вони вищі, ніж у середньому в країнах – нових членах ЄС (31,4 % у 2010 р.), проте дещо нижчі за середній рівень у розвинутих країнах – членах ЄС (35 % у 2010 р.).

В Україні у структурі податків на працю переважають платежі до державних позабюджетних фондів соціального спрямування (73,6 % у 2010 р.). Внесок податку на доходи фізичних осіб у податкове навантаження на працю значно менший (26,3 %). Аналогічною є роль соціальних платежів у податковому навантаженні на працю в більшості країн – членів ЄС. Виняток становлять Данія, Ірландія, Великобританія і Швеція, де частка податку на доходи фізичних осіб у загальній сумі податків на працю перевищує частку соціальних платежів.

8.3. Імпліцитна ставка податків на капітал в Україні є значно нижчою за її середній рівень у розвинутих європейських країнах (25,3 %) та вищою за середній рівень у країнах – нових членах ЄС (15,9 %). Проте за останні 10 років розрив у ставках між Україною і країнами – новими членами ЄС істотно зменшився: якщо у 2000 р. імпліцитна ставка податків на ка-

пітал в Україні перевищувала середню в країнах ЄС-12 на 10,2 в. п., то у 2010 р. – лише на 1,8 в. п.

У структурі податків на капітал в Україні переважає податок на прибуток підприємств. Його частка в загальній сумі податків на капітал становила у 2009 р. 78,4 % (у ВВП – 4,6 %), у 2010 і 2011 рр. зросла до 80,7 і 82,4 % відповідно. Аналогічна ситуація спостерігається у більшості пост-соціалістичних країн – членів ЄС. У розвинутих країнах – членах ЄС вагому роль у формуванні податкового навантаження на капітал відіграють податки на накопичене багатство (майно). У таких країнах, як Бельгія, Данія, Італія, Іспанія, Франція, Угорщина, Великобританія їх роль є суттєвішою, ніж податку на прибуток корпорацій.

Встановлено, що в розвинутих європейських країнах зниження імпліцитної ставки податків на капітал протягом 2000–2010 рр. відбулося на тлі зменшення середнього рівня стандартної ставки податку на прибуток корпорацій (з 35,4 до 27,3 %). В Україні упродовж цього періоду ставка податку на прибуток переглядалася з 1 січня 2004 р. (знижена з 30 до 25 %). У тому ж році найнижчого рівня досягла імпліцитна ставка податків на капітал. Проте вже у 2005 р. вона зросла на 4,5 в. п. Її зниження в наступні роки не супроводжувалося переглядом ставки податку на прибуток підприємств, а стало наслідком відносного (як частки від ВВП), а у кризові роки – й абсолютного зменшення суми податків на капітал. Крім того, воно спричинене прискореними темпами зростання доходів від капіталу (знаменник формули імпліцитної ставки податків на капітал) порівняно із сумами податків на капітал (чисельник формули).

З'ясовано, що у 2007 р., коли спостерігалися найвищі темпи зростання доходів від капіталу і, відповідно, зниження імпліцитної ставки податків на капітал, збільшення цих доходів відбувалося за рахунок усіх секторів економіки, тоді як у 2008 р. – значною мірою за рахунок секторів фінансових корпорацій і домогосподарств (їх доходи зросли відповідно на 72,6 і 34,6 %) на тлі падіння доходів сектору нефінансових корпорацій (на 5,1 %). Ще гіршою була ситуація у 2009 р., коли доходи нефінансових корпорацій знизилися на 89,5 %, доходи домогосподарств – на 0,4 %, а доходи фінансових корпорацій, завдяки державній підтримці, зросли на 26,4 %, і у 2010 р., коли сектор нефінансових корпорацій загалом зазнав збитків, доходи фінансових корпорацій зменшилися на 20,5 % і лише доходи домогосподарств зросли на 57,3 %. З урахуванням того, що суб'єкти господарювання сектору нефінансових корпорацій традиційно несуть вище податкове навантаження порівняно із суб'єктами господарювання, задіяними в секторі фінансових корпорацій, а також додаткових податкових пільг, наданих останнім

під час кризи, зазначене дало змогу зробити висновок про істотне зростання диспропорцій у розподілі податкового навантаження на капітал між секторами фінансових і нефінансових корпорацій в Україні під час і за наслідками кризи.

8.4. Імпліцитна ставка податків на споживання в Україні з 2005 р. перевищує її середній рівень у країнах – нових членах ЄС (за винятком 2010 р.) і дещо відстає від рівня розвинутих країн ЄС (окрім 2006 р., коли вона перевищила рівень навіть цієї групи країн). Проте розрив у їх значеннях протягом 2000–2005 рр. зменшився з 6 до 0,7 в. п., а в 2010 р. зріс до 1,9 в. п.

У структурі податків на споживання в Україні переважає податок на додану вартість. Найвищого рівня його частка досягла у 2008 р. (69,7 %), зменшившись протягом 2009–2010 рр. до 68,8 і 63,6 %. Аналогічну роль у формуванні податкового навантаження на споживання цей податок відіграє і в країнах – членах ЄС (від 60 до 68 %, за винятком Швеції, де частка ПДВ у загальній сумі податків на споживання становить понад 70 %). Відтак зміна ставки ПДВ та розширення його бази не може не впливати на зміну імпліцитних ставок податків на споживання. Зокрема, їх зростання у країнах – нових членах ЄС і зниження в розвинутих країнах відбувалися на тлі підвищення середнього рівня стандартних ставок податку на додану вартість (відповідно з 19,1 до 20,4 % і з 19,4 до 20,5 %).

В Україні встановлена законодавством ставка ПДВ протягом досліджуваного періоду не змінювалася. Натомість зростала ефективна ставка податку, сягнувши в 2006 і 2008 рр. 15,8 %. Цей рівень свідчить про використання потенціалу податку, що визначається його нормативною ставкою й потенційною базою, якою є кінцеві споживчі витрати домогосподарств, на 79 %. Такий високий результат досягнуто завдяки вдосконаленню адміністрування ПДВ та зменшенню масштабів ухилення від його сплати. Недовикористання потенціалу податку на 21 % зумовлено податковими пільгами, заборгованістю платників перед бюджетом та ухиленням від його сплати.

9. Порівняно невисокий рівень імпліцитної ставки податків на капітал в Україні, здавалося б, має свідчити про наявність достатньо сприятливих фіскальних умов для залучення інвестицій і розвитку підприємництва. Насправді, при оцінюванні таких умов необхідно брати до уваги податкове навантаження не лише на капітал, а й на працю. З урахуванням зазначеного фіскальні умови для ведення бізнесу в Україні, за помірного рівня податкового навантаження на капітал та вищого за середньоєвропейський рівень податкового навантаження на працю, можна

охарактеризувати як недостатньо сприятливі. Їх покращання потребує зниження податкового навантаження на працю за рахунок перегляду ставки ЄСВ.

Відтак компаративний аналіз імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання в Україні й країнах ЄС дає змогу не лише визначити країни, найсприятливіші для ведення бізнесу, а й установити стратегічні напрями подальших податкових реформ. З огляду на це імплементація в Україні методик розрахунку податкового навантаження на економіку, а також на фактори виробництва і споживання, що застосовуються Європейською Комісією, запровадження щорічного розрахунку й оприлюднення названих показників створить основу для підвищення рівня наукового обґрунтування управлінських рішень, розроблення ефективної податкової політики і стратегії.

Водночас запровадження щорічного розрахунку зазначених показників потребує оприлюднення звітів про виконання бюджетів Пенсійного фонду України, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності України. Крім того, у Національних рахунках України за 2009–2010 рр. немає таблиць “Розподіл доходу від власності за видами та інституційними секторами економіки” та “Розподіл інших поточних трансфертів за видами та інституційними секторами економіки”, внаслідок чого неможливо визначити одержані та сплачені секторами нефінансових, фінансових корпорацій і домогосподарств проценти, дивіденди, ренту та страхові відшкодування, крім страхування життя, а також дивіденди, отримані загальним урядом та з інших країн, що унеможливає точний розрахунок імпліцитної ставки податків на капітал. Відтак для її розрахунку слід відновити зазначені таблиці у складі Національних рахунків України.

10. Аналіз імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання дав змогу дійти висновку, що податки на факторні доходи впливають на економічні рішення платників щодо пропозиції праці, заощаджень та інвестицій. Тому податкова система, яка створює сприятливі умови для економічного зростання, повинна ґрунтуватися на невисоких ставках оподаткування праці й капіталу та забезпечувати задоволення зростаючих потреб держави за рахунок податків на споживання, оскільки останні з позицій їхнього впливу на заощадження мають перевагу над податками на доходи.

11. Важливим із позицій економічної ефективності та соціальної справедливості є питання розподілу податкового навантаження між працею і

капіталом. Встановлено наявність трьох підходів до його вирішення, що застосовуються на практиці в різних країнах. Відповідно до першого доходу від праці й капіталу мають оподатковуватися за однаковими ставками, оскільки таке оподаткування є нейтральним і відповідає принципам ефективності й справедливості.

Згідно з другим підходом доходи від капіталу мають оподатковуватися за нижчими ставками, ніж трудові доходи, оскільки їх одержання пов'язане з певним ризиком, тому нижчі ставки податку є компенсацією за цей ризик. Крім того, капітал вважається мобільнішим фактором виробництва, ніж праця, внаслідок чого його надмірне оподаткування може спровокувати відплив капіталу з капіталомістких видів діяльності у некапіталомісткі або з країни взагалі.

Згідно з третім підходом оподаткування доходів від капіталу за порівняно низькими ставками не відповідає принципу соціальної справедливості й призводить до надмірного розшарування населення. Доцільність підвищення їх оподаткування у постсоціалістичних країнах обґрунтовується їхнім походженням (номенклатурна приватизація об'єктів державної власності) і джерелами зростання (незаконне заволодіння чужим майном у результаті рейдерського захоплення; привласнення суспільних ресурсів тощо). Оподаткування таких доходів за підвищеними ставками не викривляє економічних рішень суб'єктів господарювання і сприяє їх соціалізації.

Дефіцит фінансових ресурсів, а також протести проти оздоровлення державних фінансів за рахунок трудящих у посткризовий період змусили деякі країни ЄС вдатися до заходів, спрямованих на посилення податкового навантаження на доходи великих корпорацій і заможних громадян та його зменшення на низькодохідні групи населення. З цією метою вносяться зміни в оподаткування не лише доходів фізичних осіб, а й прибутку компаній, запроваджуються податки на багатство.

12. Крім імпліцитних податкових ставок, що характеризують неявне, потенційне податкове навантаження на фактори виробництва – працю й капітал, окремих суб'єктів господарювання (що перебувають як на загальній, так і на спрощеній системах оподаткування) цікавить податкове навантаження на них.

У сучасній економічній літературі описано велике різноманіття підходів до оцінювання податкового навантаження на юридичних осіб на загальній системі оподаткування. Ці підходи базуються на тому, що користувачам потрібна різна за набором показників і рівнем деталізації інформація про податкове навантаження на юридичну особу. Комплекс-

ного (різнобічного) оцінювання податкового навантаження потребують власне суб'єкти ринку для прийняття управлінських рішень щодо визначення напрямів оптимізації оподаткування та/або коригування фінансово-економічної діяльності; податковим органам необхідна методика оцінювання податкового навантаження на підставі аналізу низки загальних та часткових показників, розрахованих за математичними формулами, яка дасть змогу насамперед виявляти платників податків, що з великим ступенем імовірності ухиляються від оподаткування; для держави важливо аналізувати ті загальні та часткові показники податкового навантаження на юридичну особу, які можуть бути індикаторами для ухвалення рішень щодо вдосконалення податкової системи; інвестори намагатимуться отримати загальну інформацію про оподаткування бізнесу, щоб сформулювати уявлення про податкове навантаження на нього.

Податкове навантаження на окрему юридичну особу (конкретне підприємство), що розраховується за її індивідуальними показниками (сумою сплачених до бюджету податків та створеною доданою вартістю), – податкове навантаження на мікрорівні зазвичай порівнюють із середнім рівнем податкового навантаження на юридичну особу по країні та за певним видом діяльності – податкове навантаження на макрорівні. Крім того, податкове навантаження на юридичну особу можна визначити як з урахуванням, так і без урахування його перекладання, відповідно й суми ПДВ та акцизного податку.

13. Проведені розрахунки показали, що середній рівень податкового навантаження на юридичну особу по країні з 2000 по 2011 р. підвищився з 23 до 34 %. Проте динаміка не мала єдиної тенденції. За перший рік дії Податкового кодексу України податкове навантаження зросло на 5 в. п. (з них на 1,7 в. п. – за рахунок змін у бюджетній класифікації) та досягло максимальної за досліджуваний період величини. Основна причина зростання загального податкового навантаження на юридичних осіб за 2000–2011 рр. – підвищення фіскальної ролі податків на споживання. Про це свідчить показник податкового навантаження з урахуванням ефекту перекладання податків (тобто без ПДВ і акцизного податку), який у 2011 р. зафіксований на тому самому рівні, що й у 2005–2008 рр. – 20 %.

14. Встановлено, що підвищення податкового навантаження на юридичних осіб не мало негативного впливу на основні макропоказники економічного розвитку. ВВП, створений юридичними особами у 2000–2011 рр. (за винятком кризового 2009 р.), мав стійку тенденцію до зростання. У 10 разів збільшилися кінцеві споживчі витрати домогосподарств. При цьому загальне податкове навантаження не гальмувало отримання

прибутків суб'єктами господарювання, а податок на прибуток не впливав на інвестиційну діяльність юридичних осіб.

Податкове навантаження нерівномірно розподілялося за видами економічної діяльності. Найбільше (30–28 %) припадало на торгівлю й ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, а також промисловість і будівництво, найменше (14–16 %) – на фінансову діяльність, освіту, охорону здоров'я, а також сільське господарство (причина – звільнення більшості операцій від ПДВ).

15. Порівняльний аналіз податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб з ефектом перекидання показав, що останніми роками воно встановилося майже на однаковому рівні – 20 % проти 18–19 % відповідно.

16. Податкове навантаження на фізичних осіб нерівномірно розподілялося між платниками залежно від величини та виду отримуваних доходів. Загальний рівень утримань з доходів мав прогресивно-регресивний характер. Починаючи з доходу в розмірі 18 242 грн, простежується регресивна залежність, тобто чим більшим є отриманий дохід, тим менше податкове навантаження. На трудові доходи припадає більше податкового навантаження, ніж на доходи від володіння майном і капіталом. Це суперечить принципу платоспроможності, згідно з яким громадяни з більшими доходами повинні більше сплачувати до бюджету, відтак – принципу соціальної справедливості, проголошеному в Податковому кодексі України.

17. Аналіз податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування показав, що вперше з часу її запровадження воно підвищилося у 2004 р. внаслідок виведення внесків до Пенсійного фонду зі складу єдиного податку. Зокрема, податкове навантаження на фізичну особу – підприємця, що використовує працю одного найманого робітника, на кінець 2011 р. порівняно з 2000 р. збільшилося на 546,86–700,76 грн, з них через сплату ЄСВ за підприємця – на 234,39–336,99 грн, у розрахунку на кожного найманого робітника – на 312,47–363,77 грн. Відтак податкове навантаження зросло у 3,8–34,12 рази (відповідно для платників, які сплачували податок за ставками 200 і 20 грн). Як наслідок, за вказаний період у фізичної особи – підприємця, що використовує працю 10 осіб, значно зросла частка витрат на сплату податків і виплату заробітної плати (навіть на рівні мінімальної) у граничному обсязі реалізованої продукції (до 33,1–34 %). За таких умов при незмінному рівні граничного обсягу реалізації втрачає сенс обмеження кількості найма-

них працівників для фізичних осіб – платників єдиного податку 10 особами.

Після реформування спрощеної системи оподаткування, у 2012 р., податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб, що сплачують податок за ставкою, встановленою у відсотках від мінімальної заробітної плати, формується під впливом трьох факторів – скасування необхідності сплачувати єдиний податок за найманих працівників (фактор, що зумовлює зниження рівня податкового навантаження), виведення платежів до соціальних фондів зі складу єдиного податку, що змінює формулу розрахунку суми єдиного соціального внеску (фактор, що зумовлює підвищення рівня податкового навантаження), встановлення ставки єдиного податку і суми мінімальної величини ЄСВ у відсотках від мінімальної заробітної плати, підвищення якої автоматично призводить до зростання податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку. Однак незалежно від характеру зміни рівня податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування після її реформування воно залишатиметься істотно нижчим, ніж на суб'єктів, що перебувають на загальній системі оподаткування.

З'ясовано, що перехід із загальної системи оподаткування на спрощену, яка передбачає сплату єдиного податку за ставками не лише 3 і 5 %, а й 7 і 10 %, вигідний усім фізичним особам – підприємцям (крім підприємця, що використовує працю 10 найманих осіб), оскільки такий перехід супроводжується зменшенням суми сплачених податків. Виняток для підприємця, котрий використовує працю 10 найманих осіб, пояснюється тим, що велика сума єдиного соціального внеску, сплачуваного таким підприємцем за найманих осіб, зменшує суму доходу, який є об'єктом податку на доходи такого підприємця, що дає йому можливість економити на цьому податку, перебуваючи на загальній системі оподаткування, і робить не вигідним перехід на спрощену систему.

18. Аналіз податкового навантаження на юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва показав, що після виведення внесків до Пенсійного фонду України зі складу єдиного податку податкове навантаження на зазначених суб'єктів, що вимірюється за показником частки податків у виручці від реалізації без ПДВ, зросло з 14 до 17,9 %, з 17 до 27,3 % і з 21 до 37,7 % залежно від частки витрат на оплату праці (відповідно 20, 40 і 60 %) для юридичних осіб, які сплачували податок за ставкою 6 %, і з 10 до 12,2, 18,6 і 25 % залежно від частки витрат на оплату праці у виручці для осіб, що сплачували податок за ставкою 10 %.

З 2011 р. зміна податкового навантаження на юридичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування пов'язане із запровадженням єдиного соціального внеску, що справляється за ставкою в розмірі від 36,7 до 49,7 % заробітної плати найманих працівників. Під впливом цього фактора податкове навантаження зросло з 27,3 до 28,3 % та з 37,7 до 39,7 % залежно від частки витрат на оплату праці (відповідно 40 і 60 %) для юридичних осіб, які сплачують податок за ставкою 6 %, і з 18,6 до 19 % та з 25 до 26,4 % для осіб, що сплачують податок за ставкою 10 %.

З 2012 р., після реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, оподаткування суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб зазнало радикальних змін. Аналіз податкового навантаження на цих суб'єктів дав змогу визначити умови, за яких їх перехід із загальної на реформовану спрощену систему оподаткування мав би економічний сенс.

Якщо перехід із загальної системи оподаткування на сплату єдиного податку за ставкою 5 % (зі сплатою ПДВ у складі єдиного податку) вигідний для всіх суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб за будь-якого рівня ставки податку на прибуток, то перехід на сплату єдиного податку за ставкою 3 %, що передбачає й сплату ПДВ за ставкою 20 %, дає всім підприємцям можливість економити на податках лише за ставки податку на прибуток, що дорівнює 23 %. Після її зниження до 21 і 19 % економити на податках зможуть лише суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи з високою нормою рентабельності й великими витратами на оплату праці, тоді як податкове навантаження на підприємства з нижчою нормою рентабельності й витратами на оплату праці на спрощеній системі буде вищим, ніж на загальній.

Перехід із загальної системи оподаткування на сплату єдиного податку за ставкою 10 % (зі сплатою ПДВ у складі єдиного податку) є вигідним за будь-якого рівня ставки податку на прибуток для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб із високим рівнем рентабельності і невисокою часткою матеріальних витрат у виручці та, відповідно, вищою часткою доданої вартості і не вигідним – для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб із низьким рівнем рентабельності та високою часткою матеріальних витрат у виручці.

19. Проведене дослідження показало, що і порівняно високий рівень податкового коефіцієнта в Україні, і високий рівень імпліцитної ставки податків на працю зумовлені передусім високою ставкою єдиного соціального внеску. Відтак її зниження й зміна пропорції розподілу тягаря цього внеску між роботодавцями і робітниками є ключовою умовою

оптимізації податкового навантаження. Крім того, зниження ставки ЄСВ – необхідна умова детінізації заробітної плати й економіки загалом і, як наслідок, – зростання надходжень до Пенсійного фонду України і державних фондів соціального страхування, а також надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів.

Проте зниження ставки ЄСВ потребує пошуку шляхів компенсації зменшення доходів Пенсійного фонду України. Така компенсація можлива за рахунок доходів державного бюджету, які можна збільшити шляхом підвищення ставок плати за користування надрами та екологічного податку, а також посилення фіскальної ролі акцизного податку, тобто шляхом, що не матиме помітних негативних наслідків для економічного зростання.

З цією метою запропоновано:

19.1. Підвищити адвалорні ставки плати за користування надрами (з урахуванням результатів аналізу впливу на доходи бюджету переходу від специфічних до адвалорних ставок): у цілях видобутку залізної руди – до 7 % вартості реалізації готової продукції, встановивши мінімальний розмір специфічної ставки за видобуток залізної руди на рівні, еквівалентному 3 дол. США за одну тонну товарної руди із вмістом заліза 62 % (зазначену специфічну ставку доцільно прив'язати до цін на залізну руду із вмістом заліза 62 % на найбільшому ринку залізної руди в китайському порту Тяньцзінь при базовій ціні 100 дол. США); у цілях видобутку нафти та конденсату – з передбачених на 2013 р. 39 та 17 % доходу від реалізації нафти та конденсату, що видобувається з глибини відповідно до 5000 м та більше 5000 м, до рівня 55 та 30 %; для підприємств, що видобувають природний газ не для населення на глибині більше 5000 м та в межах шельфу – відповідно до 35 та 25 % замість передбачених Податковим кодексом України з 2013 р. 14 та 11 % вартості.

Необхідність збільшення ставок плати за користування надрами при видобуванні певних видів корисних копалин зумовлена створенням на видобувних підприємствах значного обсягу надприбутків, про що свідчить вищий рівень рентабельності на цих підприємствах порівняно з нормативною (рентабельністю підприємств, що провадять інші види діяльності). Зокрема, якщо нормативна рентабельність операційних витрат у 2006–2011 рр. перебувала в межах від 2,9 до 6,5 %, то рентабельність підприємств, що видобувають корисні копалини, крім паливно-енергетичних – від 11,3 до 44 %. Рентабельність власного капіталу підприємств, які видобувають корисні копалини, крім паливно-енергетичних, коливалася від 7,6 % у 2009 р. до 56,5 % у 2011 р. Відтак більше половини ство-

реної на видобувних підприємствах природної ренти не вилучається до бюджету держави і залишається в розпорядженні власників видобувних підприємств. За оцінками, середній обсяг недоплат природної ренти, визначений з урахуванням чотирьох показників рентабельності (операційних витрат, витрат від усієї діяльності, власного капіталу та реалізованої продукції), коливався для підприємств, що видобувають корисні копалини інші, ніж паливно-енергетичні, від 1,4 млрд грн у 2006 р. до 22,4 млрд грн у 2011 р., а для підприємств з видобутку вуглеводнів – від 4,5 млрд до 3,1 млрд грн відповідно. Це свідчить про значний потенціал зростання надходжень держави від ресурсних платежів.

19.2. Реформувати систему екологічного оподаткування в таких напрямках:

- поступово підвищувати (2014–2015 рр.) рівень податкового навантаження за рахунок екологічно орієнтованих податків та зборів до середньоєвропейського значення: для енергетичних податків – з 0,97 до 1,8 % ВВП, для транспортних податків – з 0,22 до 0,5 % ВВП;
- збільшити розмір ефективних ставок екологічних податків шляхом запровадження прогресивних коефіцієнтів до встановлених нормативів;
- посилити компенсаторну та розподільну функцію екологічних платежів через забезпечення їх цільової спрямованості.

В Україні частка екологічних платежів у ВВП (крім екологічного податку, включають: збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плату за користування надрами, акцизний податок на вироблений бензин, акцизний податок на імпортований бензин, акцизний податок на вироблені нафтопродукти, акцизний податок на імпортовані нафтопродукти, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ) дорівнювала 1,7 % у 2010 р. і 1,8 % у 2011 р., тоді як у країнах ЄС-27 – у середньому 2,6 % ВВП у 2010 р.

Це свідчить про значний потенціал для підвищення ставок усіх без винятку груп екологічно орієнтованих податків і зборів, водночас погіршення економічної ситуації наприкінці 2012 р. створює значні ризики для бюджетної системи в частині доходів. Оскільки база оподаткування екологічних податків чутлива до економічної динаміки і складається з продуктів і товарів високоволатильної групи, темпи скорочення бюджетних надходжень перевищуватимуть динаміку звуження ВВП, породжуючи додатковий дефіцит бюджету.

У зв'язку з цим підвищення ставок екологічного податку для всіх форм забруднень навколишнього природного середовища має бути відкладене до досягнення економікою України стану стійкого зростання. Після цього стимулюючий вплив фіскальних інструментів має адаптуватися до забезпечення стійких позитивних ефектів у сфері охорони навколишнього середовища – скорочення викидів забруднюючих речовин як в абсолютному вимірі (порівняно з попереднім періодом), так і в розрахунку на одного забруднювача.

19.3. Розширити перелік підакцизних товарів шляхом внесення до нього продуктів харчування і напоїв, шкідливих для здоров'я людини; електроенергії та природного газу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Аржевітін С.* Проблеми та перспективи розвитку кредитування малого бізнесу комерційними банками України / С. Аржевітін // Академія: аналітичний центр [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=635>.
2. *Барулін С. В.* Налоговый менеджмент / С. В. Барулін, Е. А. Ермакова, В. В. Степаненко. – М. : Омега-Л, 2007. – 272 с.
3. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки : пер. з нім. / Ш. Бланкарт. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
4. *Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе : пер. с англ. / М. Блауг. – М. : Дело-ЛТД, 1994. – 688 с. – (Серия “Зарубежный экономический учебник”).
5. *Боброва А.* О критерии оптимального налогового бремени / А. Боброва // Общество и экономика. – 2005. – № 10–11. – С. 160–176.
6. *Бородина А. С.* Налоговая нагрузка предприятия: сущность, функции, факторы и показатели / А. С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 6. – С. 5–15.
7. *Бородина А. С.* Оценка налоговой нагрузки производственного предприятия / А. С. Бородина // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 9. – С. 5–14.
8. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : у 6 т. Т. 3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 308 с.
9. *Бьюкенен Дж. М.* Сочинения : пер. с англ. : в 2 т. Т. 1 / Дж. М. Бьюкенен ; Фонд экон. инициативы. – М. : Таурус Альфа, 1997. – 560 с. – (Серия “Нобелевские лауреаты по экономике”).

10. *Валігура В.* Теоретико-ретроспективний аналіз податкового навантаження та перекладання податків / В. Валігура // Світ фінансів. – 2008. – № 4 (18). – С. 45–59.
11. Ведение бизнеса – 2012: ведение бизнеса в условиях большей “прозрачности” / МБРР, Всемирный банк. – Вашингтон, 2012. – 36 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/Foreign/DB12-Russian.pdf>.
12. Ведение бизнеса – 2013: разумный подход к регулированию деятельности малых и средних предприятий. Методология [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://russian.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes>.
13. Витрати на охорону навколишнього природного середовища та екологічний податок у 2011 році (Експрес-випуск). – К. : Держстат України, 2012. – 4 с.
14. *Вишневський В.* Податкова політика і економічна теорія / В. Вишневський // Економіка України. – 2007. – № 9. – С. 4–21.
15. *Гаркушенко О. Н.* Концептуальные основы экологического регулирования : монография / О. Н. Гаркушенко ; НАН Украины, Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – 159 с.
16. Годовые отчеты предприятия “Металлоинвест” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://metalloinvest.com/rus/factorys/lebedinskii-gok/disclosure-of-information/annual-reports>.
17. *Горобець В. В.* Новый екологічний податок в Україні / В. В. Горобець // Актуальные научные достижения – 2010. Экономические науки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/17_AND_2010/Economics/69305.doc.htm.
18. *Гофман А. П.* Новые тенденции в налоговом планировании / А. П. Гофман // Научные труды ВЭО России. – 2006. – Т. 76. – С. 115–118.
19. *Дементьев В. В.* Экономика как система власти : монография / В. В. Дементьев ; Мин-во образования и науки Украины, Донецк. нац. тех. ун-т. – 2-е изд. – Донецк : Друк-Инфо, 2006. – 404 с.
20. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
21. *Дзарасов С.* Способен ли частный капитал модернизировать российскую экономику? / С. Дзарасов // Вопросы экономики. – 2005. – № 4. – С. 131–141.
22. *Длугопольський О. В.* Концептуальні засади функціонування державного сектору у глобалізованій економіці / О. В. Длугопольський // Фінанси України. – 2008. – № 4. – С. 11–23.

23. Дрожжина И. А. Методика определения налоговой нагрузки с учетом налогового потенциала экономического субъекта / И. А. Дрожжина // Финансы. – 2009. – № 6. – С. 33–38.
24. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки : монографія / Т. І. Єфименко. – К. : НАН України, 2011. – 688 с.
25. Єфименко Т. І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2010. – № 12. – С. 3–11.
26. Железная руда // Dragon Capital [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dragon-capital.com/ru/institutional_investors/research/equities/sectors/iron_ore.html.
27. Занадворов В. С. Теория налогообложения / В. С. Занадворов // Экономический журнал ВШЭ. – 2003. – № 4. – С. 538–565; 2004. – № 1. – С. 97–122; № 2. – С. 257–290; № 3 – С. 420–452.
28. Игнатов А. В. Применение методик налогового планирования: фатальная неизбежность как следствие несправедливости налогообложения / А. В. Игнатов // Налоги и налогообложение. – 2005. – № 2. – С. 26–28.
29. Илларионов А. Размеры государства и экономический рост / А. Илларионов, Н. Пивоварова // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С. 18–45.
30. Индия // Горная энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mining-enc.ru/i/indiya>.
31. Iron ore market, CIS [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.hbia.org/PDF_library/IRON%20ORE%20Market%20-%20CIS.pdf.
32. Інформація про господарську діяльність емітента ПАТ “Укрнафта” // Електронна система комплексного розкриття інформації ДКЦПФР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://escriin.nssmc.gov.ua/rpt2188_sect3.aspx.
33. Кинг Дж. Р. Интеграция налогов на доходы физических лиц и корпораций: преимущества и недостатки / Дж. Р. Кинг // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 195.
34. Кізима Т. О. Податкове навантаження на домогосподарства: теоретичні підходи та методика визначення / Т. О. Кізима // Вісник Донецького національного університету. Серія В: Економіка і право. – 2009. – № 2. – С. 248–253.
35. Коровкин В. В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие / В. В. Коровкин. – М. : Экономистъ, 2006. – 575 с.
36. Кузьмин И. Г. О методах определения налоговой нагрузки на предприятия и граждан / И. Г. Кузьмин // Экономический вестник. – 1999. – № 1. – С. 121–130.

37. *Кушнірчук Ю. М.* Екологічне оподаткування у парадигмі фіскальної науки / Ю. М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.18. – С. 66–72.
38. *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.
39. *Литвин М. И.* Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий / М. И. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29–31.
40. *Луніна І. О.* Ефективність оподаткування споживання в Україні / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17–27.
41. *Луніна І.* Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків / І. Луніна // Економіка України. – 2004. – № 6. – С. 12–19.
42. *Майбуров И. А.* Теория и история налогообложения : учебник / И. А. Майбуров. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 495 с.
43. *Майбуров И. А.* Теория налогообложения: продвинутый курс : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : Юнити-Дана, 2011. – 591 с. – (Серия “Magister”).
44. *Мандрик В. О.* Новый екологічний податок в Україні: стан і напрями удосконалення / В. О. Мандрик, У. П. Новак // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.9. – С. 93–99.
45. *Маршалок Т. Я.* Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Т. Я. Маршалок ; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2011. – 20 с.
46. *Масгрейв Р. А.* Государственные финансы: теория и практика / Р. А. Масгрейв, П. Б. Масгрейв ; пер. с 5-го англ. изд. [1989]. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – 716 с.
47. *Меркулова Т. В.* Институт налога / Т. В. Меркулова. – Х. : Изд-во ХНУ им. В. Н. Каразина, 2006. – 224 с.
48. *Мигунова М. И.* Классификация и оценка рисков налогового контроля / М. И. Мигунова, Т. А. Церкунов // Проблемы современной экономики. – 2006. – № 1/2. – С. 236–241.
49. *Милль Дж. С.* Основы политической экономии : пер. с англ. : в 3 т. Т. 3 / Дж. С. Милль. – М. : Прогресс, 1981. – 447 с.
50. *Налоги и налогообложение : учебник / И. А. Майбуров, А. Д. Выварец, О. В. Бабушкина и др.* – М. : Юнити-Дана, 2007. – 655 с.
51. “Налог Баффета” заработает // Эксперт. – 2011. – № 38 (771) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://expert.ru/expert/2011/38/nalog-baffeta-zarabotaet>.

52. Налоговая политика: теория и практика : учеб. для магистрантов / И. А. Майбуров и др. ; под ред. И. А. Майбурова. – М. : Юнити-Дана, 2010. – 519 с.
53. Налоговые новости // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – С. 37.
54. Налоговые системы. Методология развития : моногр. для магистрантов / И. А. Майбуров и др. ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – М. : Юнити-Дана, 2012. – 460 с.
55. Налогообложение // Doing Business [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://russian.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.
56. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. ; под общ. ред. В. П. Вишневого ; ДонНТУ, ИЭП НАН Украины. – Донецк, 2006. – 504 с.
57. Національні рахунки України за 2010 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2010. – 160 с.
58. *Никитин С.* Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С. Никитин / МЭ и МО. – 2007 – № 2. – С. 16–23.
59. *Новак У. П.* Сучасні тенденції екологічного оподаткування в Україні / У. П. Новак, Н. І. Колінько // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.8. – С. 63–68.
60. *Новіков М. А.* Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення / М. А. Новіков // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 284–288.
61. Новый большой англо-русский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://rus-eng.com/novyiy_bolshoy_anglo_russkiy_slovar/page/implicit.47094.
62. *Островенко Т. К.* Налоговая нагрузка на предприятие: обобщающие и частные показатели системы / Т. К. Островенко // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 9. – С. 54–57.
63. Оценка налоговой нагрузки // Налоговое планирование [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pnalog.ru/material/ocenka-nalogovoi-nagruzki>.
64. *Пансков В. Г.* Налоги и налогообложение : учеб. для вузов / В. Г. Пансков, В. Г. Князев. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
65. *Петти У.* Трактат о налогах и сборах : пер. с англ. / У. Петти // Классика экономической мысли : сочинения. – М. : Эксмо-Пресс, 2000. – С. 8–76. – (Сер. “Антология мысли”).
66. Податкова має намір ліквідувати заборгованість з відшкодування ПДВ до кінця року [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://un.ua/ukr/article/380928.html>.

67. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
68. Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – 387 с.
69. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 20.05.2010 № 2275-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2275-17>.
70. Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України : закон України від 25.03.2005 № 2505-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2505-15>.
71. Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” : закон України від 24.12.2002 № 349-IV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/349-15>.
72. Про внесення змін до Закону України “Про спеціальний режим інноваційної діяльності технологічних парків” та інших законів України : закон України від 01.01.2006 № 3333-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3333-15>.
73. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” : указ Президента України від 28.06.1999 № 746/99.
74. Про Державний бюджет України на 2006 рік : закон України від 20.12.2005 № 3235-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/565158?cat_id=304.
75. Про Державний бюджет України на 2007 рік : закон України від 19.12.2006 № 489-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1355570>.
76. Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 28.12.2007 № 107-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/1352436>.
77. Про затвердження Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору : постанова Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 № 303 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/303-99-п>.
78. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.

79. Про податок з доходів фізичних осіб : закон України від 22.05.2003 № 889-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/889-15>.
80. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов [та ін.] ; ДННУ “Акад. фін. управління”. – К., 2011. – 246 с.
81. *Райзберг Б. А.* Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. - 2-е изд., исправ. – М. : Инфра-М, 1998. – 477 с.
82. Российский статистический ежегодник. 2011. – М. : Росстат, 2011. – 795 с.
83. Руководство по статистике государственных финансов 2001 года / Стат. упр. МВФ. – 2-е изд. – Вашингтон : МВФ, 2001. – ix+230 с.
84. *Саливон С.* Опасный диагноз / С. Саливон // Бизнес. – 2006. – № 3/4. – С. 52–54.
85. Система национальных счетов 1993. Т. 1 / Всемирный банк. – Брюссель; Люксембург; Вашингтон, О. К.; Нью-Йорк; Париж, 1998.
86. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов : пер. с англ. : в 2 т. Т. 2 / А. Смит. – М. : Соцэкгиз, 1935. – 475 с.
87. *Сміт А.* Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт ; пер. з англ. О. Васильєва, ред. Є. Литвин. – К. : Port-Royal, 2001. – 590 с.
88. *Соколовська А. М.* Деякі методологічні проблеми розрахунку показників податкового навантаження / А. М. Соколовська // Бюлетень фінансово-податкового законодавства і практики його застосування. Офіційні матеріали ДПС. – 2009. – № 2. – С. 18–32.
89. *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.
90. *Соколовська А. М.* Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС / А. М. Соколовська, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2012. – № 1. – С. 94–115.
91. *Соколовська А. М.* Податкова політика в Україні у 2009–2010 роках: особливості та уроки на перспективу / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 24–37.
92. *Соколовська А. М.* Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65–81.
93. *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–12.

94. Страны придумывают новые налоги, чтобы найти средства на борьбу с кризисом // Дело. – 2012. – 8 фев. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://delo.ua/world/strany-pridumyvajut-novye-nalogi-chtoby-najti-sredstva-na-borbu-173222>.
95. Сучасний тлумачний словник української мови : 65 000 слів / за заг. ред. В. В. Дубічинського. – Х. : Школа, 2006. – 1008 с.
96. Танзи В. Налоговая политика для развивающихся стран / В. Танзи, Х. Зи // Вопросы экономики. – 2001. – № 27. – iii + 21 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>.
97. Теслюк Б. А. Оценка налогового бремени предприятия / Б. А. Теслюк // Управленческий учет. – 2004. – № 3. – С. 21–29.
98. Тимченко О. М. Податки з населення в Україні: взаємозв'язок прибуткового та майнового оподаткування / О. М. Тимченко // Фінанси, облік і аудит : наук. зб. – Вип. 1. – К. : КНЕУ, 2003. – С. 172–173.
99. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия / А. В. Трошин // Финансы. – 2000. – № 5. – С. 44–47.
100. Україна – 2011 : стат. зб. – К. : Держстат України, 2012. – 27 с.
101. Финансово-кредитный экономический словарь / под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 904 с.
102. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку : у 3 т. Т. 1: Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / за ред. А. І. Даниленка. – К. : Фенікс, 2008. – 467 с.
103. Фридман М. Капитализм и свобода : пер. с англ. / М. Фридман. – М. : Новое издательство, 2006. – 240 с.
104. Фролова Н. Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні / Н. Фролова // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 21–28.
105. Хмелевський І. Екологічний податок / І. Хмелевський // Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 102 (1391). – С. 46–49.
106. Цыгичко А. Н. Нормализация налоговой нагрузки / А. Н. Цыгичко. – М. : ИТРК, 2002. – 108 с.
107. Частка малого бізнесу у ВВП менша, аніж думають – експерт // Економічна правда. – 2011. – 22 трав. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2011/05/22/286506>.
108. Чипуренко Е. В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление / Е. В. Чипуренко. – М. : Налоговый вестник, 2008. – 205 с.
109. Швабій К. І. Модернізація системи оподаткування доходів населення України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08 / К. І. Швабій ; Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2010. – 39 с.

110. *Шишова Ю. Г.* Система екологічного оподаткування в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Ю. Г. Шишова, Н. Ведмідь // Економічні проблеми сталого розвитку : тези доп. наук.-техн. конф. (Суми, 18–22 квіт. 2011 р.) / відп. за вип. А. Ю. Жулавський. – Суми : СумДУ, 2011. – Ч. 3. – С. 104–105 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/12461/1/29.docx>.
111. *Шувалова Е. Б.* Налоги и налогообложение / Е. Б. Шувалова, А. Е. Шувалов. – М. : ММИЭИФП, 2002. – 149 с.
112. *Эсколано Х.* Сравнение статистических и межвременных эффектов налогообложения / Х. Эсколано // Пособие по налоговой политике / под ред. П. Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 58–63.
113. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул ; под ред. А. Н. Козырина. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
114. *Ярова Н. В.* Податкове навантаження та його оцінка : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 / Н. В. Ярова ; ІЕП НАН України. – К., 2010. – 19 с.
115. *Ястребова Г. С.* Моделювання податкового навантаження підприємства в умовах трансформаційної економіки : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.11 / Г. С. Ястребова ; ХНЕУ. – Х., 2009. – 20 с.
116. *Air Pollution: Improvements Needed in Detecting and Preventing Violations : Report U.S. Government Accountability Office.* – Washington, DC : US GAO, 1990. – 45 p.
117. *Alcalde J.* Tax Burden Degree as a Tool to Design Tax Systems / J. Alcalde, M. C. Marco, J. A. Silva // QM&ET Working Papers. – 2012. – № 12–11. – 18 p.
118. *Altshuler R.* The Significance of Tax Law Asymmetries: An Empirical Investigation / R. Altshuler, A. J. Auerbach // NBER Working Paper Series. – 1987. – № 2279. – 56 p.
119. *Arpaia A.* Do labour taxes (and their composition) affect wages in the short and the long run? / A. Arpaia, G. Carone // ECFIN Economic Papers. – 2004. – № 216. – 59 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication552_en.pdf.
120. *Atrostic B. K.* Measuring Tax Burden: A Historical Perspective / B. K. Atrostic, J. R. Nunns // Fifty Years of Economic Measurement: The Jubilee of the Conference on Research in Income and Wealth / ed. by E. R. Berndt, J. E. Triplett. – Chicago : University of Chicago Press, 1991. – P. 343–420 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/chapters/c5981>.
121. *Auerbach A. J.* Fiscal Policy, Past and Present / A. J. Auerbach // Brookings Papers on Economic Activity. – 2003. – № 1. – P. 75–138.

122. *Barker T.* Equity and ecotax reform in the EU: achieving a 10 per cent reduction CO₂ emissions using excise duties / T. Barker, J. Köhler // *Fiscal Studies*. – 1998. – Vol. 19. – № 4. – P. 375–402.
123. *Baskaran T.* Tax decentralization and public deficits in OECD countries / T. Baskaran // *MPRA Paper Series*. – 2011. – № 35141. – 32 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/35141>.
124. Belgium 1% VAT rate increase to 22% in 2013 // *International VAT services*. – 2012. – 6 Nov. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/belgium-1-vat-rate-increase-to-22-in-2013.html>.
125. *Bengtsson N.* Lifetime versus Annual Tax Progressivity: Sweden, 1968–2009 / N. Bengtsson, B. Holmlund, D. Waldenström // *IZA Discussion Paper Series*. – 2012. – № 6641. – 56 p.
126. *Bernardi L.* Economic Crisis and Taxation in Europe / L. Bernardi // *MRPA Working Papers*. – 2011. – № 31007. – 39 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/31007>.
127. *Besley T.* The Origins of State Capacity: Property Rights, Taxation, and Politics / T. Besley, T. Persson // *NBER Working Paper Series*. – 2007. – № 13028. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w13028.pdf>.
128. *Bosworth B.* Taxes and the Investment Recovery / B. Bosworth // *Brookings Papers on Economic Activity*. – 1985. – Vol. 1. – 45 p.
129. BP Statistical Review of World Energy June 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2011/STAGING/local_assets/spreadsheets/statistical_review_of_world_energy_full_report_2012.xlsx.
130. *Brian L.* Spain Tax Alert – 4 January 2012: Tax measures introduced to tackle public deficit / L. Brian, F. M. Barrios // *Deloitte* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/nl_NL/nl/7652bd513f9a4310VgnVCM1000001a56f00aRCRD.htm.
131. *Buchanan J. M.* The Collected Works of James M. Buchanan : in 20 vols. Vol. 9: The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution / J. M. Buchanan. – Indianapolis : Liberty Fund, 1980. – 225 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://oll.libertyfund.org/title/2114>.
132. *Business Tax Index 2011* / SBE Council, USA. – P. 3–4.
133. *Cagé J.* The Fiscal Cost of Trade Liberalization / J. Cagé, L. Gadenne // *Paris School of Economics Working Papers*. – 2012. – № 2012-27. – 43 p.
134. *Caiumi A.* The Evaluation of the Effectiveness of Tax Expenditures – A Novel Approach: An Application to the Regional Tax Incentives for Business Invest-

- ments in Italy / A. Caiumi // OECD Taxation Working Papers. – 2011. – № 5. – 57 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/5kg3h0trjmr8-en>.
135. *Castanheira M.* On the Political Economics of Tax Reforms: Survey and Empirical Assessment / M. Castanheira, G. Nicodème, P. Profeta // Condorcet Centre Working Papers. – 2012. – № 2012-08-ccr. – 27 р.
136. China Raises Resources Tax on Iron Ore, Tin, Molybdenum // Bloomberg News. – 2012. – Feb. 17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mobile.bloomberg.com/news/2012-02-17/china-raises-resources-tax-on-iron-tin-molybdenum-production>.
137. *Cline W. R.* Restoring Fiscal Equilibrium in the United States / W. R. Cline // Peterson Institute for International Economics Policy Brief Series. – 2012. – № 12–15. – 7 р.
138. *Cohen M.* Monitoring and Enforcement of Environmental Policy / M. Cohen // International Yearbook of Environmental and Resource Economics 1999/2000: A Survey of Current Issues (New Horizons in Environmental Economics) / ed. by T. Tietenberg, H. Folmer. – Cheltenham : Edward Elgar, 1999. – 336 р.
139. Commodity Markets // The World Bank [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econ.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/EXTDEC/EXTDECPROSPECTS/0,,contentMDK:21574907~menuPK:7859231~pagePK:64165401~piPK:64165026~theSitePK:476883,00.html>.
140. Commodity Prices / Index Mundi [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.indexmundi.com/commodities/?commodity>.
141. *Cook P. J.* The Virtuous Tax: Lifesaving and Crime-Prevention Effects of the 1991 Federal Alcohol-Tax Increase / P. J. Cook, C. P. Durrance // NBER Working Paper Series. – 2011. – № 17709. – 33 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w17709.pdf>.
142. Corruption Perceptions Index // Transparency International [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi.
143. *Costa A. V.* Use of Sinter-Feed Tailings as Aggregate in Production of Concrete Paving Elements / A. V. Costa, A. G. Gumieri [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.claisse.info/2010%20papers/l28.pdf>.
144. Do EU15 countries compete over labour taxes / B. Merlevede, G. Rayp, S. van Parrys, T. Verbeke // Gent University Working Papers. – 2011. – № 2011/750. – 24 р.
145. *Dobrescu G.* Fiscal Policy during Absorption Cycles / G. Dobrescu, S. Ferhan // IMF Working Paper Series. – 2011. – № 41. – 32 р.
146. Doing Business 2008 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2007. – 205 р. [Електронний ресурс]. –

- Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB08-FullReport.pdf>.
147. Doing Business 2009 / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2008. – 211 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/annual-reports/english/db09-fullreport.pdf>.
148. Doing Business 2010: Reforming through Difficult Times / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2009. – 231 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB10-FullReport.pdf>.
149. Doing Business 2011: Making a Difference for Entrepreneurs / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2010. – 267 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing%20business/documents/annual-reports/english/db11-fullreport.pdf>.
150. Doing Business 2013: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises / The International Bank for Reconstruction and Development, The World Bank. – Washington, 2013. – 282 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB13-full-report.pdf>.
151. *Ekins P.* European Environmental Taxes and Charges: Recent Experience, Issues and Trends / P. Ekins // *Ecological Economics*. – 1999. – Vol. 31. – P. 39–62 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.elsevier.com/locate/ecocon.
152. *Environmental Taxes : A Statistical Guide*. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2001. – 44 p.
153. *Environmental Taxes and Green Tax Reform: Council at Ministerial Level (26–27 May 1997)*. – P. : OECD, 1997. – 57 p.
154. *EU VAT Rates // International VAT services* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/vat/eu-vat-rates.html>.
155. Eurostat [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?query=BOOKMARK_DS-051918_QID_-2F0DF5CC_UID_-3F171EB0&layout=TIME,C,X,0;UNIT,L,Y,0;TAX,L,Z,0;GEO,L,Z,1;INDICATORS,C,Z,2;&zSelection=DS-051918INDICATORS,OBS_FLAG;DS-051918TAX,ENV;DS-051918GEO,EU27;&rankName1=TAX_1_2_-1_2&rankName2=INDICATORS_1_2_-1_2.
156. *Executive Highlights* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.heritage.org/index/pdf/2011/Index2011_ExecutiveHighlights.pdf.

157. Fiscal Union in Europe? Redistributive and Stabilising Effects of an EU Tax-Benefit System / O. Bargain, M. Dolls, C. Fuest etc. // IZA Discussion Paper Series. – 2012. – № 6585. – 31 p.
158. France – Parliament passes 5 % income tax surcharge for large corporate taxpayers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Pages/france-income-tax-surcharge-large-corporation.aspx>.
159. France – Summaries of new corporate tax measures effective in 2012, and of certain other tax measures enacted in 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/france-new-corporate-tax-measures-effective-2012-others-enacted-2011.aspx>.
160. France income tax rates 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.frenchentree.com/fe-legal/displayarticle.asp?id=45428>.
161. France raises standard VAT rate from 19.6% to 20% // International VAT services. – 2012. – 6 Nov. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.tmf-vat.com/tmf-in-the-media/france-raises-standard-vat-rate-from-196-to-20.html>.
162. *Fullerton D.* Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // NBER Working Paper Series. – 2008. – № 14197. – 59 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w14197>.
163. *Gheorghe-Iulian I.* Tax Evasion During and at the “End” of the Economic Crisis / I. Gheorghe-Iulian // Romanian Economic and Business Review. – 2011. – Vol. 6. – № 3. – P. 161–171.
164. *Gillespie I. W.* The Effect of Public Expenditures on the Distribution of Income / I. W. Gillespie // Essays in Fiscal Federalism / ed. R. A. Musgrave. – Washington : Brookings Institution, 1965. – P. 122–186.
165. Global Innovation Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://en.wikipedia.org/wiki/Global_Innovation_Index; http://www.globalinnovationindex.org/gii/main/previous/2010-11/FullReport_10-11.pdf.
166. Global Innovation Index 2007–2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalinnovation-index.org/gii/main/previous/GII2007.pdf>.
167. Global Innovation Index 2008–2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/gii/main/previous/2008-09/FullReport_08-09.pdf.
168. Government Efficiency PUBLIC FINANCE [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imd.org/research/publications/wcy/upload/GO_List.pdf.

169. *Groves H. M.* Tax philosophers : two hundred years of thought in Great Britain and the United States / H. M. Groves. – Madison : Wisconsin University Press, 1974. – 158 p.
170. *Hairault J. O.* Efficiency and stabilization: reducing Harberger triangles and Okun gaps / J. O. Hairault, F. Langot, F. Portier // *Economics Letters*. – 2001. – Vol. 70. – P. 209–214.
171. *Heady C.* The “Taxing Wages” Approach to Measuring the Tax Burden on Labour / C. Heady // *CESifo Working Paper*. – 2003. – № 967. – 31 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cesifo.de/pls/guestci/download/CESifo%20Working%20Papers%202003/CESifo%20Working%20Papers%20June%202003/cesifo_wp967.pdf.
172. *Helfand G.* The Theory of Pollution Policy / G. Helfand, P. Berck, T. Maull // *Handbook of Environmental Economics*. Vol. 1: Environmental Degradation and Institutional Responses / ed. by K.-G. Mäler, J. R. Vincent. – Amsterdam : North Holland, 2003. – P. 249–304.
173. *Hines Jr. J. R.* Excess Burden of Taxation / J. R. Hines Jr. // *University of Michigan, Office of Tax Policy Research Working Paper Series*. – 2007. – № 1. – 8 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bus.umich.edu/otpr/WP2007-1.pdf>.
174. *IMD World Competitiveness Yearbook 2012: Overall ranking* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imd.org/research/publications/wcy/upload/Overall_ranking_5_years.pdf.
175. *Income tax rates 2012* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://world.tax-rates.org>.
176. *Index of Economic Freedom 2012* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.globalinnovationindex.org/gii/GII%202012%20Report.pdf>.
177. *Interim regulation of the people’s of China on resource tax* / *Asian Legal Information Institute* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.asianlii.org/cn/legis/cen/laws/irotprocort633>.
178. *Ireland Highlights // International Tax 2011 / Deloitte* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/\\$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf](https://ietaxmobile.com/tis/ietax.nsf/0/A784B89E97B32ABC80257811005ACDCE/$file/dtt_tax_highlight_2011_Ireland.pdf).
179. *Kalendiene J.* Taxation and economic sustainability / J. Kalendiene, V. Pukeliene // *CIGE Working Paper Series*. – 2011. – № 6. – 11 p.
180. *Kosonen K.* Progressivity of Environmental Taxation: Myth or Reality? / K. Kosonen // *European Commission Taxation Papers*. – 2012. – № 32. – 21 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/index_en.htm.

181. *Lorant K.* Fiscal multipliers are not necessarily that large: a comment on Eggertsson / K. Lorant // MPRA Paper Series. – 2011. – № 35612. – 21 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/35612>.
182. Macroeconomic policy and structural reform: a conflict between stabilization and flexibility / M. Buti, C. Martinez-Mongay, K. Sekkat, P. van den Noord // Monetary and Fiscal Policies in EMU: Interactions and Coordination / ed. by M. Buti. – Cambridge : Cambridge University Press, 2002. – 356 p.
183. *Magat W.* Effectiveness of the EPA's Regulatory Enforcement: The Case of Industrial Effluent Standards / W. Magat, K. Viscusi // Journal of Law and Economics. – 1990. – № 33. – P. 331–360.
184. *Martinez-Mongay C.* Progressive Taxation, Macroeconomic Stabilization and Efficiency in Europe / C. Martinez-Mongay, K. Sekkat // ECFIN Economic Papers. – 2005. – № 233. – 36 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication596_en.pdf.
185. *Mendoza E. G.* Effective tax rates in macroeconomics: cross-country estimates of the rates on factor incomes and consumptions / E. G. Mendoza, A. Razin, L. L. Tesar // NBER Working Paper. – 1994. – № 4864. – 20 p.
186. *Mueller D.* Interests Groups and the Political Economy of Government Size / D. Mueller, P. Murrell // Public Expenditure and Government Growth / ed. by F. Forte, A. Peacock. – Oxford : Basil Blackwell, 1985 – P. 13–36.
187. *Musgrave R. A.* Allocation Aspects, Domestic and International / R. A. Musgrave, P. B. Richman // The Role of Direct and Indirect Taxes in the Federal Reserve System. – Princeton, NJ : Princeton University Press, 1964. – P. 81–140 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/books/unkn64-4>.
188. *Musgrave R. A.* The Carter Commission Report / R. A. Musgrave // The Canadian Journal of Economics. – 1968. – Vol. 1. – P. 159–182.
189. *Nicodème G.* Sector and size effects on effective corporate taxation / G. Nicodème // ECFIN Economic Papers. – 2002. – № 175. – 35 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication1810_en.pdf.
190. *Nowak O.* EU and Member States balance of payments during the economic turmoil / O. Nowak // Eurostat. Statistics in Focus. – 2012. – № 32 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-12-032/EN/KS-SF-12-032-EN.PDF.
191. *O'Neill B.* A Problem of Rights Arbitration from the Talmud / B. O'Neill // Mathematical Social Sciences. – 1982. – Vol. 2. – P. 345–371.
192. *Onorante L.* Interaction of Fiscal Policies on the Euro Area: How Much Pressure on the ECB / L. Onorante // EUI Working Papers. – 2006. – № 2006/09. – 34 p.

193. Overall Paying Taxes ranking // PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-the-data-tables-pdf.pdf>.
194. Paying Taxes 2008. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_tls/pwc_paying_taxes_2008_e.pdf.
195. Paying Taxes 2009. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying_taxes_2009.pdf.
196. Paying Taxes 2010. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paytax-2010.pdf>.
197. Paying Taxes 2011. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>.
198. Paying Taxes 2012. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/~media/FPDKM/Doing%20Business/Documents/Special-Reports/Paying-Taxes-2012.pdf>.
199. Paying Taxes 2013. The global picture / World Bank Group, PricewaterhouseCoopers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>.
200. *Pirvu D.* The Competitiveness Through Taxes in the Central and Eastern European Countries / D. Pirvu, M. Eckardt // Scientific Bulletin – Economic Sciences. – 2008. – Vol. 8 (14). – 8 p.
201. *Plümper T.* Tax Competition and Income Inequality: Why did the Welfare State Survive / T. Plümper, V. E. Troeger // University of Warwick Working Paper Series. – 2012. – № 83. – 44 p.
202. Poland Highlights // International Tax 2011 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://krefeld.ihk.de/media/upload/polenreise/imap/20110315/polen_tax_highlight_2011.pdf.
203. Portugal Tax Update. State Budget Law for 2012 // KPMG [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/taxnewsflash/pages/portugal-corporate-individual-tax-vat-transfer-pricing-regime.aspx>.
204. *Prammer D.* Quality of taxation and the crisis: Tax shifts from a growth perspective / D. Prammer // ECFIN Taxation Papers. – 2011. – № 29. – 55 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/

- documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_29_en.pdf.
205. *Prammer D.* Quality of taxation and the crisis: tax shifts from a growth perspective / D. Prammer // ECFIN Taxation Papers. – 2011. – № 29. – 55 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/index_en.htm.
206. Property Tax in Ireland: Key Choices / C. Keane, J. R. Walsh, T. Callan, M. Savage // ESRI Renewal Series. – 2012. – № 11. – 33 p.
207. *Rawls J.* A Theory of Justice / J. Rawls. – Cambridge, MA : Belknap Press of Harvard University Press, 1971. – 560 p.
208. *Razin A.* Tax Burden and Migration: A Political Economy Theory And Evidence / A. Razin, E. Sadka, P. Swagel // Journal of Public Economics. – 2002. – Vol. 85. – P. 167–190.
209. Revenues (including forecasts) / The Institute for Fiscal Studies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifs.org.uk/fiscalFacts/fiscalAggregates>; http://www.ifs.org.uk/ff/revenue_composition.xls.
210. *Roca J.* Evaluation of the Effectiveness and Efficiency of Tax Benefits / J. Roca // Inter-American Development Bank Discussion Papers. – 2010. – № IDB-DP-136. – 30 p.
211. *Saidi A.* Balanced-Budget Rule, Distortionary Taxes and Aggregate Instability: A Comment / A. Saidi // CNRS Working Papers. – 2008. – № 44. – 19 p.
212. *Salanie B.* The Economics of Taxation / B. Salanie. – Cambridge ; London : The MIT Press, 2002. – 226 p.
213. *Sallee C. M.* 2008 State Business Tax Burden Rankings: 3rd Annual State Rankings / C. M. Sallee, P. L. Anderson. – East Lansing, MI : AEG, 2009. – 12 p.
214. *Simmler M.* How do taxes affect investment when firms face financial constraints? / M. Simmler // DIW Discussion Papers. – 2012. – № 1181. – 35 p.
215. *Smith S.* The distributional consequences of taxes on energy and carbon content of fuels / S. Smith // European Economy. – 1992. – № 51. – P. 241–267.
216. Social Security Programs Throughout the World Europe, 2012 // Social Security [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2012-2013/europe/index.html>.
217. Social Security Programs Throughout the World: Europe, 2010 // Social Security [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2010-2011/europe/index.html>.
218. Structures of the taxation systems in the European Union: Data 1995–2002 / European Commission. – Luxembourg : Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – 361 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

- http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-04-001/EN/KS-DU-04-001-EN.PDF
219. Surcharge to be levied on corporate income tax liability [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/international-tax/ebe3c89bf8383310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm?id=us_email_Tax_WTA_111111.
220. Tax Burden / Cambridge Dictionaries Online [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/business-english/tax-burden>.
221. Tax Burdens: Alternative Measures. – Р. : OECD, 2000. – 92 р. – (OECD Tax Policy Studies. Is. 2).
222. Tax Incidence, Tax Burden, and Tax Shifting: Who Really Pays the Tax? / Institute for Research on the Economics of Taxation Policy Bulletin. – 2004. – № 88. – iii+52 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://iret.org/pub/BLTN-88.PDF>.
223. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2007 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2007. – 454 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2007.html>.
224. Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2011 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2011. – 428 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2011.html>.
225. Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway : 2012 edition. – Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2012. – 274 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.
226. Taxation, Innovation and the Environment. – Р. : OECD Innovation Directorate, 2010. – 254 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/environment/taxation-innovation-and-the-environment_9789264087637-en.
227. Taxes in Sweden 2010 : An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden / The Swedish Tax Agency [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.skatteverket.se/download/18.616b78ca12d1247a4b2800025728/10411.pdf>.
228. Taxing Wages: 2009–2010. – Р. : OECD, 2011. – 585 р.
229. The Corruption Perceptions Index // Transparency International [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi.
230. The Global Competitiveness Report 2008–2009 / ed. by K. Schwab, M. E. Porter. – Geneva : World Economic Forum, 2008. – x+500 р. [Електронний ре-

- сурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2008-09.pdf.
231. The Global Competitiveness Report 2010–2011 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2010. – x+502 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf
232. The Global Competitiveness Report 2011–2012 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2011. – xiv+529 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GCR_Report_2011-12.pdf.
233. The Global Competitiveness Report 2012–2013 / ed. by K. Schwab. – Geneva : World Economic Forum, 2012. – xiv+529 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf.
234. The Global Innovation Index 2011: Accelerating Growth and Development / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau : INSEAD, 2011. – 381 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2011_Report.pdf.
235. The Global Innovation Index 2012: Stronger Innovation Linkages for Global Growth / ed. by S. Dutta. – Fontainebleau : INSEAD, 2012. – 464 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/GII-2012_Report.pdf.
236. The Index of Economic Freedom 2013 // The Heritage Foundation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.heritage.org/index/explore?view=by-region-country-year>.
237. The Innovation for Development Report 2010–2011 / ed. by A. López-Claros [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.innovationfordevelopmentreport.org/ici.html>.
238. The Ukraine Competitiveness Report 2008: Towards Sustained Growth and Prosperity / ed. by M. D. Hanouz, T. Geiger. – Geneva : World Economic Forum, 2008. – 270 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.weforum.org/pdf/Global_Competitiveness_Reports/Reports/Ukraine.pdf.
239. Ukraine Highlights // International Tax 2012 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Ukraine.pdf.
240. Value of Minerals // Indian Bureau of Mines [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ibm.nic.in/valueminerals.htm>.
241. *Vartia L.* How do Taxes Affect Investment and Productivity?: An Industry-Level Analysis of OECD Countries / L. Vartia // OECD Economics Department

-
- Working Papers. – 2008. – № 656. – 38 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.1787/230022721067>.
242. *Vegh C. A.* How is Tax Policy Conducted over the Business Cycle / C. A. Vegh, G. Vuletin // NBER Working Paper Series. – 2012. – № 17753. – 38 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nber.org/papers/w17753.pdf>.
243. *Yamamura E.* Norm for redistribution, social capital, and perceived tax burden: comparison between high- and low-income households / E. Yamamura // MPRA Paper Series. – 2012. – № 39434. – 36 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/39434>.
244. *Young H. P.* Distributive Justice in Taxation / H. P. Young // Journal of Economic Theory. – 1988. – Vol. 44. – P. 321–335.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Таблиця А.1 – Методики розрахунку рівня податкового навантаження

Автор (рік публікації; країна чи кількість країн; період)	Фактор оцінки рівня податкового навантаження*									
	Затяжна опілка	Особистий дохід	Праця	Капітал	Корпорація	Споживання	Защадження	Надлишковість	Природні ресурси	Наквалифіце сервовище
А. Вейсбах (2002; теор.) ^{**1}		3		3						
Т. Папп (2008; РФ, США; 2005–2006) ²		1–3								
ОЕСР (2003; 15 країн; 1965–2002) ³	1, 7, 8		1	1		1				
ОЕСР (2001; 18 країн; 1965–1997) ⁴		3	3	3	3	3				
Ф. Фіцрой (2009; теор.) ⁵		3, 5				5				
П. Конне (2009; Англія; 2003) ⁶		5	5			5				
А. Кенні (2006; 100 країн; 1975–80, 1981–85, 1986–92) ⁷	1, 3	2, 3, 8	2, 3, 7, 8	2, 3, 8	2, 3, 7, 8	2, 3, 7, 8				
ОЕСР (2010; 23 країни; 1981–2010) ⁸	1–3	1–8	1–8	1–8	1–8	1–8	1–8			
Т. Каллан (2011; Ірландія; 2000, 2008, 2011) ⁹		5, 6								
М. Амін (2011; 180 країн; 2001–2005, теор.) ¹⁰	1, 3									
Х. Ромер (2012; США; 1923–1932) ¹¹		5, 6	5, 6							
С. Бах (2011; Німеччина; 2004, 2005) ¹²		5	5			5				
С. Кларк (2003; Австралія, Бельгія, Канада, Данія, Норвегія; 1994–1998) ¹³			3, 4, 6	3, 4, 6	3, 4, 6	3, 4, 6				

Продовження табл. А.1

Автор (рік публікації; країна чи кількість країн; період)	Фактор оцінки рівня податкового навантаження*										
	Загальна оцінка	Обсяг доходу	Праця	Капітал	Корпорація	Споживання	Заощадження	Надлишковість	Природні ресурси	Наквалифіці	
Б. Янсен (2000; США; 1987–1997) ¹⁴					3						
Б. Волкерінк (2000; 23 країни; 1995–1996) ¹⁵		3	3	3	3	3					
Г. Нікодем (2011; США, Японія, ЄС; 1983–1999) ¹⁶					3, 4						
Р. Аві-Йонах (2011; США, ЄС; 2001–2010) ¹⁷	1–3				1–3						
Е. Мендоза, А. Разін, А. Тезар (1994; Канада, Франція, Німеччина, Італія, Японія, Англія, США; 1965–1988) ¹⁸		2–4	2–4	2–4	2–4	2–4					
А. Кері (2000; Норвегія; 1980–1997, теор.) ¹⁹	1		3, 4, 7	3, 4, 7		3, 4					
А. Бреффорд, А. Фуллертон (1981; США; теор.) ²⁰				3, 6	3, 6						
А. Кері (2002; США, Японія, ЄС-15, ОЕСР; 1975–2000) ²¹			3–6	3–6	3–6	3–6					
А. Котлікоф (2006; США; 2004–2005) ²²		5	5				5				
Ж. Штурм (2003; 15 країн континентальної Європи, 5 англосаксонських, 5 нордичних країн; 1965–1995) ²³			3–6								
Г. Доброта (2010; Румунія, ЄС-27; 1995–2009) ²⁴	1	1, 3							1, 3		
Х. Шимовіч (2009; Хорватія; 2007) ²⁵					3–7						
Г. Вольф (2005; ЄС-25; 1990–2004) ²⁶		3, 4	3, 4	3, 4	3, 4	3, 4					

Продовження табл. А.1

Автор (рік публікації; країна чи кількість країн; період)	Фактор оцінки рівня податкового навантаження*									
	Загальна оцінка	Особистий дохід	Праця	Капітал	Корпорація	Споживання	Заощадження	Надлишковість	Природні ресурси	Навколишнє середовище
О. Джейкобс (1999; Німеччина, Франція, Англія, Нідерланди, США; 1995–2000) ²⁷					3, 4					
А. Тіварі (2012; США; 1947–2009) ²⁸	1, 4				3					
С. Лазар (2010; Румунія; 2000–2009) ²⁹					3					
Х. Шленгель (2011; Китай, Індія, Японія, Сінгапур; 1994–2004) ³⁰					3–5					
Г. Піффано (2010; Аргентина; 1997–2005) ³¹								3, 4		
Ж.-П. де Лае (2008; ЄС-25; 1995–2006) ³²	1, 7		3, 6	3, 6	3		3, 6			
В. Р. Рід (2006; Нова Зеландія; 1988–2001) ³³	1									
Єврокомісія (2010; США, ЄС, Японія; 1994–2007) ³⁴									1, 2, 7	
ОЕСР (2011; 24 країни; 2000–2010) ³⁵									1, 2	
Т. Баунстаара (2001; 70 країн; 1997–2000) ³⁶								2		
А. Хоган (2008; 27 країн; 2006–2007) ³⁷								2		
Дж. Отто (2000; 25 країн; 2000) ³⁸								2, 3		
ОЕСР (2011; 36 країн; 2000–2010) ³⁹								1, 2, 7		
Д. Фуллертон (2007; Англія; 2007, теор.) ⁴⁰								2		

Закінчення табл. А.1

Автор (рік публікації; країна чи кількість країн; період)	Фактор оцінки рівня податкового навантаження*									
	Загальна оцінка	Особистий дохід	Праця	Капітал	Корпорація	Споживання	Заощадження	Надлишковість	Природні ресурси	Наквалифіковані середовище
Дж. Альві (2008; 40 країн; 2002, теор.) ⁴¹									1, 2, 3	
Центр з глобальних кліматичних змін (2008; США; 2007–2008) ⁴²										2, 3
П. Екінс (1999; 5 країн; 1980–1993) ⁴³										1, 2, 7
Р. Толь (2012; 2000–2005, теор.) ⁴⁴										2
К. де Мігель (2011; Іспанія; 2000–2010, теор.) ⁴⁵										1

*Для кожного випадку зазначено вид оцінки рівня податкового навантаження: 1 – відсоток ВВП; 2 – номінальна ставка; 3 – ефективна (фактична) ставка; 4 – ефективна середня ставка; 5 – ефективна гранична ставка; 6 – ефективна імпліцитна ставка, 7 – відсоток загальної суми податкових доходів, 8 – за рівнем органів влади, а також країна чи група країн, використані як приклади.

**Дослідження теоретичного характеру.

Складено автором.

Таблиця А.2 – Огляд емпіричних досліджень у сфері розподільчого ефекту податків

Автор	Використані індекс / декомпозиція	Країна / види податків
Н. Каквані ⁴⁶	R^K	а) Австралія, Канада, Англія, США: податок на доходи фізичних осіб; б) Австралія, Канада, США: широкий спектр прямих/непрямих податків, державні витрати
М. Рейнольдс, Е. Смоленський ⁴⁷	RE	США: широкий спектр прямих/непрямих податків, державні витрати
Р. Плотнік ⁴⁸	R^{AP}	США: податок на доходи фізичних осіб, грошові субсидії, талони харчування
А. Ділно, Дж. Кей, К. Норріс ⁴⁹	MT	Англія: ПДФО, соціальні внески, непрямі податки
М. Берліан, Р. Штраус ⁵⁰	BS , 16 інших показників вертикальної інтеграції та 1 – горизонтальної інтеграції	США: ПДФО
Р. Плотнік ⁵¹	R^{AP} , 4 інших показника вертикальної інтеграції	США: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Н. Каквані ⁵²	$K84$	Австралія: ПДФО, податки на власність, соціальні пільги
Б. Нолан ⁵³	$Tи$	Англія: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
С. Дженкінс ⁵⁴	$J88$	США: широкий спектр прямих/непрямих податків, державні витрати
Дж. Норрегаард ⁵⁵	R_T^K	17 країн ОЕСР: ПДФО, соціальні внески
Дж. Анкром ⁵⁶	$K84, L85$	Швеція, США, Англія: ПДФО, соціальні внески, податки на власність, інші прями податки, соціальні пільги

Продовження табл. А.2

Автор	Використані індекс / декомпозиція	Країна / види податків
Дж.-І. Дуклос ⁵⁷	K84, D93	Англія: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Дж. Аронсон, П. Джонсон, П. Ламбер ⁵⁸	A/J	Англія: ПДФО
Р. Лерман, С. Їгжакі ⁵⁹	LY94	США: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Дж. Бішоп, В. Чоу, Дж. Формбі ⁶⁰	LC	Австралія, Канада, Швеція, Західна Німеччина, США, Англія: ПДФО, податки з обороту, інші прями податки
Р. Лерман, С. Їгжакі ⁶¹	LY95	США: ПДФО, соціальні внески, податки на власність, соціальні пільги
М. Янтті ⁶²	S82	Канада, Нідерланди, Швеція, Англія, США: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Р. Ервік ⁶³	RE	8 країн з високим рівнем доходу: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Н. Кавані, П. Ламбер ⁶⁴	KL	Австралія: ПДФО
Дж. Аронсон, П. Ламбер, А. Тріпльє ⁶⁵	A/J	США: ПДФО
Дж. Феллман, М. Янтті, П. Ламбер ⁶⁶	V ^K	Фінляндія: податки та соціальні пільги
Е. ван Доорслаер ⁶⁷	A/J	12 країн ОЕСР: різні джерела фінансування витрат на охорону здоров'я – податки, соціальне та особисте добровільне страхування, прями платежі
А. Вагстафф ⁶⁸	A/J	12 країн ОЕСР: ПДФО

Продовження табл. А.2

Автор	Використані індекс / декомпозиція	Країна / види податків
А. Вагстафф ⁶⁹	P_T^K	12 країн ОЕСР: різні джерела фінансування витрат на охорону здоров'я – податки, соціальне та особисте добровільне страхування, прями платежі
Дж.-І. Дуклос ⁷⁰	K84, L85	Канада: податки та соціальні пільги
М. Форстер ⁷¹	LC, S82	21 країна ОЕСР: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
Дж.-І. Дуклос, П. Ламбер ⁷²	DL	Канада: податки та соціальні пільги
Г. Гер, А. Сезарамен ⁷³	A/J	США: ПДФО
Дж. Кріді, Дж. ван де Вен ⁷⁴	VCL	Австралія: податки та соціальні пільги
В. Дарданоні, П. Ламбер ⁷⁵	DL01	Англія, Ізраїль, Канада: грошові виплати та прями податки
А. Декостер, Г. ван Камп ⁷⁶	P^K, V^K	Бельгія: ПДФО та непрями податки
К. Хіді, Т. Мітракос, П. Цаклоглу ⁷⁷	PCF	13 країн ЄС: соціальні пільги, державні пенсії
Дж. Сміт ⁷⁸	P^K	Австралія: ПДФО
Дж. ван де Вен, Дж. Кріді, П. Ламбер ⁷⁹	VCL	Австралія: податки та соціальні пільги
А. Вагстафф, Е. ван Доорслаер ⁸⁰	PL (P^K)	15 країн ОЕСР: ПДФО
Дж. Кріді ⁸¹	VCL	Австралія: податок на товари та послуги
В. Дарданоні, П. Ламбер ⁸²	DL02	Канада, Ізраїль, США: ПДФО, податкові та соціальні пільги
Дж.-І. Дуклос, В. Жалбер, А. Араар ⁸³	D/JA	Канада: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги

Продовження табл. А.2

Автор	Використані індекс / декомпозиція	Країна / види податків
О. Торсен ⁸⁴	<i>PK</i>	<i>Норвегія</i> : ПДФО
Г. Вербіст ⁸⁵	<i>PL (PK)</i>	<i>15 країн ЄС</i> : ПДФО, соціальні внески, сплачувані роботодавцями, інші податки на доходи
А. Дік ⁸⁶	<i>RSA</i>	<i>Канада</i> : фіскальна система загалом
Дж. Хьюн, Б. Лім ⁸⁷	<i>A/L</i>	<i>Південна Корея</i> : ПДФО
Х. Іммерволь ⁸⁸	<i>RE</i>	<i>ЄС-15</i> : ПДФО, соціальні внески, сплачувані роботодавцями, інші податки на доходи, соціальні пільги, державні пенсії
Т. Йоганес, Т. Акві, П. Анза ⁸⁹	<i>RE, PK</i>	<i>Камерун</i> : широкий спектр прямих і непрямих податків, витрати на охорону здоров'я та освіти
В. Махлер, А. Жесві ⁹⁰	<i>RE</i>	<i>13 країн з високим рівнем доходів</i> : ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги
І. Урбан ⁹¹	<i>PL (VK)</i>	<i>Хорватія</i> : ПДФО
Б. Сіссе, С. Лучіні, Дж. Моатті ⁹²	<i>PK</i>	<i>Малі, Гвінея</i> : платежі з охорони здоров'я
М. Кок, І. Урбан ⁹³	<i>UL</i>	<i>Словенія, Хорватія</i> : ПДФО та соціальні внески
Дж. Кріді ⁹⁴	<i>RE, PK</i>	<i>Нова Зеландія</i> : ПДФО, податковий кредит для родин, допомога по безробіттю, допомога при виході на пенсію, витрати на акомодацию для працюючих членів родин
І. Урбан ⁹⁵	<i>K84; LY95; L85</i>	<i>Хорватія</i> : ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги, державні пенсії

Закінчення табл. А.2

Автор	Використані індекс / декомпозиція	Країна / види податків
І. Урбан, П. Ламбер ⁹⁶	UL	Хорватія: ПДФО
К. Кім, П. Ламбер ⁹⁷	UL; L85	США: ПДФО, податковий кредит із заробленого доходу, податки на власність, податки на працю, соціальні пільги
П. Ламбер, О. Торесен ⁹⁸	BD, K; DL01, DL02; DL	Норвегія: ПДФО
С. Заїді ⁹⁹	RE	Словаччина, Словенія, Польща, Чехія, Естонія, Угорщина, Литва, Латвія: ПДФО, соціальні внески, соціальні пільги, податки на багатство

Складено автором.

Таблиця А.3 – Огляд методологічних підходів до розрахунку перерозподілу доходу

Символ, аббревіатура	Підхід	Публікації, в яких використано методологічний підхід
<i>Підходи, базовані на оглядах Каквані⁴⁶</i>		
<i>RE</i>	Редистрибутивний ефект (різниця між коефіцієнтами Джині до та після оподатковуваного доходу)	М. Рейнольдс, Е. Смоленський ⁴⁷ ; Р. Ервік ⁶³ ; Х. Іммерволь ⁸⁸ ; Т. Йоганес, Т. Акві, П. Анза ⁸⁹ , В. Махлер, А. Жесві ⁹⁰ , Дж. Кріді ⁹⁴
<i>R^K</i>	Індекс прогресивності Каквані ⁴⁶	Н. Каквані ⁴⁶ , Дж. Норрегаард ⁵⁵ , А. Вагстафф ⁶⁹ ; А. Декостер, Г. ван Камп ⁷⁶ ; Дж. Сміт ⁷⁸ ; О. Торесен ⁸⁴ ; Т. Йоганес, Т. Акві, П. Анза ⁸⁹ ; Б. Сіссе, С. Лучіні, Дж. Моатті ⁹² ; Дж. Кріді ⁹⁴
<i>V^K</i>	Індекс вертикального ефекту Каквані ⁴⁶	Дж. Феллман, М. Янгті, П. Ламбер ⁶⁶ ; А. Декостер, Г. ван Камп ⁷⁶
<i>R^{AP}</i>	Індекс реранжування Агінсона – Плотніка ^{48, 105}	Р. Плотнік ⁴⁸ ; Р. Плогнік ⁵¹
<i>K84</i>	Декомпозиція редистрибутивного ефекту Каквані (Каквані, 1984)	Н. Каквані ⁵² ; Дж. Анкром ⁵⁶ ; Дж.-І. Дуклос ⁵⁷ ; Дж.-І. Дуклос ⁷⁰ ; І. Урбан ⁹⁵
<i>L85</i>	Декомпозиція вертикального ефекту загалом для фіскальної системи Ламбера ¹⁰⁰	Дж. Анкром ⁵⁶ ; Дж.-І. Дуклос ⁵⁷ ; Дж.-І. Дуклос ⁷⁰ ; І. Урбан ⁹⁵ ; К. Кім, П. Ламбер ⁹⁷
<i>PL</i>	<i>R^K</i> та <i>V^K</i> декомпозиція Пфахлера – Ламбера (Pfahler, 1990 – Lambert, 2001)	А. Вагстафф, Е. ван Доорслаер ⁸⁰ ; Г. Вербіст ⁸⁵ ; І. Урбан ⁹¹
<i>LY95</i>	Декомпозиція редистрибутивного ефекту Лермана – Ітжакі ⁵⁹	Р. Лерман, С. Їтжакі ⁵⁹ ; І. Урбан ⁹⁵
<i>KL</i>	Декомпозиція редистрибутивного ефекту Каквані – Ламбера ⁶⁴	Н. Каквані, П. Ламбер ⁶⁴
<i>A/L</i>	Декомпозиція редистрибутивного ефекту Аронсона – Джонсона – Ламбера ⁵⁸ в оригінальній інтерпретації	Дж. Аронсон, П. Джонсон, П. Ламбер ⁵⁸ ; Дж. Аронсон, П. Ламбер, А. Трипье ⁶⁵ ; Е. ван Доорслаер ⁶⁷ ; А. Вагстафф ⁶⁸ ; Г. Гер, А. Сезарамен ⁷³ ; Дж. Хьюн, Б. Лім ⁸⁷

Продовження табл. А.3

Символ, аббревіатура	Підхід	Публікації, в яких використано методологічний підхід
<i>VCL</i>	Адагтована декомпозиція A/L ван де Вена – Кріді – Ламбера ⁷⁹	Дж. ван де Вен, Дж. Кріді, П. Ламбер ⁷⁹ ; Дж. Кріді, Дж. ван де Вен ⁷⁴ ; Дж. Кріді ⁸¹
<i>UL</i>	Адагтована декомпозиція A/L Урбана – Ламбера ⁹⁶	М. Кок, І. Урбан ⁹³ ; І. Урбан, П. Ламбер ⁹⁶ ; К. Кім, П. Ламбер ⁹⁷
<i>D93</i>	Декомпозиція вертикального та реранжованого ефектів загалом для фіскальної системи Дуклоса ⁵⁷	Дж.-І. Дуклос ⁵⁷
<i>J88</i>	Декомпозиція вертикального та реранжованого ефектів загалом для фіскальної системи Дженкінса ⁵⁴	С. Дженкінс ⁵⁴
Інші підходи		
<i>R^{MT}</i>	Індекс редистрибутивного ефекту Масгрейва – Тіна (Musgrave, Tinn, 1948)	А. Ділно, Дж. Кей, К. Норріс ⁴⁹
<i>BS</i>	Розрахунки вертикальної та горизонтальної нерівності Берліана – Штрауса ⁵⁰	М. Берліан, Р. Штраус ⁵⁰
<i>DJA</i>	Декомпозиція зміни в нерівності Дуклоса – Жалбера – Араара ⁸³	Дж.-І. Дуклос, В. Жалбер, А. Араар ⁸³
<i>DL</i>	Оцінка горизонтальної та вертикальної нерівності Дуклоса – Ламбера ⁷²	Дж.-І. Дуклос, П. Ламбер ⁷²
<i>DL01</i>	Порівняння горизонтальної нерівності Дарданоні – Ламбера ⁷⁵	В. Дарданоні, П. Ламбер ⁷⁵
<i>DL02</i>	Порівняння прогресивності Дарданоні – Ламбера ⁸²	В. Дарданоні, П. Ламбер ⁸²

Закінчення табл. А.3

Символ, аббревіатура	Підхід	Публікації, в яких використано методологічний підхід
<i>LC</i>	Порівняння кривих Лоренца	Дж. Бішоп, В. Чоу, Дж. Формбі ⁶⁰ ; М. Форстер ⁷¹
<i>LY94</i>	Декомпозиція за коефіцієнтом Аджіні Лермана – Ітжакі ⁵⁹	Р. Лерман, С. Ітжакі ⁵⁹
<i>PCF</i>	Декомпозиція за коефіцієнтом Аджіні П'ятта – Чена – Фей ¹⁰¹	К. Хіді, Т. Мітракос, П. Цаклоглу ⁷⁷
<i>RSA</i>	Індекс відносної частки пристосування Баума ¹⁰²	А. Дік ⁸⁶
<i>S82</i>	Декомпозиція Шоррокса ¹⁰³	М. Яннті ⁶² ; М. Форстер ⁷¹
<i>Tm</i>	Аналіз реранжування з використанням матриць ймовірнісних переходів Аткінсона ¹⁰⁴	Б. Нолан ⁵³ ; А. Аткінсон ¹⁰⁴
<i>KJ</i>	Процедура неранжування Кінга – Дженкінса ^{105, 106}	П. Ламбер, О. Торесен ⁹⁸
<i>BD</i>	Індекс прогресивності Блекорбі – Дональдсона ¹⁰⁷	П. Ламбер, О. Торесен ⁹⁸

Складено автором.

Перелік посилань Додатка А

1. *Weisbach D.* Taxation and Risk-Taking with Multiple Tax Rates / D. Weisbach // *National Tax Journal*. – 2004. – Vol. 57. – № 2. – P. 229–243 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ntanet.org/tax-resources/ntj-full-text-articles.html>.
2. *Papp T. K.* Tax Rate Cuts and Tax Compliance – The Laffer Curve Revisited / T. K. Papp, E. Takáts // *IMF Working Paper Series*. – 2008. – № 08/7. – 20 p.
3. *Revenue Statistics 1965–2002. Special features: Tax reliefs and the interpretation of tax-to-GDP ratios. The introduction of accrual accounting.* – P. : OECD, 2003. – 319 p.
4. *Tax Ratios: A Critical Survey* // *OECD Tax Policy Studies*. – 2001. – № 5. – 80 p.
5. *FitzRoy F.* Are Two Tax Rates Better than One? / F. FitzRoy, J. Jin // *IZA Discussion Paper Series*. – 2009. – № 4167. – 30 p.
6. *Choné Ph.* Negative marginal tax rates and heterogeneity / Ph. Choné, G. Laroque // *Institute for Fiscal Studies*. – 2009. – № 12. – 23 p.
7. *Kenny L.* Tax systems in the world: An empirical investigation into the importance of tax bases, administration costs, scale and political regime / L. W. Kenny, S. L. Winer // *International Tax and Public Finance*. – 2006. – Vol. 13. – P. 181–215.
8. *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation* // *OECD Tax Policy Studies*. – 2010. – № 19. – 155 p.
9. *Callan T.* What Has Happened to Marginal Tax Rates? / T. Callan, N. Crilly, C. Keane, J. R. Walsh // *ESRI Research Bulletin*. – 2011. – № 3. – P. 3–4.
10. *Amin M.* Quality of tax administration. How relevant is country size? / M. Amin // *The World Bank Policy Research Paper*. – 2011. – № 5895. – 32 p.
11. *Romer C. D.* The Incentive Effects of Marginal Tax Rates: Evidence from the Interwar Era / C. D. Romer, D. H. Romer // *NBER Working Paper Series*. – 2012. – № 17860. – 57 p.
12. *Bach S.* Optimal top marginal tax rates under income splitting for couples / S. Bach, G. Corneo, V. Steiner // *Berlin University, School of Business & Economics Discussion Paper: Economics*. – 2011. – № 2011/21. – 25 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hdl.handle.net/10419/54723>.
13. *Clark S. V.* Using Micro-Data to Access Average Tax Rates / S. V. Clark // *CESifo Working Paper Series*. – 2003. – № 966. – 44 p.
14. *Janssen B.* Effective Tax Rate (ETR) Measures: Alternatives and their Validity / B. Janssen // *MARC Working Paper*. – 2000. – № 3/2000-10. – 16 p.
15. *Volkerink B.* Tax Ratios: A Critical Survey / B. Volkerink, J. de Haan // *OECD Tax Policy Studies*. – 2001. – № 5. – 80 p.
16. *Nicodeme G.* Computing effective corporate tax rates: comparisons and results / G. Nicodeme // *MPRA Paper Series*. – 2011. – № 3808. – 48 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mpr.ub.uni-muenchen.de/3808>.

17. *Avi-Yonah R.* The Effective Tax Rates of the Largest US and EU Multinationals / R. Avi-Yonah, Y. Lahav // *Tax Law Review.* – 2012. – Vol. 65. – № 3. – P. 375–390.
18. *Mendoza E. G.* Effective Tax Rates in Macroeconomics: Cross-Country Estimates of Tax Rates on Factor Incomes and Consumption / E. G. Mendoza, A. Razin, L. L. Tesar // *NBER Working Paper Series.* – 1994. – № 4864. – 34 p.
19. *Carey D.* Average Effective Tax Rates / D. Carey, H. Tchilinguirian // *OECD Economics Department Working Papers.* – 2000. – № 31. – 54 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dx.doi.org/10.1787/247874530426>.
20. *Bradford D. F.* Pitfalls in the Construction and Use of Effective Tax Rates / D. F. Bradford, D. Fullerton // *NBER Working Paper.* – 1982. – № 688. – 40 p.
21. *Carey D.* Tax Ratios on Labour and Capital Income and on Consumption / D. Carey, J. Rabesona // *OECD Economic Studies.* – 2002. – № 35. – 46 p.
22. *Kotlikoff L.* Measuring Effective Marginal Taxes on Americans' Labor Supply and Saving / L. J. Kotlikoff, D. Rapson // *DIPW METR Working Paper.* – 2006. – № 1006. – 73 p.
23. *Haan J., de.* How to Measure the Tax Burden on Labour at the Macro-Level? / J. de Haan, J.-E. Sturm, B. Volkerink // *CESifo Working Paper.* – 2003. – № 963. – 33 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2003/wp-cesifo-2003-06/cesifo_wp963.pdf.
24. *Dobrota G.* Analysis of tax and extra taxes pressure in Romania and European Union / G. Dobrota, M. F. Chirculescu // *Annals of the "Constantin Brâncuși" University of Târgu Jiu, Economy Series.* – 2010. – Vol. 4. – P. 300–309 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2010-04.I/29_GABRIELA_DOBROTA.pdf.
25. *Šimović H.* Effective Corporate Income Tax Burden in Croatia / H. Šimović // *EFZG Working Papers Series.* – 2009. – № 09-02. – 14 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://web.efzg.hr/repec/pdf/Clanak%2009-02.pdf>.
26. *Wolff G. B.* Measuring tax burdens in Europe / G. B. Wolff // *ZEI Working Paper.* – 2005. – № В 09-2005. – 44 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://econstor.eu/bitstream/10419/39644/1/512934088.pdf>.
27. *Jacobs O. H.* The effective average tax burden in the European Union and the USA: a computer-based calculation and comparison with the model of the European tax analyzer / O. H. Jacobs, Ch. Spengel // *ZEW Discussion Papers.* – 1999. – № 99-54. – 44 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://econstor.eu/bitstream/10419/24336/1/dp5499.pdf>.
28. *Tiwari A. K.* Tax Burden and GDP: Evidence from Frequency Domain Approach for the USA / A. K. Tiwari // *Economics Bulletin.* – 2012. – Vol. 32. – № 1. – P. 147–159 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.accessecon.com/Pubs/EB/2012/Volume32/EB-12-V32-I1-P15.pdf>.

29. *Lazar S.* Measuring Corporate Effective Tax Burden in Romania: A Comprehensive Approach / S. Lazar, G. Filip // Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Ias. – 2011. – Vol. 58. – P. 133–144 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://anale.fea.uic.ro/anale/resurse/fin8lazar.pdf>.
30. The Computation and Comparison of the Effective Tax Burden in Four Asian Countries / C. Spengel, W. Li, B. Zinn, K. Finke // Hitotsubashi Journal of Economics. – 2011. – Vol. 52. – Iss. 1. – P. 13–39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hermes-ir.lib.hit-u.ac.jp/rs/bitstream/10086/19219/1/HJeco0520100130.pdf>.
31. *Piffano H. L. P.* Taxation on Rural Sector: Tax Burden, Land Value and Property Right / H. L. P. Piffano // Universidad Nacional de La Plata Department of Economics Working Papers. – 2010. – № 77. – 84 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.depeco.econo.unlp.edu.ar/doctrab/doc77.pdf>.
32. *Laet J.-P., de.* Tax burden by economic function A comparison for the EU Member States / J.-P. de Laet, F. Wöhlbier // MPRA Paper Series. – 2008. – № 14761. – 32 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://mpa.ub.uni-muenchen.de/14761/1/MPRA_paper_14761.pdf.
33. *Reed W. R.* Tax Burden and the Mismeasurement of State Tax Policy / W. R. Reed, C. L. Rogers // Public Finance Review. – 2006. – Vol. 34. – № 4. – P. 404–426 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://129.3.20.41/eps/pe/papers/0505/0505001.pdf>.
34. Innovation of Energy Technologies: The Role of Taxes : Final Report. – Brussels : ECFIN : Copenhagen Economics, 2010. – 85 p.
35. Inventory of Estimated Budgetary Support and Tax Expenditures for Fossil Fuels. – P. : OECD, 2011. – 353 p.
36. *Baunsgaard T.* A Primer on Mineral Taxation / T. Baunsgaard // IMF Working Paper. – 2001. – № 139. – 34 p.
37. *Hogan L.* International Minerals Taxation: Experiences and Issues / L. Hogan // Australian Bureau of Agricultural and Resource Economics Conference Paper. – 2008. – № 08.11. – 27 p.
38. *Otto J. M.* Mining Taxation in Developing Countries / J. M. Otto. – Golden, CO : Colorado School of Mines, 2000. – 18 p.
39. Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief / OECD Center for Tax Policy and Administration. – P. : OECD, 2011. – 8 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/env/taxes/innovation>.
40. *Fullerton D.* Environmental Taxes / D. Fullerton, A. Leicester, S. Smith // Paper written for the Mirrlees Review "Reforming the tax System for the 21st Century", 2007. – 64 p.
41. *Aldy J.* A Tax-Based Approach to Slowing Global / J. Aldy, E. Ley, I. W. H. Parry // RFF Discussion Papers. – 2008. – № 08-26. – 34 p.

42. Tax Policies to Reduce Greenhouse Gas Emissions : Congressional Policy Brief // Pew Center on Global Climate Change. – Arlington, VA, 2008. – 16 p. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.c2es.org/docUploads/Taxes.pdf>.
43. *Ekins P.* European Environmental Taxes and Charges: Recent Experience, Issues and Trends / P. Ekins // *Ecological Economics*. – 1999. – Vol. 31. – P. 39–62 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0921800999000518>.
44. *Tol R. S. J.* Maximum Carbon Taxes in the Short Run / R. S. J. Tol // University of Sussex Economics Department Working Paper Series. – 2012. – № WPS33-2012. – 9 p.
45. *Miguel C., de.* Gradual Green Tax Reforms / C. de Miguel, B. Manzano // Universidad de Vigo Working Papers. – 2011. – WP04-2011b. – 21 p.
46. *Kakwani N. C.* Measurement of Progressivity: An International Comparison / N. C. Kakwani // *The Economic Journal*. – 1997. – Vol. 87. – P. 71–80.
47. *Reynolds M.* Public Expenditure, Taxes and the Distribution of Income: The United States, 1950, 1961, 1970 / M. Reynolds, E. Smolensky. – N. Y. : Academic Press, 1977. – 145 p.
48. *Plotnick R. A.* A Measure of Horizontal Equity / R. A. Plotnick // *The Review of Economics and Statistics*. – 1981. – Vol. 63 (2). – P. 283–288.
49. *Dilnot A.* The UK Tax System, Structure and Progressivity, 1948–1982 / A. Dilnot, J. Kay, C. Norris // *Scandinavian Journal of Economics*. – 1984. – Vol. 86. – P. 150–165.
50. *Berliant M. C.* The Vertical and Horizontal Equity Characteristics of the Federal Individual Income Tax / M. C. Berliant, R. P. Strauss // *Horizontal Equity, Uncertainty and Economic Well-being* / ed. by M. David, T. Smeeding. – Chicago : University of Chicago Press, 1985. – P. 179–214.
51. *Plotnick R.* A Comparison of Measures of Horizontal Inequity / R. Plotnick // *Horizontal Equity, Uncertainty and Economic Well-being* / ed. by M. David, T. Smeeding. – Chicago : University of Chicago Press, 1985. – P. 239–268.
52. *Kakwani N. C.* Analyzing redistribution policies: A study using Australian data / N. C. Kakwani. – Cambridge : Cambridge University Press, 1986. – 293 p.
53. *Nolan B.* Direct Taxation, Transfers and Reranking: Some Empirical Results for the UK / B. Nolan // *Oxford Bulletin of Economics and Statistics*. – 1987. – Vol. 49. – P. 273–290.
54. *Jenkins S.* Reranking and the analysis of income redistribution / S. Jenkins // *Scottish Journal of Political Economy*. – 1988. – Vol. 35. – Iss. 1. – P. 65–76.
55. *Norregaard J.* Progressivity of Income Tax Systems / J. Norregaard // *OECD Economic Studies*. – 1990. – № 15. – P. 83–110.
56. *Ankrom J.* An analysis of horizontal and vertical equity in Sweden, the United States and the UK / J. Ankrom // *Scandinavian Journal of Economics*. – 1993. – Vol. 95. – Iss. 1. – P. 119–124.

57. *Duclos J.-Y.* Progressivity, redistribution and equity, with application to the British tax and benefit system / J.-Y. Duclos // *Public Finance*. – 1993. – Vol. 48. – Iss. 3. – P. 350–365.
58. *Aronson J. R.* Redistributive effect and unequal income tax treatment / J. R. Aronson, P. Johnson, P. J. Lambert // *The Economic Journal*. – 1994. – Vol. 104. – Iss. 423. – P. 262–270.
59. *Lerman R.* Effect of Marginal Changes in Income Sources On U.S. Income Inequality / R. Lerman, S. Yitzhaki // *Public Finance Review*. – 1994. – Vol. 22. – P. 403–417.
60. *Bishop J.* The Redistributive Effect of Direct Taxes: a Comparison of Six Luxembourg Income Study-Countries / J. Bishop, V. Chow, J. Formby // *Journal of Income Distribution*. – 1995. – Vol. 5. – P. 65–90.
61. *Lerman R. I.* Changing ranks and the inequality impacts of taxes and transfers / R. I. Lerman, S. Yitzhaki // *National Tax Journal*. – 1995. – Vol. 48. – Iss. 1. – P. 45–59.
62. *Jannti M.* Inequality in Five Countries in the 1980s: The Role of Demographic Shifts, Markets and Government Policies / M. Jannti // *Economica*. – 1997. – № 64. – P. 415–440.
63. *Ervik R.* The Redistributive Aim of Social Policy: A Comparative Analysis of Taxes, Tax Expenditure Transfers and Direct Transfers in Eight Countries / R. Ervik // *LIS Working Paper Series*. – 1998. – № 184. – 52 p.
64. *Kakwani N.* On Measuring Inequity in Taxation: A New Approach / N. Kakwani, P. J. Lambert // *European Journal of Political Economy*. – 1998. – Vol. 14. – P. 369–380.
65. *Aronson J. R.* Estimates of the Changing Equity Characteristics of the U.S. Income Tax with International Conjectures / J. R. Aronson, P. J. Lambert, D. R. Trippeer // *Public Finance Review*. – 1999. – Vol. 27. – P. 138–159.
66. *Fellman J.* Optimal Tax-Transfer Systems and Redistributive Policy / J. Fellman, M. Jantti, P. J. Lambert // *Scandinavian Journal of Economics*. – 1999. – Vol. 101. – P. 115–126.
67. The redistributive effect of health care finance in twelve OECD countries / E. van Doorslaer, A. Wagstaff, H. van der Burg etc. // *Journal of Health Economics*. – 1999. – Vol. 18. – P. 291–313.
68. *Wagstaff A.* Redistributive effect, progressivity and differential tax treatment: personal income taxes in twelve OECD countries / A. Wagstaff // *Journal of Public Economics*. – 1999. – Vol. 72. – P. 73–98.
69. The redistributive effect of health care finance in twelve OECD countries / E. van Doorslaer, A. Wagstaff, H. van der Burg etc. // *Journal of Health Economics*. – 1999. – Vol. 18. – P. 291–313.
70. *Duclos J.-Y.* Gini Indices and the Redistribution of Income / J.-Y. Duclos // *International Tax and Public Finance*. – 2000. – Vol. 7. – P. 141–162.

71. Förster M. F. Trends and Driving Factors in Income Distribution and Poverty in the OECD Area / M. F. Förster // OECD Labour Market and Social Policy Occasional Paper Series. – 2000. – № 42. – 168 p.
72. Duclos J.-Y. A Normative and Statistical Approach to Measuring Classical Horizontal Inequity / J.-Y. Duclos, P. J. Lambert // Canadian Journal of Economics. – 2000. – Vol. 33. – Iss. 1. – P. 87–113.
73. Iyer G. S. An Evaluation of Alternative Procedures for Measuring Horizontal Inequity / G. S. Iyer, A. Seetharaman // Journal of the American Taxation Association. – 2000. – Vol. 22. – P. 89–110.
74. Creedy J. Decomposing Redistributive Effects of Taxes and Transfers in Australia: Annual and Lifetime Measures / J. Creedy, J. van de Ven // Australian Economic Papers. – 2001. – Vol. 40. – P. 185–198.
75. Dardanoni V. Horizontal Inequity Comparisons / V. Dardanoni, P. J. Lambert // Social Choice and Welfare. – 2001. – Vol. 18. – P. 799–816.
76. Decoster A. Redistributive Effects of the Shift From Personal Income Taxes to Indirect Taxes: Belgium 1988–1993 / A. Decoster, G. van Camp // Fiscal Studies. – 2001. – Vol. 22. – P. 79–106.
77. Heady C. The Distributional impact of social transfers in the EU: Evidence from the ECHP / C. Heady, T. Mitrakos, P. Tsakloglou // Fiscal Studies. – 2001. – Vol. 22. – Iss. 4. – P. 547–565.
78. Smith J. P. Progressivity of the Commonwealth Personal Income Tax, 1917–1997 / J. P. Smith // The Australian Economic Review. – 2001. – Vol. 34. – Iss. 3. – P. 263–278.
79. Ven J., van de. Close equals and calculation of the vertical, horizontal and re-ranking effects of taxation / J. van de Ven, J. Creedy, P. J. Lambert // Oxford Bulletin of Economics and Statistics. – 2001. – Vol. 63. – P. 381–394.
80. Wagstaff A. What Makes The Personal Income Tax Progressive? A Comparative Analysis of Fifteen OECD Countries / A. Wagstaff, E. van Doorslaer // International Tax and Public Finance. – 2001. – Vol. 8. – P. 299–315.
81. Creedy J. The GST and Vertical, Horizontal and Reranking Effects of Indirect Taxation in Australia / J. Creedy // Australian Economic Review. – 2002. – Vol. 35. – P. 380–390.
82. Dardanoni V. Progressivity Comparisons / V. Dardanoni, P. J. Lambert // Journal of Public Economics. – 2002. – Vol. 86. – P. 99–122.
83. Duclos J.-Y. Classical horizontal inequity and reranking: an integrated approach / J.-Y. Duclos, V. Jalbert, A. Araar // Research on Economic Inequality. – 2003. – Vol. 10. – P. 65–100.
84. Thoresen O. T. Reduced Tax Progressivity in Norway: The Effect from Tax Changes / O. T. Thoresen // International Tax and Public Finance. – 2004. – Vol. 11. – P. 487–506.

85. *Verbist G.* Redistributive Effect and Progressivity of Income Taxes: An International Comparison across the EU using EUROMOD / G. Verbist // EUROMOD Working Paper Series. – 2004. – № EM5/04. – 50 p.
86. *Dyck D.* Fiscal Redistribution in Canada, 1994–2000 / D. Dyck // Canadian Tax Journal. – 2005. – Vol. 53. – Iss. 4. – P. 974–1006.
87. *Hyun J. K.* Redistributive effect of Korea's income tax: equity decomposition / J. K. Hyun, B. I. Lim // Applied Economics Letters. – 2005. – Vol. 12. – P. 195–198.
88. Household incomes and redistribution in the European Union: quantifying the equalising properties of taxes and benefits / H. Immervoll, H. Levy, C. Lietz etc. // EUROMOD Working Paper Series. – 2005. – № EM9/05. – 24 p.
89. *Johannes T. A.* The Distributive Impact of Fiscal Policy in Cameroon: Tax and Benefit Incidence / T. A. Johannes, T. Akwi, P. E. Anzah // PMMA Working Paper Series. – 2006. – № 16. – 42 p.
90. *Mahler V. A.* Fiscal redistribution in the developed countries: new insights from the Luxembourg Income Study / V. A. Mahler, D. K. Jesuit // Socio-Economic Review. – 2006. – Vol. 4. – P. 483–511.
91. *Urban I.* Progressivity of personal income tax in Croatia: decomposition of tax base and rate effects / I. Urban // Financial Theory and Practice. – 2006. – Vol. 30. – Iss. 3. – P. 207–231.
92. *Cisse B.* Progressivity and horizontal Equity in Health Care Finance and Delivery: What about Africa? / B. Cisse, S. Luchini, J. P. Moatti // Health Policy. – 2007. – Vol. 80. – P. 51–68.
93. *Čok M.* Distribution of income and taxes in Slovenia and Croatia / M. Čok, I. Urban // Post-Communist Economies. – 2007. – Vol. 19. – Iss. 3. – P. 299–316.
94. *Creedy J.* Equity and Efficiency Measures of Tax-Transfer Systems: Some Evidence for New Zealand / J. Creedy, J. Enright, N. Gemmell, N. McNabb // New Zealand Treasury Working Paper Series. – 2008. – № 08/04. – 34 p.
95. *Urban I.* Income Redistribution in Croatia: The Role of Individual Taxes and Social Transfers / I. Urban // Financial Theory and Practice. – 2008. – Vol. 32. – Iss. 3. – P. 387–403.
96. *Urban I.* Redistribution, horizontal inequity and reranking: how to measure them properly / I. Urban, P. J. Lambert // Public Finance Review. – 2008. – Vol. 36. – Iss. 5. – P. 563–587.
97. *Kim K.* Redistributive Effect of US Taxes and Public Transfers, 1994–2004 / K. Kim, P. J. Lambert // Public Finance Review. – 2009. – Vol. 37. – Iss. 1. – P. 3–26.
98. *Lambert P. J.* Base independence in the analysis of tax policy effects: with an application to Norway 1992–2004 / P. J. Lambert, O. T. Thoresen // International Tax and Public Finance. – 2009. – Vol. 16. – Iss. 2. – P. 219–252.

-
99. *Zaidi S.* Main Drivers of Income Inequality in Central European and Baltic Countries / S. Zaidi // The World Bank Policy Research Working Paper Series. – 2009. – № 4815. – 29 p.
 100. *Lambert P. J.* On the redistributive effect of taxes and benefits / P. J. Lambert // Scottish Journal of Political Economy. – 1985. – Vol. 32. – Iss. 1. – P. 39–54.
 101. *Pyatt G.* The Distribution of Income by Factor Components / G. Pyatt, C. Chen, J. Fei // The Quarterly Journal of Economics. – 1980. – Vol. 95. – Iss. 3. – P. 451–473.
 102. *Baum S.* On the Measurement of Tax Progressivity: Relative Share Adjustment / S. Baum // Public Finance Review. – 1987. – Vol. 15. – Iss. 2. – P. 166–187.
 103. *Shorrocks A.* Inequality Decomposition by Factor Components / A. Shorrocks // Econometrica. – 1982. – Vol. 50. – P. 193–211.
 104. *Atkinson A. B.* Horizontal Equity and the Distribution of the Tax Burden / A. B. Atkinson // The Economics of Taxation / ed. by H. J. Aaron, M. J. Boskins. – Washington, D. C. : Brookings, 1980. – P. 3–18.
 105. *King M. A.* An Index of Inequality: With Applications to Horizontal Inequity and Social Mobility / M. A. King // Econometrica. – 1983. – Vol. 51. – P. 99–115.
 106. *Jenkins S. P.* Social Welfare Function' Measures of Horizontal Inequity / S. P. Jenkins // Models and Measurement of Welfare and Horizontal Inequity / ed. by W. Eichhorn. – Berlin : Springer, 1984. – P. 725–751.
 107. *Blackorby C.* Ethical Social Index Numbers and the Measurement of Effective Tax/Benefit Progressivity / C. Blackorby, D. Donaldson // Canadian Journal of Economics. – 1984. – Vol. 17. – P. 683–694.

Таблиця Б.1 – Розрахунок податкового

Код бюджетної класифікації	Показники	2000	2001
10000000	ПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ		
11000000	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості		
11010000	Податок на доходи фізичних осіб	6 377,7	8 774,9
11020000	Податок на прибуток підприємств	7 698,4	8 280,0
12000000	Податки на власність		
12020000	Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	529,5	552,4
12030000	Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	–	–
13000000	Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів		
13050000	Плата за землю*	1 376,4	1 618,6
13050100	Земельний податок з юридичних осіб	–	–
13050300	Земельний податок з фізичних осіб	–	–
14000000	Внутрішні податки на товари та послуги		
14010000	Податок на додану вартість	9 441,4	10 348,4
14020000	Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	1 798,5	2 207,5
14030000	Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	441,3	446,8
14060000	Плата за ліцензії	296,4	312,0
14070000	Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	269,1	289,6
15000000	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції		
15010000	Ввізне мито	1 393,3	1 759,8
15020000	Вивізне мито	5,6	7,4
15040000	Інші надходження від зовнішньоекономічної діяльності	–	3,0
16000000	Інші податки		
16010000	Місцеві податки і збори	485,5	513,6
16030000	Податки, не віднесені до інших категорій	81,7	88,6

ДОДАТОК Б

коефіцієнта в Україні, млн грн

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
10 823,9	13 521,3	13 213,3	17 325,2	22 791,1	34 782,1	45 895,8	44 485,3	51 029,3	60 224,5
9 398,3	13 237,2	16 161,7	23 464,0	26 172,0	34 407,2	47 856,8	33 048,0	40 359,1	55 097,0
587,3	600,1	658,7	833,4	1 084,8	1 354,6	1 558,4	1 538,3	1 905,4	285,1
-	-	-	-	-	-	-	-	-	388,6
1 806,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	1 464,0	1 453,7	1 489,9	1 507,7	1 579,7	2 190,4	2 582,9	2 783,7	2 924,0
-	81,0	90,7	102,3	120,5	138,7	196,3	232,0	267,6	312,5
13 471,2	12 598,1	16 733,5	33 803,8	50 396,7	59 382,8	92 082,6	84 596,7	86 315,9	130 093,8
3 604,9	4 659,1	6 091,6	7 346,5	7 557,3	9 072,2	10 230,1	17 934,5	23 715,3	26 097,1
493,3	587,0	612,8	598,9	1 050,8	1 495,5	2 553,0	3 690,0	4 600,8	7 822,1
309,7	353,9	714,2	948,4	1 392,2	1 094,4	1 194,2	1 075,8	1 007,2	-
313,1	362,5	512,4	668,7	767,3	869,5	976,8	385,7	293,7	-
2 143,7	2 992,4	4 015,3	6 006,5	6 972,7	9 588,9	11 932,8	6 328,8	8 556,4	10 462,8
7,8	364,2	691,6	520,5	269,9	291,4	197,4	382,7	294,8	1 311,3
-	159,3	2,4	2,4	2,3	2,5	2,7	4,1	4,0	-0,0
542,4	592,4	555,5	598,2	642,3	729,9	820,0	808,6	819,4	45,7
118,3	71,1	29,2	8,1	6,5	7,7	3,9	2,0	1,2	-

Код бюджетної класифікації	Показники	2000	2001
16040000	Фіксований сільськогосподарський податок	-	97,6
16050000	Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	251,5	457,4
16060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	99,3	125,2
17000000	Рентна плата, збори за паливно-енергетичні ресурси		
17050000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію	-	-
17060000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	-	-
18000000	Місцеві податки і збори	-	-
19000000	Інші податки та збори		
19010000	Екологічний податок	-	-
19040000	Фіксований сільськогосподарський податок	-	-
19050000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	-	-
19060000	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	-	-
19070000	Збір за використання радіочастотного ресурсу	-	-
19090000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій	-	-
20000000	НЕПОДАТКОВІ НАДХОДЖЕННЯ		
21081400	Надходження податків і зборів, які справлялися до 1 січня 2011 р.	-	-
22010000	Плата за ліцензії	-	-
22160000	Інші адміністративні збори і платежі	-	-
24000000	Інші неподаткові надходження		
24060800	Надходження від збору за проведення гастрольних заходів	-	-
24060900	Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів	-	-
24061000	Плата за виділення номерного ресурсу	-	-
24061100	Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні	-	-
24061200	Плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання	-	-
24120000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію	-	-

Продовження табл. Б.1

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
125,9	108,6	114,8	167,8	136,5	133,0	128,9	122,9	124,9	-
646,8	892,2	1 049,4	1 371,5	1 348,0	1 592,6	1 854,4	1 766,3	1 895,4	-
133	156,1	185,1	223,5	274,3	356,9	415,3	459,2	598,8	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 922,8
-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 859,3
-	-	-	-	-	-	-	-	-	2 504,1
-	-	-	-	-	-	-	-	-	2 275,9
-	-	-	-	-	-	-	-	-	121,9
-	-	-	-	-	-	-	-	-	430,4
-	-	-	-	-	-	-	-	-	784,9
-	-	-	-	-	-	-	-	-	773,5
-	-	-	-	-	-	-	-	-	1,3
-	-	-	-	-	-	-	-	-	307,2
-	-	-	-	-	-	-	-	-	1 049,8
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	1,0	1,7	2,0	2,8	3,7	3,8	4,6	0,1
-	-	-	1,7	118,2	209,1	123,3	263,3	319,4	348,9
-	-	-	3,0	48,5	23,6	12,3	11,9	3,6	4,3
-	-	-	-	-	-	14,2	12,6	17,4	15,9
-	-	-	-	-	-	-	0,8	0,5	0,5
-	83,4	956,1	1 726,4	2 706,7	2 801,7	2 779,6	2 267,7	2 254,1	-

Код бюджетної класифікації	Показники	2000	2001
24061400	Збір за користування радіочастотним ресурсом України	–	14,1
24130000	Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	–	–
24140000	Додаткові збори на виплату пенсій	1 030,3	1 148,7
24150000	Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	–	–
50000000	ЦІЛЬОВІ ФОНДИ		
50080000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	122,7	176,3
Всього податків		31 698,6	37 221,9
Всього платежів до соціальних фондів		14 984,5	19 372,2
Всього податків і платежів до соціальних фондів		46 683,1	56 594,1
ВВП у ринкових цінах		170 070,0	204 190,0
Податковий коефіцієнт, %		27,4	27,7

* У звітах Державної казначейської служби України за 2000–2002 рр. інформації про плати за землю.

Розраховано за даними Державної казначейської служби України.

Закінчення табл. Б.1

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
16,6	21,6	33,9	43,0	72,6	86,7	91,3	148,7	479,5	
-	-	-	-	-	-	-	-	75,9	154,0
1 511,4	1 844,1	2 594,9	3 623,0	4 862,3	6 118,5	6 497,7	3 695,6	4 138,2	3 658,6
-	-	-	147,2	494,2	706,8	2 804,7	1 235,8	1 483,7	-
189,1	269,4	319,3	414,9	795,0	1 088,1	1 182,0	1 211,8	1 932,4	-
46 243,0	55 019,0	66 791,1	101 440,5	131 592,4	167 916,9	233 598,6	208 295,8	235 282,2	323 645,7
23 386,4	27 825,0	38 317,5	51 615,6	65 558,8	87 448,7	117 350,6	115 106,9	138 206,5	160 819,8
69 629,4	82 844,0	105 108,6	153 056,1	197 151,2	255 365,6	350 949,2	323 402,7	373 488,7	484 465,5
225 810,0	267 344,0	34 513,0	441 452,0	544 153,0	720 731,0	948 056,0	913 345,0	1 082 569,0	1 316 600,0
30,8	31,0	30,5	34,7	36,2	35,4	37,0	35,4	34,5	36,8

надходження земельного податку немає. Наводиться лише інформація про надходження

ДОДАТОК В

Таблиця В.1 – Податки на працю, капітал і споживання

Групи податків	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	529,5	552,4	587,3	600,1	658,7	833,4	1 084,8	1 354,6	1 558,4	1 538,3	1 905,4	673,7
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	388,6
Податок на додану вартість	9 441,4	10 348,4	13 471,2	12 598,1	16 733,5	33 803,8	50 396,7	59 382,8	92 082,6	84 596,7	86 315,9	130 093,8
Акцизний податок із вироблених в Україні піддакцизних товарів (продукції)	1 798,5	2 207,5	3 604,9	4 659,1	6 091,6	7 346,5	7 557,3	9 072,2	10 230,1	17 934,5	23 715,3	26 097,1
Акцизний податок із ввезених на митну територію України піддакцизних товарів (продукції)	441,3	446,8	493,3	587,0	612,8	598,9	1 050,8	1 495,5	2 553,0	3 690,0	4 600,8	7 822,1
Ввізне мито	1 393,3	1 759,8	2 143,7	2 992,4	4 015,3	6 006,5	6 972,7	9 588,9	11 932,8	6 328,8	8 556,4	10 462,8
Збір за паркування автотранспорту	-	-	-	11,1	12,8	13,9	15,7	25,2	32,2	38,1	41,1	2,1
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10,9
Курортний збір	-	-	-	1,2	1,0	1,0	1,1	2,1	2,7	2,4	2,7	0,0
Туристичний збір	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	22,4
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	99,3	125,2	133,0	156,1	185,1	223,5	274,3	356,9	415,3	459,2	598,8	784,9
Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні	-	-	-	-	-	-	-	-	14,2	12,6	17,4	15,9

Продовження табл. В.1

Групи податків	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	-	-	-	83,4	956,1	1 726,4	2 706,7	2 801,7	2 779,6	2 267,7	2 254,1	1 922,8
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	-	-	-	-	-	147,2	494,2	706,8	2 804,7	1 235,8	1 483,7	1 859,3
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	75,9	154,0
Додаткові збори на виплату пенсій	1 030,3	1 148,7	1 511,4	1 844,1	2 594,9	3 623,0	4 862,3	6 118,5	6 497,7	3 695,6	4 138,2	3 658,6
Надходження від збору за проведення гастроляльних заходів	-	-	-	-	1,0	1,7	2,0	2,8	3,7	3,8	4,6	0,1
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	122,7	176,3	189,1	269,4	319,3	414,9	795,0	1 088,1	1 182,0	1 211,8	1 932,4	430,4
Екологічний податок	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2 275,9
Сума податків на споживання	14 856,3	16 765,1	22 133,9	23 802,0	32 182,1	54 740,7	76 213,6	91 996,1	132 089,0	123 015,3	135 642,7	186 675,4
Податок на доходи фізичних осіб	6 377,7	8 774,9	10 823,9	12 992,4	12 784,0	16 735,7	22 054,8	33 598,6	44 256,9	43 197,4	49 489,1	57 317,5
Комунальний податок	116,5	123,3	130,2	142,5	150,4	152,9	156,4	167,6	172,4	155,9	151,2	15,9
Платежі до соціальних фондів, всього	14 930,0	19 309,5	23 340,4	27 770,8	38 264,7	51 526,2	65 437,1	87 316,8	117 116,0	114 857,7	138 206,5	160 819,8
у тому числі:												
до Пенсійного фонду	12 794,5	16 031,8	19 026,1	22 736,1	31 235,8	42 348,1	54 098,7	75 302,2	101 501,0	99 385,1	119 258,9	138 983,4
до Фонду соцстраху від нещасних випадків	-	595,4	1 005,1	1 202,2	1 569,0	2 031,1	2 371,5	3 005,2	3 926,9	3 137,1	4 129,5	5 516,0

Продовження табл. В.1

Групи податків	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
до Фонду соцстраху на випадок безробіття	730,0	1 213,4	1 484,5	1 655,6	2 125,9	2 596,7	2 792,6	3 694,8	4 717,2	5 759,1	7 186,7	8 053,1
до Фонду з тимчасової втрати працездатності	1 405,5	1 468,9	1 824,7	2 176,9	3 334,0	4 550,3	6 174,3	5 314,6	6 970,9	6 576,4	7 631,4	8 267,3
Сума податків на працю	21 424,2	28 207,7	34 294,5	40 905,7	51 199,1	68 414,8	87 648,3	121 083,0	161 545,3	158 211,0	187 846,8	218 153,2
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	-	528,9	429,3	589,5	736,3	1 183,5	1 638,9	1 287,9	1 540,2	2 907,0
Податок на прибуток підприємств	7 698,4	8 280,0	9 398,3	13 237,2	16 161,7	23 464,0	26 172,0	34 407,2	47 856,8	33 048,0	40 359,1	55 097,0
Земельний податок з юридичних осіб	1 376,4	1 618,6	1 806,3	1 464,0	1 453,7	1 489,9	1 507,7	1 579,7	2 190,4	2 582,9	2 783,7	2 924,0
Земельний податок з фізичних осіб	-	-	-	81,0	90,7	102,3	120,5	138,7	196,3	232,0	267,6	312,5
Вивізне мито	5,6	7,4	7,8	364,2	691,6	520,5	269,9	291,4	197,4	382,7	294,8	1 311,3
Місцеві податки і збори, за винятком податків, віднесених до інших категорій	369,0	390,3	412,2	437,6	391,3	430,4	469,1	535,0	612,7	612,2	624,4	45,6*
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	251,5	457,4	646,8	892,2	1 049,4	1 371,5	1 348,0	1 592,6	1 854,4	1 766,3	1 895,4	1 987,9
Фіксований сільськогосподарський податок	-	97,6	125,9	108,6	114,8	167,8	136,5	133,0	128,9	122,9	124,9	121,9
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	296,4	312,0	309,7	353,9	714,2	948,4	1 392,2	1 094,4	1 194,2	1 075,8	1 007,2	1 049,8
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	269,1	289,6	313,1	362,5	512,4	668,7	767,3	869,5	976,8	385,7	293,7	-
Надходження коштів від продажу на аукціонах спеціальних дозволів (ліцензій) на користування надрами та збору за видачу таких дозволів	-	-	-	-	-	1,7	118,2	209,1	123,3	263,3	319,4	348,9

Закінчення табл. В.1

Групи податків	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Плата за виділення номерного ресурсу	-	-	-	-	-	3,0	48,5	23,6	12,3	11,9	3,6	4,3
Плата за державну реєстрацію Ажмереліонізуючого випромінювання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,8	0,5	0,5
Збір за користування радіочастотним ресурсом України	-	14,1	16,6	21,6	33,9	43,0	72,6	86,7	91,3	148,7	479,5	773,5
Страхові внески до Пенсійного фонду від фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та осіб, які забезпечують себе роботою самостійно, займаються адвокатською, нотаріальною роботою, пов'язаною з отриманням доходу	54,5	62,7	46,0	54,2	52,8	89,4	121,7	131,9	234,6	249,2		
Сума податків на капітал	10 320,9	11 529,7	13 082,7	17 905,9	21 695,8	29 890,1	33 280,5	42 276,3	57 308,3	42 170,3	49 994,0	66 884,2

* Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами.

Складено за даними Державної казначейської служби України.

Таблиця В.2 – Розрахунок доходів від капіталу сектору нефінансових корпорацій за даними СНР, млн грн

Рік	Чистий прибуток, змінаний дохід	Проценти		Дивіденди		Рента		Страхові відшкодування, крім страхування життя		Сума доходів			
		отримані	сплачені	саб'єдо	отримані	сплачена	саб'єдо	отримані	сплачені		саб'єдо		
2000	15 372	317	4 218	-3 901	-	1 581	-1 581	1 968	-1 968	526	-	526	8 448
2001	26 743	533	5 590	-5 057	58	1 701	-1 643	3 144	-3 144	86	-	86	16 985
2002	25 455	294	6 610	-6 316	67	1 694	-1 627	3 252	-3 252	189	-	189	14 448
2003	38 420	836	9 549	-8 713	32	2 472	-2 440	3 382	-3 382	357	-	357	24 242
2004	55 279	780	11 405	-10 625	130	3 948	-3 818	3 799	-3 799	724	-	724	37 761
2005	59 102	797	15 146	-14 349	167	7 064	-6 897	5 087	-5 087	835	-	835	33 604
2006	76 775	820	22 295	-21 475	506	5 106	-4 600	7 077	-7 077	941	-	941	44 564
2007	114 876	3 693	36 010	-32 317	61	10 385	-10 324	9 320	-9 320	1 562	-	1 562	64 477
2008	140 330	5 832	59 867	-54 035	144	14 727	-14 583	12 826	-12 826	2 285	-	2 285	61 171
2009	122 757					-116 311							6 446
2010	140 814					-142 349							-1 535

Розраховано за: Національні рахунки України за 1999–2000 роки : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2002. – С. 374, 376; Національні рахунки України за 2001 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2003. – С. 107, 109; Національні рахунки України за 2002 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2004. – С. 111, 113; Національні рахунки України за 2003 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2005. – С. 135, 137; Національні рахунки України за 2004 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2006. – С. 113, 115; Національні рахунки України за 2005 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2007. – С. 357, 359; Національні рахунки України за 2006 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2008. – С. 209, 211; Національні рахунки України за 2007 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2009. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2008 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2010. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2010 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2012. – С. 80, 81.

Таблиця В.3 – Розрахунок доходів від капіталу сектору фінансових корпорацій за даними СНР, млн грн

Рік	Чистий прибуток, змінний дохід	Проценти			Дивіденди			Рента			Страхові відшкодування, крім страхування життя			Сума доходів
		отримані	сплачені	сальдо	отримані	сплачені	сальдо	отримана	сплачена	сальдо	отримані	сплачені	сальдо	
2000	1 071	5 960	3 020	2 940	6	512	-506	-	-	-	725	-725	2 780	
2001	2 728	6 000	3 205	2 795	1 715	558	1 157	-	-	-	379	-379	6 301	
2002	3 047	7 381	3 795	3 586	726	311	415	-	-	-	472	-472	6 576	
2003	5 554	10 003	4 999	5 004	447	697	-250	-	-	-	718	-718	9 590	
2004	12 092	15 453	7 755	7 698	1 374	215	1 159	-	-	-	1 383	-1 383	19 566	
2005	8 126	22 039	10 737	11 302	1 502	407	1 095	-	-	181	1 860	-1 679	18 844	
2006	10 819	34 290	15 107	19 183	2 328	1 225	1 103	-	-	286	2 602	-2 316	28 789	
2007	19 902	59 963	27 708	32 255	478	34	444	-	-	339	4 205	-3 866	48 735	
2008	37 965	101 617	49 046	52 571	201	84	117	-	-	506	7 058	-6 552	84 101	
2009	37 804						68 515						106 319	
2010	40 216						44 307						84 523	

Розраховано за: Національні рахунки України за 1999–2000 роки : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2002. – С. 374, 376; Національні рахунки України за 2001 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2003. – С. 107, 109; Національні рахунки України за 2002 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2004. – С. 111, 113; Національні рахунки України за 2003 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2005. – С. 135, 137; Національні рахунки України за 2004 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2006. – С. 113, 115; Національні рахунки України за 2005 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2007. – С. 357, 359; Національні рахунки України за 2006 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2008. – С. 209, 211; Національні рахунки України за 2007 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2009. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2008 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2010. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2010 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2012. – С. 80, 81.

Таблиця В.4 – Розрахунок доходів від капіталу сектору домогосподарств за даними СНР, млн грн

Рік	Чистий прибуток, змішаний дохід	Проценти		Дивіденди	Рента			Страхові відшкодування, крім страхування життя	Сума доходів
		отримані	сплачені		сальдо	отримана	сплачена		
2000	24 696	1 001	158	843	1 470	851	64	27 924	
2001	29 518	1 173	190	983	1 561	1 541	192	33 795	
2002	33 540	2 022	334	1 688	1 415	1 860	185	38 688	
2003	36 330	2 793	902	1 891	2 077	1 836	254	42 388	
2004	43 828	4 295	1 864	2 431	2 292	1 750	460	50 761	
2005	58 404	5 765	3 523	2 242	3 595	1 712	757	66 710	
2006	69 186	8 087	8 374	-287	3 170	1 721	919	74 709	
2007	95 203	12 340	16 924	-4 584	4 338	2 043	1 731	94 393	
2008	131 139	19 963	30 406	-10 443	2 880	3 218	3 114	127 028	
2009	129 760				-3 177			126 583	
2010	160 025				39 012			199 037	

Розраховано за: Національні рахунки України за 1999–2000 роки : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2002. – С. 374, 376; Національні рахунки України за 2001 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2003. – С. 107, 109; Національні рахунки України за 2002 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2004. – С. 111, 113; Національні рахунки України за 2003 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2005. – С. 135, 137; Національні рахунки України за 2004 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2006. – С. 113, 115; Національні рахунки України за 2005 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2007. – С. 357, 359; Національні рахунки України за 2006 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2008. – С. 209, 211; Національні рахунки України за 2007 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2009. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2008 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2010. – С. 233, 235; Національні рахунки України за 2010 рік : стат. зб. / Держкомстат України. – К., 2012. – С. 120, 121.

Таблиця В.5 – Розрахунок доходів від капіталу за даними СНР, млн грн (підсумкова таблиця)

Рік	Сектор нефінансових корпорацій	Сектор фінансових корпорацій	Сектор домогосподарств	Дивіденди, отримані загальним урядом	Дивіденди, отримані з інших країн	Сума доходів від капіталу
2000	8 448	2 780	27 924	617	...	39 769
2001	16 985	6 301	33 795	567	...	57 648
2002	14 448	6 576	38 688	410	1 262	61 384
2003	24 242	9 590	42 388	831	1 600	78 651
2004	37 761	19 566	50 761	338	1 819	110 245
2005	33 604	18 844	66 710	1 795	2 789	123 742
2006	44 564	28 789	74 709	958	3 394	152 414
2007	64 477	48 735	94 393	290	5 313	213 208
2008	61 171	84 101	127 028	285	11 445	284 030
2009	6 446	106 319	126 583	239 348
2010	-1 535	84 523	199 037	282 025

Таблиця В.6 – Бази податків на споживання і працю

Рік	Кінцеві споживчі витрати населення	Оплата праці найманих працівників			
		Усього	у тому числі:		
			заробітна плата	фактичні внески наймачів на соціальне страхування	умовно обчислені внески наймачів на соціальне страхування
2000	92 406	71 930	55 684	15 324	922
2001	112 260	86 440	67 088	18 044	1 308
2002	124 560	103 117	78 577	22 626	1 914
2003	146 301	122 188	93 856	25 906	2 426
2004	180 399	157 450	116 099	38 786	2 565
2005	252 624	216 600	158 837	53 891	3 872
2006	319 383	268 631	202 438	61 108	5 085
2007	423 174	351 936	267 863	77 401	6 672
2008	582 482	470 464	347 404	114 222	8 838
2009	581 733	451 343	338 690	103 998	8 655
2010	686 082	540 651	405 270	125 882	9 499

Складено за: Національні рахунки України за 2010 рік : стат. зб. / Держстат України. – К., 2012. – С. 18, 67.

Таблиця В.7 – Податкове навантаження на працю, капітал і споживання в Україні

Рік	Податкове навантаження на працю			Податкове навантаження на капітал			Податкове навантаження на споживання		
	Податки на працю	Доходи від праці	Імпліцитна ставка	Податки на капітал	Доходи від капіталу	Імпліцитна ставка	Податки на споживання	Кінцеві споживчі витрати домогосподарств	Імпліцитна ставка
2000	21 424,2	71 930	29,8	10 320,9	39 769	26,0	14 856,3	92 406	16,1
2001	28 207,7	86 440	32,6	11 529,7	57 648	20,0	16 765,1	112 260	14,9
2002	34 294,5	103 117	33,3	13 082,7	61 384	21,3	22 133,9	124 560	17,8
2003	40 905,7	122 188	33,5	17 905,9	78 651	22,8	23 802,0	146 301	16,3
2004	51 199,1	157 450	32,5	21 695,8	110 245	19,7	32 182,1	180 399	17,8
2005	68 414,8	216 600	31,6	29 890,1	123 742	24,2	54 740,7	252 624	21,7
2006	87 648,3	268 631	32,6	33 280,5	152 414	21,8	76 213,6	319 383	23,9
2007	121 083,0	351 936	34,4	42 276,3	213 208	19,8	91 996,1	423 174	21,7
2008	161 545,3	470 464	34,3	57 308,3	284 030	20,2	132 089,0	582 482	22,7
2009	158 211,0	451 343	35,1	42 170,3	239 348	17,6	123 015,3	581 733	21,1
2010	187 846,8	540 651	34,7	49 994,0	282 025	17,7	135 642,7	686 082	19,8
2011	218 153,2	–	–	66 884,2	–	–	186 675,4	–	–

Закінчення табл. Г.1

Податки	Податки на капітал											
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	-	3,0	2,0	2,0	2,2	2,8	2,9	3,1	3,1	4,3
Податок на прибуток підприємств	74,6	71,8	71,8	73,9	74,5	78,5	78,6	81,4	83,5	78,4	80,7	82,4
Земельний податок	13,3	14,0	13,8	8,6	7,1	5,3	4,9	4,1	4,2	6,7	6,1	4,8
Місцеві податки і збори, за винятком податків, віднесених до інших категорій	3,6	3,4	3,2	2,4	1,8	1,4	1,4	1,3	1,1	1,5	1,2	-
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	2,4	4,0	4,9	5,0	4,8	4,6	4,1	3,8	3,2	4,2	3,8	3,0
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	2,9	2,7	2,4	2,0	3,3	3,1	4,1	2,6	2,1	2,6	2,0	1,6
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	2,6	2,5	2,4	2,0	2,4	2,2	2,3	2,1	1,7	0,9	0,6	-
Інші податки і збори	0,6	1,6	1,5	3,1	4,1	2,9	2,4	1,9	1,3	2,6	2,5	3,9
Сума податків на капітал	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Розраховано автором за даними табл. В.1 додатка В.

Таблиця Г.2 – Динаміка податків на працю, капітал і споживання в Україні, % до попереднього року

Податки	Податки на споживання										
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	104,3	106,3	102,2	109,8	126,5	130,2	124,9	115,0	98,7	123,9	–
Податок на додану вартість	109,6	130,2	93,5	132,8	202,0	149,1	117,8	155,1	91,9	102,0	150,7
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	122,7	163,3	129,2	130,7	120,6	102,9	120,0	112,8	175,3	132,2	110,0
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	101,2	110,4	119,0	104,4	97,7	175,5	142,3	170,7	144,5	124,7	170,0
Ввізне мито	126,3	121,8	139,6	134,2	149,6	116,1	137,5	124,4	53,0	135,2	122,3
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	126,1	106,2	117,4	118,6	120,7	122,7	130,1	116,4	110,6	130,4	131,1
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	–	–	–	1 150,0	180,6	156,8	103,5	99,2	81,6	99,4	85,3
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	–	–	–	–	–	340,0	143,0	400,0	44,1	120,1	125,3
Додаткові збори на виплату пенсій	111,5	131,6	122,0	140,7	139,6	134,2	125,8	106,2	56,9	112,0	88,4
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	143,7	107,3	142,5	118,5	129,9	191,6	136,9	108,6	102,5	159,5	140,0 (+ екол. под.)
Сума податків на споживання	112,8	132,0	107,2	131,7	175,3	139,2	120,7	143,6	93,1	110,3	137,6

Закінчення табл. Г.2

Податки	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податки на працю											
Податок на доходи фізичних осіб	137,6	123,4	120,0	98,4	130,9	131,8	152,3	131,7	97,6	114,6	115,8
Комунальний податок	105,8	105,6	109,4	105,5	101,7	102,3	107,2	102,9	90,4	97,0	-
Платежі до соціальних фондів, всього	128,9	120,9	119,0	137,8	134,9	126,1	134,1	134,1	98,1	120,3	116,4
у тому числі до Пенсійного фонду	125,3	118,7	119,5	137,4	135,6	127,7	139,2	134,8	97,9	120,0	116,5
Сума податків на працю	131,7	121,6	119,3	125,2	133,6	127,6	138,7	133,4	97,9	118,7	116,1
Податки на капітал											
Податок на доходи фізичних осіб	-	-	-	81,2	137,3	124,9	160,7	138,5	78,6	119,6	188,7
Податок на прибуток підприємств	107,6	113,5	140,8	122,1	145,2	111,5	131,5	139,1	69,1	122,1	136,5
Земельний податок з юридичних осіб	-	-	-	100	103,1	102,3	105,5	138,9	117,9	108,4	106,1
Земельний податок з фізичних осіб	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Вивізне мито	132,1	105,4	4 670,0	189,9	75,3	51,9	108,0	67,7	193,9	77,0	444,8
Місцеві податки і збори, за винятком податків, віднесених до інших категорій	105,8	105,6	106,2	89,4	110,0	109,0	114,1	114,5	100,0	102,0	-
Єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва	181,9	141,4	137,9	117,6	130,7	98,3	118,1	116,4	95,2	107,3	104,9
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності	105,3	99,3	114,3	201,8	132,8	146,8	78,6	109,1	90,1	93,6	104,2
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності	107,6	108,1	115,8	141,4	130,5	114,7	113,3	112,3	39,5	76,1	-
Сума податків на капітал	111,7	113,5	136,9	121,2	137,8	111,3	127,0	135,6	73,6	118,6	133,8

Розраховано автором за даними табл. В.1 додатка В.

Таблиця Д.1 – Податки, сплачені юридичними особами

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
11 02 00	Податок на прибуток підприємств	7 698,37	8 280,01	9 398,28
12020100	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб)	337,82	347,47	361,21
12020300	Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати податку власниками транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	–	–	–
12020400	Податок з власників водних транспортних засобів, сплачених юридичними особами	–	–	–
12020600	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян), зареєстрованих у місті Києві, сплачений юридичними особами	–	–	–
12020500	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (юридичних осіб), зареєстрованих у місті Києві	–	–	–
12030100	Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (юридичних осіб)	–	–	–
12030300	Збір за першу реєстрацію суден (юридичних осіб)	–	–	–
12030500	Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (юридичних осіб)	–	–	–
12030700	Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (юридичних осіб), зареєстрованих у місті Києві	–	–	–
12030900	Збір за першу реєстрацію суден (юридичних осіб), зареєстрованих у місті Києві	–	–	–
12031100	Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (юридичних осіб), зареєстрованих у місті Києві	–	–	–
13000000	Збори за використання природних ресурсів (за винятком плати за землю)	600,66	650,31	643,52
14 06 02	Плата за видачу ліцензій та сертифікатів	132,65	64,02	35,56
14 06 03	Плата за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності	20,64	18,38	19,47
14060400	Кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності	–	–	–
14 06 05	Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів	2,56	4,99	5,05
14 06 06	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового, коньячного та плодового	1,87	0,60	0,85

ДОДАТОК Д

(загальна система оподаткування), млн грн

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
13 237,24	16 161,73	23 464,00	26 172,05	34 407,21	47 856,82	33 048,03	40 359,07	55 096,98
362,60	353,32	418,28	495,98	473,08	474,30	488,20	438,36	63,05
-0,000 70	0,01	-0,003 28	0,008	0,000 59	-0,000 52	0,000 14	-	0,000 12
0,24	0,30	0,31	0,47	0,46	0,54	0,61	0,71	0,21
-	-	-	-	0,10	0,10	0,09	0,10	0,01
-	-	-	-	63,19	71,29	78,16	66,70	7,45
-	-	-	-	-	-	-	-	35,49
-	-	-	-	-	-	-	-	0,25
-	-	-	-	-	-	-	-	6,56
-	-	-	-	-	-	-	-	10,95
-	-	-	-	-	-	-	-	0,02
-	-	-	-	-	-	-	-	4,51
747,97	1 090,66	1 262,83	1 624,34	2 058,94	2 610,63	2 867,91	3 169,63	4 125,48
38,45	113,69	59,78	208,90	107,21	108,94	60,82	70,87	-
19,97	20,86	25,17	28,03	29,42	28,09	21,18	23,00	-
2,45	1,96	-	2,59	2,74	2,67	2,52	2,47	-
8,32	10,65	33,15	56,15	0,30	0,23	0,30	0,26	-
2,22	0,94	2,22	3,06	1,53	1,53	1,02	1,52	-

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
14 06 07	Плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами	4,94	6,01	7,56
14 06 08	Плата за видачу дозволу на здійснення діяльності по випуску та обігу цінних паперів	0,22	0,57	0,04
14 06 10	Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	4,29	4,88	9,21
14 06 11	Плата за ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	112,34	94,61	123,83
14060900	Плата за державну реєстрацію, крім плати за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності	–	–	–
14061400	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій	–	93,02	90,32
14061500	Плата за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики	–	1,75	0,76
14061700	Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій та видачу копій і дублікатів таких ліцензій	–	–	–
14 06 12	Грошовий (ліцензійний) збір за видачу ліцензій за кабельне мовлення, ретрансляцію, проводове (кабельне) мовлення і час мовлення	0,42	11,90	7,63
14070200	Плата за придбання торгового патенту на здійснення роздрібною торгівлі, сплачена юридичними особами	–	–	–
15 01 01	Мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності	1 153,21	1 467,42	1 824,06
15010600	Тимчасова надбавка до діючих ставок ввізного мита на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності	–	–	–
15010300	Інші збори з імпорту	–	4,63	–
15010500	Мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами	–	124,72	135,04
15 02 00	Вивізні мито	5,61	7,40	7,77
16 06 00	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	99,29	125,20	133,04
13050100	Земельний податок з юридичних осіб	1 267,80	1 490,27	1 661,44
13050200	Орендна плата з юридичних осіб	–	–	–
14070300	Плата за придбання торгового патенту на здійснення операцій з торгівлі готівковими валютними цінностями	–	–	–

Продовження табл. Д.1

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
7,82	9,18	22,42	20,35	0,23	0,24	0,56	-0,04	-
-0,07	0,25	-	-	-	-	-	-	-
31,75	42,07	71,79	129,28	217,26	206,10	194,35	201,21	-
181,54	284,24	381,87	528,09	556,05	581,34	586,21	608,29	-
2,24	4,69	4,87	5,38	5,14	5,00	5,04	5,60	-
35,42	195,90	269,00	330,39	115,06	143,73	90,56	28,56	-
6,69	7,28	9,62	16,12	20,06	33,33	23,71	26,84	-
-	-	54,41	44,91	13,86	33,14	18,94	16,45	-
9,58	15,30	4,37	11,92	18,44	42,59	63,36	13,67	-
77,43	80,14	82,27	90,24	99,31	105,61	107,10	110,70	-
2 578,35	3 328,73	4 507,73	4 152,44	5 144,71	7 489,91	5 222,20	7 063,87	8 123,98
-	-	-	-	-	-	219,27	0,035 9	-
5,73	3,27	2,34	2,25	2,57	3,90	1,62	2,04	1,09
245,99	520,10	1 206,75	2 428,60	3 967,13	3 844,30	688,65	1 292,67	2 103,91
364,18	691,61	520,52	269,92	291,44	197,42	382,71	294,80	1 311,31
156,10	185,06	223,53	274,33	356,90	415,27	459,24	598,76	-
1 463,99	1 453,69	1 489,93	1 507,73	1 579,69	2 190,36	2 582,89	2 783,68	2 924,05
405,34	634,18	960,58	1 272,29	1 863,43	3 763,77	4 833,13	5 631,84	6 472,09
18,30	26,65	19,96	16,47	14,37	12,44	10,92	7,51	-

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
14070700	Плата за придбання торгового патенту на здійснення оптової торгівлі, сплачена юридичними особами	-	-	-
14070800	Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельно-виробничої діяльності (громадське харчування), сплачена юридичними особами	-	-	-
14070900	Плата за придбання пільгового торгового патенту на здійснення торговельної діяльності	-	-	-
14071000	Плата за придбання короткотермінового торгового патенту на здійснення торговельної діяльності	-	-	-
14071400	Плата за придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг, сплачена юридичними особами	-	-	-
14071500	Плата за придбання торгових патентів пунктами продажу нафтопродуктів (автозаправними станціями, заправними пунктами)	-	7,94	-
14071700	Плата за придбання торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу, сплачена юридичними особами	-	-	-
16010100	Податок з реклами	-	-	-
16010200	Комунальний податок	-	-	-
16011100	Збір за право використання місцевої символіки	-	-	-
16011200	Збір за право проведення кіно- і телезіомок	-	-	-
16011300	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	-	-	-
16011500	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	-	-	-
17000000	Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	-	-
18020100	Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами	-	-	-
16010400	Збір за припаркування автотранспорту	-	-	-
18040200	Збір за провадження торговельної діяльності (роздрібна торгівля), сплачений юридичними особами	-	-	-
18040300	Збір за здійснення торгівлі валютними цінностями	-	-	-
18040700	Збір за провадження торговельної діяльності (оптова торгівля), сплачений юридичними особами	-	-	-
18040800	Збір за провадження торговельної діяльності (ресторанне господарство), сплачений юридичними особами	-	-	-
18040900	Збір за провадження торговельної діяльності із придбанням пільгового торгового патенту	-	-	-

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
18041000	Збір за провадження торговельної діяльності із придбанням короткотермінового торгового патенту	–	–	–
18041400	Збір за провадження діяльності з надання платних послуг, сплачений юридичними особами	–	–	–
18041500	Збір за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленим та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах	–	–	–
18041600	Надходження сум реструктурованої заборгованості зі сплати збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності	–	–	–
18041700	Збір за здійснення діяльності у сфері розваг, сплачений юридичними особами	–	–	–
19010000	Екологічний податок	–	–	–
19050000	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	–	–	–
19060100	Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	–	–	–
19070000	Збір за користування радіочастотним ресурсом України	–	–	–
19090000	Податки та збори, не віднесені до інших категорій	–	–	–
	Всього (без ПДВ, акцизного податку, ЄСВ)	11 442,69	12 806,10	14 464,64
	Державні позабюджетні соціальні фонди / ЄСВ	12 773,49	16 792,00	20 274,27
	збір від юридичних осіб (Пенсійний фонд України)	11 415,52	14 111,69	16 679,98
	кошти, мобілізовані від сплати спеціальних торгових патентів	5,38	6,7	5,98
	кошти від платників, які мають найманих працівників та не здійснюють витрат на оплату праці	–	–	9,1
	ФСС від нещасних випадків	297,69	595,38	1 005,06
	роботодавці (ФСС на випадок безробіття)	–	975,59	1 204,82
	збір на обов'язкове соціальне страхування (ФСС ТВП) – юридичні особи (75 % від збору на обов'язкове соціальне страхування)	1 053,71	1 101,05	1 368,48
	Всього + ЄСВ (без ПДВ і акцизного податку)	24 216,18	29 598,10	34 738,91
14010000	Податок на додану вартість	9 441,42	10 348,38	13 471,19
14020000	Акцизний збір з вироблених в Україні товарів	1 798,45	2 207,45	3 604,92
14030000	Акцизний збір з ввезених на територію України товарів	441,26	446,81	493,27
	Всього (з ПДВ, акцизним податком, ЄСВ)	35 897,31	42 600,74	52 308,29

Закінчення табл. Д.1

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
-	-	-	-	-	-	-	-	0,31
-	-	-	-	-	-	-	-	9,51
-	-	-	-	-	-	-	-	36,54
-	-	-	-	-	-	-0,000 05	-	0,000 10
-	-	-	-	-	-	-	-	4,03
-	-	-	-	-	-	-	-	2 275,89
-	-	-	-	-	-	-	-	430,43
-	-	-	-	-	-	-	-	784,89
-	-	-	-	-	-	-	-	773,55
-	-	-	-	-	-	-	-	1,33
20 376,57	25 743,05	35 755,31	40 494,08	52 331,02	71 267,69	52 492,10	63 163,48	106 046,99
24 078,90	28 960,40	45 354,44	55 853,92	75 339,28	99 191,16	97 179,20	106 458,15	128 787,03
19 917,38	23 783,14	37 886,03	48 618,16	68 653,66	90 391,92	89 448,68	96 968,78	-
2,37	0,94	-	-	-	-	-	-	-
6,99	5,38	-	-	-	-	-	-	-
1 202,23	1 438,08	2 031,08	2 863,82	3 005,17	3 926,90	3 137,08	4 129,47	5 430,73
1 316,91	1 439,42	2 024,34	-	-	-	-	-	-
1 632,57	2 293,29	3 412,76	4 371,94	3 680,46	4 872,34	4 593,44	5 359,90	-
44 455,47	54 703,45	81 109,75	96 348,00	127 670,30	170 458,85	149 671,30	169 621,63	234 834,02
12 598,09	16 733,54	33 803,77	50 396,73	59 382,81	92 082,62	84 596,66	86 315,92	130 093,75
4 659,13	6 091,55	7 346,54	7 557,30	9 072,21	10 230,15	17 934,48	23 715,26	26 097,12
586,96	612,82	598,85	1 050,83	1 495,55	2 553,00	3 690,00	4 600,81	7 822,06
62 299,65	78 141,36	122 858,91	155 352,86	197 620,87	275 324,62	255 892,44	284 253,62	398 846,95

Таблиця Д.2 – Податкове навантаження на юридичних

№ з/п	Показники	2000	2001	2002
1	Податкові надходження, сплачені юридичними особами, всього (+ ПДВ + АП, без ЄСВ), <i>млн грн</i>	23 123,82	25 808,74	32 034,02
2	Платежі до державних позабюджетних соціальних фондів / ЄСВ, <i>млн грн</i>	12 773,49	16 792,00	20 274,27
	Збір від юридичних осіб (Пенсійний фонд України)	11 415,52	14 111,69	16 679,98
	Кошти, мобілізовані від сплати спеціальних торгових патентів	5,38	6,70	5,98
	Кошти, від платників, які мають найманих працівників та не здійснюють витрат на оплату праці			9,10
	ФСС від нещасних випадків	297,69	595,38	1 005,06
	Роботодавці (ФСС на випадок безробіття)		975,59	1 204,82
	Збір на обов'язкове соціальне страхування (ФСС ТВП) – юридичні особи	1 053,71	1 101,05	1 368,48
3	Податкові надходження, сплачені юридичними особами (+ ЄСВ + ПДВ + АП), <i>млн грн</i>	35 897,31	42 600,74	52 308,29
4	ВВП, створене юридичними особами, <i>млн грн</i>	153 063,00	183 771,00	203 229,00
5	Податкове навантаження загальне фактичне (ряд. 3 / ряд. 4)	0,23	0,23	0,26
6	Податкові надходження (+ ЄСВ – ПДВ – АП), <i>млн грн</i>	24 216,18	29 598,10	34 738,91
7	Податкове навантаження з ефектом перекидання (ряд. 6 / ряд. 4)	0,16	0,16	0,17
8	Податок на прибуток, <i>млн грн</i>	7 698,37	8 280,01	9 398,28
9	Валовий прибуток, змішаний дохід, <i>млн грн</i>	69 617,00	90 486,00	95 054,00
10	Податкове навантаження на прибуток (ряд. 8 / ряд. 9)	0,11	0,09	0,10

осіб (загальна система оподаткування)

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
38 220,75	49 180,96	77 504,47	99 498,94	122 281,59	176 133,46	158 713,24	177 795,47	270 059,92
24 078,90	28 960,40	45 354,44	55 853,92	75 339,28	99 191,16	97 179,20	106 458,15	128 787,03
19 917,38	23 783,14	37 886,03	48 618,16	68 653,66	90 391,92	89 448,68	96 968,78	
2,37	0,94							
6,99	5,38							
1 202,23	1 438,08	2 031,08	2 863,82	3 005,17	3 926,90	3 137,08	4 129,47	5 430,73
1 316,91	1 439,42	2 024,34						
1 632,57	2 293,29	3 412,76	4 371,94	3 680,46	4 872,34	4 593,44	5 359,90	5 895,89
62 299,65	78 141,36	122 858,91	155 352,86	197 620,87	275 324,62	255 892,44	284 253,62	398 846,95
240 609,60	310 601,70	397 306,80	489 737,70	648 657,90	853 250,40	822 010,50	974 312,10	1 184 940,00
0,26	0,25	0,31	0,32	0,30	0,32	0,31	0,29	0,34
44 455,47	54 703,45	81 109,75	96 348,00	127 670,30	170 458,85	149 671,30	169 621,63	234 834,02
0,18	0,18	0,20	0,20	0,20	0,20	0,18	0,17	0,20
13 237,24	16 161,73	23 464,00	26 172,05	34 407,21	47 856,82	33 048,03	40 359,07	55 096,98
114 909,00	152 500,00	168 775,00	202 036,00	280 954,00	360 810,00	346 676,00	410 579,00	508 950,00
0,12	0,11	0,14	0,13	0,12	0,13	0,10	0,10	0,11

Таблиця Д.3 – Дані для розрахунку

№ з/п	Показник	2000	2001	2002
1	Податкове навантаження на юридичних осіб загальне фактичне	0,23	0,23	0,26
	ВВП (частка юридичних осіб), млрд грн	153	184	203
2	Податкове навантаження на прибуток	0,11	0,09	0,10
	Чистий прибуток, млрд грн	39,39	56,18	58,89
3	Податкове навантаження на юридичних осіб загальне фактичне	0,23	0,23	0,26
	Валовий прибуток, змішаний дохід, млрд грн	70	90	95
4	Податкове навантаження на прибуток	0,11	0,09	0,10
	Інвестиції (власних коштів підприємств та організацій), млрд грн	16	18	24
5	Єдиний соціальний внесок, сплачений юридичними особами	13	17	20
	Оплата праці найманих працівників, млрд грн	72	86	103
6	Податкове навантаження на юридичних осіб з ефектом перекладання	0,16	0,16	0,17

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної казна-

коефіцієнта кореляції для юридичних осіб

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
0,26	0,25	0,31	0,32	0,30	0,32	0,31	0,29	0,34
241	311	397	490	649	853	822	974	1 185
0,12	0,11	0,14	0,13	0,12	0,13	0,10	0,10	0,11
76,02	105,92	118,23	143,77	207,88	272,90	239,47	295,24	356,27
0,26	0,25	0,31	0,32	0,30	0,32	0,31	0,29	0,34
115	153	169	202	281	361	347	411	509
0,12	0,11	0,14	0,13	0,12	0,13	0,10	0,10	0,11
31	47	53	72	107	132	96	84	113
24	29	45	56	75	99	97	106	129
122	157	217	269	352	470	451	541	687
0,18	0,18	0,20	0,20	0,20	0,20	0,18	0,17	0,20

чейської служби України.

Таблиця Д.4 – Податки, сплачені фізичними особами

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
11010000	Податок на доходи фізичних осіб (мінус: – фіксований податок на доходи фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю, нарахований до 1 січня 2011 року; – фіксований податок на доходи фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю)	6 377,74	8 774,91	10 823,94
12020200	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян)	191,68	204,95	226,12
12020400	Податок з власників водних транспортних засобів, сплачений фізичними особами			
12020600	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян), зареєстрованих у місті Києві, сплачений фізичними особами			
12020600	Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (з громадян), зареєстрованих у місті Києві			
12030200	Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (фізичних осіб)			
12030400	Збір за першу реєстрацію суден (фізичних осіб)			
12030600	Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (фізичних осіб)			
12030800	Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів (фізичних осіб), зареєстрованих у місті Києві			
12031000	Збір за першу реєстрацію суден (фізичних осіб), зареєстрованих у місті Києві			
12031200	Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів (фізичних осіб), зареєстрованих у місті Києві			
13050300	Земельний податок з фізичних осіб	53,40	63,13	72,01
13050500	Орендна плата з фізичних осіб	55,19	65,20	72,87
15010200	Мито на товари, які ввозяться (пересилаються) громадянами	177,63	160,49	147,93
15010500	Мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами		2,55	2,76
15010700	Тимчасова надбавка до діючих ставок ввізного мита на товари, що ввозяться (пересилаються) громадянами			

(загальна система оподаткування), млн грн

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
13 275,65	12 968,26	17 071,53	22 534,47	34 509,72	45 609,45	44 220,94	50 776,03	60 046,85
237,08	304,84	414,50	587,95	725,16	898,09	859,41	1 246,59	185,83
0,22	0,26	0,27	0,42	0,40	0,48	0,54	0,63	0,18
				0,09	0,09	0,08	0,09	0,01
				92,15	113,52	111,43	152,39	28,38
								320,04
								0,22
								0,03
								10,27
								0,22
								0,01
81,02	90,68	102,25	120,49	138,74	196,26	231,98	267,59	312,54
81,98	114,67	165,39	221,82	307,44	530,97	714,74	856,77	992,26
157,30	152,61	265,06	339,80	393,51	516,25	177,95	167,20	190,86
5,02	10,61	24,63	49,56	80,96	78,46	14,05	30,60	42,94
						5,07	0,0001	

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
16010400	Збір за припаркування автотранспорту			
16010500	Ринковий збір			
16010800	Збір за участь у бігах на іподромі			
16010900	Збір за виграш у бігах на іподромі			
16011000	Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі			
18020200	Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами			
16010600	Збір за видачу ордера на квартиру			
16011600	Збір із власників собак			
18030200	Туристичний збір (курортний збір)*	1,02	1,03	1,03
18040100	Збір за провадження торговельної діяльності, сплачений фізичними особами			
18041300	Збір за провадження діяльності з надання платних послуг, сплачений фізичними особами			
18041800	Збір за здійснення діяльності у сфері розваг, сплачений фізичними особами			
19050300	Надходження від сплати збору за забруднення навколишнього природного середовища фізичними особами			
14070100	Плата за придбання торгового патенту на здійснення роздрібною торгівлі, сплачена фізичними особами			
14070500	Плата за придбання торгового патенту на здійснення оптової торгівлі, сплачена фізичними особами			
14070600	Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельно-виробничої діяльності (громадське харчування), сплачена фізичними особами			
14071300	Плата за придбання торгового патенту на здійснення діяльності з надання побутових послуг, сплачена фізичними особами			
14071800	Плата за придбання торгового патенту на здійснення операцій з надання послуг у сфері грального бізнесу, сплачена фізичними особами			
18040600	Збір за провадження торговельної діяльності (ресторанне господарство), сплачений фізичними особами			
	Усього (без ПДВ, акцизного податку, ЄСВ)	6 856,66	9 272,26	11 346,66

Продовження табл. Д.4

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
2,11	2,43	2,64	2,98	4,79	6,12	7,23	7,81	0,39
297,62	319,49	374,04	374,04	437,37	495,25	512,30	513,47	14,56
			-0,001 31					
-0,014 39	0,001 40		0,003 00	0,003 00	0,001 50			
0,001 90	0,001 70		0,005 83	0,009 90	0,002 20	0,000 30		
								10,88
0,23	0,23	0,22	0,22	0,19	0,17	0,14	0,12	0,02
0,32	0,31	0,29	0,26	0,21	0,21	0,20	0,19	0,04
1,19	0,99	0,98	1,07	2,09	2,74	2,40	2,70	27,79
								116,60
								0,67
								5,73
								6,89
54,35	58,51	61,21	67,08	76,17	83,46	87,85	92,70	
1,88	1,86	2,04	2,18	2,08	2,06	1,97	1,88	
17,96	20,00	20,79	21,66	23,83	25,75	26,61	27,99	
0,64	0,53	0,47	0,43	0,40	0,35	0,29	0,27	
24,01	42,55	65,13	25,91	17,30	18,49	4,48	3,53	
								34,94
14 238,57	14 088,83	18 571,44	24 350,35	36 812,61	48 578,17	46 979,66	54 148,55	62 351,49

Код	Доходи зведеного бюджету України	2000	2001	2002
	ЄСВ, усього	1 289,81	1 582,37	1 910,04
	в тому числі**:			
	збір від громадян (Пенсійний фонд України)	701,1	977,52	1 174,22
	наймані працівники (ФСС на випадок безробіття)	237,47	237,83	279,66
	збір на обов'язкове соціальне страхування (ФСС ТВП – фізичні особи)	351,24	367,02	456,16
	Усього (з ЄСВ, без ПДВ й акцизного податку)	8 146,47	10 854,63	13 256,70
14010000	Податок на додану вартість	9 441,42	10 348,38	13 471,19
	ПДВ · Коефіцієнт	5 202,22	5 701,96	9 851,58
14020000	Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	1 798,45	2 207,45	3 604,92
14030000	Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	441,26	446,81	493,27
	Сума акцизу	2 239,71	2 654,26	4 098,20
	Сума акцизу · Коефіцієнт	1 234,08	1 462,50	2 997,04
	<i>Розрахунок коефіцієнта</i>			
	Кінцеві споживчі витрати	127 982	156 344	170 325
	Витрати домашніх господарств	70 518,08	86 145,54	124 560,00
	Коефіцієнт (КСП / ВДГ)	55,10	55,10	73,13
	Усього (з ПДВ, Акцизним податком, ЄСВ)	14 582,77	18 019,09	26 105,32

* За 2011 р. – туристичний + курортний.

** За 2011 р. – (5 % від заг. ЄСВ).

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної казна-

Закінчення табл. Д.4

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
2 343,15	2 990,6	4 357,48	5 487,59	5 546,11	8 807,48	7 908,93	10 018,79	6 778,26
1 460,27	1 815,99	2 647,57	3 471,76	3 600,33	6 239,92	6 376,63	6 794,81	
338,69	410,18	572,32	558,52	718,96	943,45	1,15	1 437,35	
544,19	764,43	1 137,59	1 457,31	1 226,82	1 624,11	1 531,15	1 786,63	351,24
16 581,72	17 079,43	22 928,92	29 837,94	42 358,72	57 385,65	54 888,59	64 167,34	69 129,75
12 598,09	16 733,54	33 803,77	50 396,73	59 382,81	92 082,62	84 596,66	86 315,92	130 093,75
9 141,34	12 293,38	25 274,26	37 880,99	44 987,67	70 676,41	63 678,84	64 775,60	100 913,91
4 659,13	6 091,55	7 346,54	7 557,30	9 072,21	10 230,15	17 934,48	23 715,26	26 097,12
586,96	612,82	598,85	1 050,83	1 495,55	2 553,00	3 690,00	4 600,81	7 822,06
5 246,10	6 704,38	7 945,39	8 608,14	10 567,76	12 783,15	21 624,48	28 316,07	33 919,18
3 806,64	4 925,40	5 940,58	6 470,36	8 006,00	9 811,48	16 277,50	21 249,74	26 311,16
201 624	245 556	337 879	424 906	558 581	758 902	772 826	914 230	1 105 201
146 301,00	180 399,00	252 624,00	319 383,00	423 174,00	582 482,00	581 733,00	686 082,00	857 306,00
72,56	73,47	74,77	75,17	75,76	76,75	75,27	75,04	77,57
29 529,70	34 298,21	54 143,76	74 189,29	95 352,39	137 873,54	134 844,93	150 192,68	196 354,82

чейської служби України.

Таблиця Д.5 – Податкове навантаження на фізичних осіб

№ з/п	Показники	2000	2001	2002	2003
1	Податкові надходження, сплачені фізичними особами, усього (без ПДВ, акцизного податку, ЄСВ)	6 856,66	9 272,26	11 346,66	14 238,57
2	ЄСВ	1 289,81	1 582,37	1 910,04	2 343,15
	збір від громадян (Пенсійний фонд України)	701,10	977,52	1 174,22	1 460,27
	наймані працівники (ФСС на випадок безробіття)	237,47	237,83	279,66	338,69
	збір на обов'язкове соціальне страхування (ФСС ТВП – фізичні особи)	351,24	367,02	456,16	544,19
3	Податкові надходження, сплачені фізичними особами, усього (з ЄСВ, без ПДВ й акцизного податку)	8 146,47	10 854,63	13 256,70	16 581,72
4	Доходи населення – прибуток та змішаний дохід	71 097,00	89 111,00	151 533,00	179 342,00
5	Податкове навантаження без ефекту перекидання (ряд. 3 / ряд. 4)	0,11	0,12	0,09	0,09
6	Податкові надходження (з ЄСВ, ПДВ, акцизним податком)	14 582,77	18 019,09	26 105,32	29 529,70
7	Податкове навантаження з ефектом перекидання загальне фактичне (ряд. 6 / ряд. 4)	0,21	0,20	0,17	0,16
Показники для розрахунку податкового					
8	Податок на доходи найманих працівників	5 635,75	7 754,03	9 564,67	12 734,73
9	Податок на доходи фізичних осіб – військово-службовців та осіб рядового і начальницького складу	243,30	334,74	412,91	
10	Податок на доходи фізичних осіб – шахтарів	130,16	179,08	220,90	
11	Сума (ряд. 8 + ряд. 9 + ряд. 10) + ЄСВ	7 299,02	9 850,22	12 108,52	15 077,88
12	Заробітна плата	42 484,00	56 162,00	78 950,00	94 608,00
13	Податкове навантаження на заробітну плату (ряд. 11 / ряд. 12)	0,17	0,18	0,15	0,16

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної казна-

(загальна система оподаткування), млн грн

2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
14 088,83	18 571,44	24 350,35	36 812,61	48 578,17	46 979,66	54 148,55	62 351,49
2 990,60	4 357,48	5 487,59	5 546,11	8 807,48	7 908,93	10 018,79	6 778,26
1 815,99	2 647,57	3 471,76	3 600,33	6 239,92	6 376,63	6 794,81	
410,18	572,32	558,52	718,96	943,45	1,15	1 437,35	
764,43	1 137,59	1 457,31	1 226,82	1 624,11	1 531,15	1 786,63	351,24
17 079,43	22 928,92	29 837,94	42 358,72	57 385,65	54 888,59	64 167,34	69 129,75
230 413,00	323 000,00	402 875,00	528 086,00	714 502,00	764 526,00	941 150,00	1 052 493,00
0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,07	0,07	0,07
34 298,21	54 143,76	74 189,29	95 352,39	137 873,54	134 844,93	150 192,68	196 354,82
0,15	0,17	0,18	0,18	0,19	0,18	0,16	0,19
навантаження на заробітну плату							
12 103,86	15 737,51	20 950,17	31 307,16	41 981,03	41 047,68	46 540,95	53 217,94
634,53	838,65	940,53	1 297,59	1 631,66	1 779,22	1 986,89	2 297,42
						527,01	1 229,08
15 728,99	20 933,64	27 378,29	38 150,86	52 420,17	50 735,83	59 073,64	63 522,70
117 227,00	160 621,00	205 120,00	278 968,00	366 387,00	365 300,00	449 553,00	521 066,00
0,13	0,13	0,13	0,14	0,14	0,14	0,13	0,12

чейської служби України.

Таблиця Д.6 – Дані для розрахунку

№ з/п	Показник	2000	2001	2002
1	Податкове навантаження загальне фактичне	0,21	0,20	0,17
	Кінцеві споживчі витрати, млрд грн	128	156	170
2	Податкове навантаження без ефекту перекладання	0,11	0,12	0,09
	Кінцеві споживчі витрати, млрд грн	128	156	170
3	Податкове навантаження на заробітну плату (з ЄСВ)	0,17	0,18	0,15
	Заробітна плата, млрд грн	42	56	79

коефіцієнта кореляції для фізичних осіб

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
0,16	0,15	0,17	0,18	0,18	0,19	0,18	0,16	0,19
202	246	338	425	559	759	773	914	1105
0,09	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,07	0,07	0,07
202	246	338	425	559	759	773	914	1105
0,16	0,13	0,13	0,13	0,14	0,14	0,14	0,13	0,12
95	117	161	205	279	366	365	450	521

Таблиця К.1 – Динаміка надходжень основних екологічних

Вид екологічного платежу	КБКД	Рік	Загальний фонд	
			План на рік	Фактично
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	12020000	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	13010000	2008	170 049 498,30	213 256 046,97
		2009	208 776 205,15	213 263 240,71
		2010	189 417 045,86	219 326 830,86
		2011	232 512 371,25	269 459 485,19
		2012*	252 238 639,50	222 501 574,69
Збір за спеціальне використання води	13020000	2008	569 966 390,00	584 458 747,68
		2009	717 578 965,00	711 906 594,30
		2010	782 875 306,00	883 634 678,67
		2011	1 061 524 966,00	1 170 341 400,25
		2012*	1 216 062 398,00	997 877 911,35
Плата за користування надрами	13030000	2008	1 355 462 890,22	1 184 947 127,06
		2009	1 584 287 938,76	1 335 053 573,03
		2010	1 786 104 132,66	1 481 064 396,85
		2011	2 610 089 894,68	2 683 950 184,26
		2012*	3 109 158 951,02	2 358 440 353,64
Плата за використання інших природних ресурсів	13070000	2008	1 200 000,00	1 361 935,59
		2009	1 200 000,00	1 179 215,19
		2010	1 330 000,00	888 937,42
		2011	1 328 000,00	1 727 718,56
		2012*	1 901 700,00	3 132 995,18
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Бензин моторний для автомобілів	14021700	2008		
		2009		
		2010		299 069 172,03
		2011		
		2012*		

ДОДАТОК К

платежів до зведеного бюджету України в 2008–2012 рр.

Спеціальний фонд		Всього надходжень	
План на рік	Фактично	План на рік	Фактично
1 545 460 335,78	1 558 415 429,83	1 545 460 335,78	1 558 415 429,83
1 751 670 280,47	1 538 349 621,35	1 751 670 280,47	1 538 349 621,35
1 779 052 158,30	1 905 371 440,49	1 779 052 158,30	1 905 371 440,49
232 760 771,07	285 118 257,21	232 760 771,07	285 118 257,21
5 678 039,32	21 345 158,79	5 678 039,32	21 345 158,79
		170 049 498,30	213 256 046,97
		208 776 205,15	213 263 240,71
		189 417 045,86	219 326 830,86
		232 512 371,25	269 459 485,19
		252 238 639,50	222 501 574,69
		569 966 390,00	584 458 747,68
		717 578 965,00	711 906 594,30
		782 875 306,00	883 634 678,67
		1 061 524 966,00	1 170 341 400,25
		1 216 062 398,00	997 877 911,35
11 138 900,00	5 235 461,11	1 366 601 790,22	1 190 182 588,17
		1 584 287 938,76	1 335 053 573,03
		1 786 104 132,66	1 481 064 396,85
		2 610 089 894,68	2 683 950 184,26
27 475 600,00	0,00	3 136 634 551,02	2 358 440 353,64
		1 200 000,00	1 361 935,59
		1 200 000,00	1 179 215,19
		1 330 000,00	888 937,42
		1 328 000,00	1 727 718,56
		1 901 700,00	3 132 995,18
	1 262 983 192,68		1 262 983 192,68
	2 312 806 930,81		2 312 806 930,81
	2 451 040 832,94		2 750 110 004,97
	2 676 717 365,95		2 676 717 365,95
	2 729 377 989,31		2 729 377 989,31

Вид екологічного платежу	КБКД	Рік	Загальний фонд	
			План на рік	Фактично
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції). Інші нафтопродукти	14021800	2008		
		2009		
		2010		109 736 996,50
		2011		
		2012*		
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Бензин моторний для автомобілів	14031700	2008		
		2009		
		2010		187 866 465,67
		2011		
		2012*		
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Інші нафтопродукти	14031800	2008		
		2009		
		2010		67 528 329,12
		2011		
		2012*		
Мито на нафтопродукти, транспортні засоби та шини до них, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності та громадянами	15010500	2008		
		2009		
		2010		154 890 332,49
		2011		
		2012*		
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	12030000	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками	17050000	2008		
		2009		
		2010		
		2011	2 600 000 000,00	1 922 817 521,54
		2012*	2 500 000 000,00	1 851 269 854,90

Продовження табл. К.1

Спеціальний фонд		Всього надходжень	
План на рік	Фактично	План на рік	Фактично
	615 998 988,99		615 998 988,99
	1 046 505 398,28		1 046 505 398,28
	949 802 714,53		1 059 539 711,03
	745 194 811,08		745 194 811,08
	587 733 429,77		587 733 429,77
	1 042 588 219,43		1 042 588 219,43
	1 951 542 814,65		1 951 542 814,65
	1 823 969 214,33		2 011 835 680,00
	3 836 129 212,54		3 836 129 212,54
	3 407 706 190,35		3 407 706 190,35
	761 257 094,59		761 257 094,59
	723 377 827,08		723 377 827,08
	726 123 426,08		793 651 755,20
	1 770 148 847,17		1 770 148 847,17
	1 978 140 585,25		1 978 140 585,25
4 844 000 000,00	3 922 757 917,64	4 844 000 000,00	3 922 757 917,64
1 572 909 600,00	702 706 243,20	1 572 909 600,00	702 706 243,20
	1 168 372 406,75		1 323 262 739,24
	2 146 847 676,39		2 146 847 676,39
	1 825 050 940,72		1 825 050 940,72
383 765 498,84	462 132 111,54	383 765 498,84	462 132 111,54
3 607 403 300,00	2 779 628 003,59	3 607 403 300,00	2 779 628 003,59
2 435 000 000,00	2 267 686 858,60	2 435 000 000,00	2 267 686 858,60
2 279 600 000,00	2 254 077 338,34	2 279 600 000,00	2 254 077 338,34
		2 600 000 000,00	1 922 817 521,54
		2 500 000 000,00	1 851 269 854,90

Вид екологічного платежу	КБКД	Рік	Загальний фонд	
			План на рік	Фактично
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності	17060000	2008		
		2009		
		2010	907 238 500,00	937 962 543,44
		2011	2 072 000 000,00	1 859 331 462,83
		2012*	2 398 208 300,00	1 386 486 332,74
Екологічний податок	19010000	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Збір за забруднення навколишнього природного середовища	19050000	2008		
		2009		
		2010		
		2011	125 000 000,00	0,00
		2012*		
Інші надходження до фондів охорони навколишнього природного середовища	24061600	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Збір при відчуженні легкових автомобілів	24140300	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції). Транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів)	14030800	2008		
		2009		
		2010	0,00	68 038 847,30
		2011		
		2012*		

Продовження табл. К.1

Спеціальний фонд		Всього надходжень	
План на рік	Фактично	План на рік	Фактично
2 941 101 400,00	2 804 751 229,19	2 941 101 400,00	2 804 751 229,19
762 577 200,00	1 235 783 509,03	762 577 200,00	1 235 783 509,03
545 736 600,00	545 736 600,00	1 452 975 100,00	1 483 699 143,44
		2 072 000 000,00	1 859 331 462,83
		2 398 208 300,00	1 386 486 332,74
1 723 037 380,92	2 275 886 136,70	1 723 037 380,92	2 275 886 136,70
2 426 181 691,91	2 216 394 963,67	2 426 181 691,91	2 216 394 963,67
990 656 927,00	1 182 008 329,58	990 656 927,00	1 182 008 329,58
1 026 033 946,10	1 211 821 886,51	1 026 033 946,10	1 211 821 886,51
1 235 275 997,41	1 932 430 107,00	1 235 275 997,41	1 932 430 107,00
373 562 181,76	430 427 284,41	373 562 181,76	430 427 284,41
12 612 128,23	36 538 536,69	12 612 128,23	36 538 536,69
74 947,00	413 830,94	74 947,00	413 830,94
1 402 226,00	2 814 689,32	1 402 226,00	2 814 689,32
2 100 000 000,00	2 103 683 086,19	2 100 000 000,00	2 103 683 086,19
1 056 000 000,00	982 521 786,35	1 056 000 000,00	982 521 786,35
1 114 014 100,00	1 279 105 603,66	1 114 014 100,00	1 279 105 603,66
1 104 261 400,00	1 688 941 129,44	1 104 261 400,00	1 688 941 129,44
1 191 498 100,00	1 236 046 735,18	1 191 498 100,00	1 236 046 735,18
0,00	308 401 759,69	0,00	308 401 759,69
0,00	302 175 977,36	0,00	302 175 977,36
0,00	541 750 878,55	0,00	609 789 725,85
0,00	947 757 145,32	0,00	947 757 145,32

Вид екологічного платежу	КБКД	Рік	Загальний фонд	
			План на рік	Фактично
Кошти, отримані від продажу частин встановленої кількості викидів парникових газів, передбаченого статтею 17 Кіотського протоколу до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату	24062400	2008		
		2009		
		2010		
		2011		
		2012*		
Усього		2008	2 096 678 778,52	1 984 023 857,30
		2009	2 511 843 108,91	2 261 402 623,23
		2010	3 666 964 984,52	4 410 007 530,35
		2011	8 702 455 231,93	7 907 627 772,63
		2012*	9 477 569 988,52	6 819 709 022,50

* Оперативні дані за 9 міс. 2012 р.

Складено за розрахунками автора з використанням даних Державної казначету України.

Закінчення табл. К.1

Спеціальний фонд		Всього надходжень	
План на рік	Фактично	План на рік	Фактично
50 000 000,00	3 300 528 843,52	50 000 000,00	3 300 528 843,52
150 000 000,00	1 538 227 807,07	150 000 000,00	1 538 227 807,07
16 039 760 862,78	18 347 708 712,51	18 136 439 641,30	20 331 732 569,81
8 654 191 026,57	17 575 807 696,74	11 166 034 135,48	19 837 210 319,97
7 103 678 855,71	17 116 008 369,74	10 770 643 840,23	21 526 015 900,09
3 433 696 680,75	16 803 581 697,15	12 011 151 912,68	24 711 209 469,78
3 664 847 785,46	14 041 149 219,05	13 142 417 773,98	21 322 990 353,09

чейської служби України щодо щорічних звітів про виконання зведеного бю-

Таблиця К.2 – Екологічно орієнтовані податки у країнах ЄС, % до ВВП

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Бельгія	2,3	2,2	2,3	2,1	2,0	2,0	2,1	-0,1	0,1	-0,1	0,0	-0,2
Болгарія	2,5	2,3	2,9	3,4	3,4	3,0	2,9	-0,2	0,6	0,0	-0,4	0,4
Чехія	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Данія	4,7	4,8	4,7	4,6	4,2	3,9	4,0	0,1	-0,1	-0,4	-0,3	-0,7
Німеччина	2,5	2,5	2,7	2,2	2,2	2,3	2,2	0,0	0,2	0,0	0,1	-0,3
Естонія	2,1	2,0	1,9	2,2	2,3	3,0	3,0	-0,1	-0,1	0,1	0,7	0,9
Ірландія	2,3	2,3	2,3	2,5	2,5	2,4	2,4	0,0	0,0	0,0	-0,1	0,1
Греція ⁽³⁾	2,5	2,3	2,2	2,1	2,0	2,0	2,4	-0,2	-0,1	-0,1	0,0	-0,1
Іспанія	2,1	2,1	2,1	1,8	1,6	1,6	1,6	0,0	0,0	-0,2	0,0	-0,5
Франція	2,0	2,1	2,0	1,8	1,8	1,8	1,8	0,1	-0,1	0,0	0,0	-0,2
Італія	3,0	2,9	3,0	2,7	2,5	2,7	2,6	-0,1	0,1	-0,2	0,2	-0,4
Кіпр	3,0	3,0	3,8	3,4	3,2	2,9	2,9	0,0	0,8	-0,2	-0,3	-0,1
Латвія	2,2	2,3	2,5	2,1	2,0	2,3	2,4	0,1	0,2	-0,1	0,3	0,2
Литва	2,5	2,7	2,7	1,8	1,6	2,0	1,9	0,2	0,0	-0,2	0,4	-0,6
Люксембург	2,8	2,8	2,8	2,5	2,5	2,5	2,4	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,4
Угорщина	2,9	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7	2,6	-0,1	0,0	-0,1	0,0	-0,3
Мальта	3,6	3,4	3,3	3,8	3,4	3,4	3,1	-0,2	-0,1	-0,4	0,0	-0,5
Нідерланди	3,8	3,7	3,7	3,8	3,9	4,0	4,0	-0,1	0,0	0,1	0,1	0,2
Австрія	2,6	2,7	2,7	2,4	2,4	2,4	2,4	0,1	0,0	0,0	0,0	-0,2
Польща	2,1	2,4	2,5	2,7	2,6	2,6	2,6	0,3	0,1	-0,1	0,0	0,5
Португалія	2,9	3,0	3,0	2,8	2,6	2,5	2,5	0,1	0,0	-0,2	-0,1	-0,4

Закінчення табл. К.2

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Румунія	2,4	2,1	2,4	2,1	1,8	1,9	2,1	-0,3	0,3	-0,3	0,1	-0,3
Словенія	3,2	3,3	3,3	3,0	3,0	3,6	3,6	0,1	0,0	0,0	0,6	0,4
Словацька	2,0	2,2	2,4	2,1	2,0	1,9	1,9	0,2	0,2	-0,1	-0,1	-0,1
Фінляндія	3,0	3,1	3,2	2,7	2,7	2,6	2,8	0,1	0,1	0,0	-0,1	-0,2
Швеція	2,8	2,9	2,9	2,6	2,7	2,8	2,8	0,1	0,0	0,1	0,1	0,0
Великобританія	2,8	2,7	2,7	2,5	2,4	2,6	2,6	-0,1	0,0	-0,1	0,2	-0,2
Норвегія	3,0	3,1	3,1	2,8	2,4	2,6	2,6	0,1	0,0	-0,4	0,2	-0,4
Ісландія	2,7	2,3	2,6	2,4	1,8	1,6	1,8	-0,4	0,3	-0,6	-0,2	-0,9
ЄС-27												
Середнє зважене	2,6	2,6	2,6	2,4	2,3	2,4	2,4	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,2
Середнє арифметичне	2,7	2,7	2,8	2,6	2,5	2,6	2,6	0,0	0,1	-0,1	0,1	-0,1
Єврозона-17												
Середнє зважене	2,5	2,5	2,6	2,3	2,2	2,3	2,3	0,0	0,1	-0,1	0,1	-0,2
Середнє арифметичне	2,7	2,7	2,7	2,6	2,5	2,6	2,6	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,1
ЄС-25												
Середнє зважене	2,6	2,6	2,6	2,4	2,3	2,4	2,4	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,2
Середнє арифметичне	2,7	2,7	2,8	2,6	2,5	2,6	2,6	0,0	0,1	-0,1	0,1	-0,1

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 274 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Таблиця К.3 – Енергетичні податки і збори у країнах ЄС, % до ВВП

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Бельгія	1,4	1,4	1,4	1,3	1,2	1,3	1,3	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,1
Болгарія	2,4	2,1	2,6	3,0	3,0	2,7	2,6	-0,3	0,5	0,0	-0,3	0,2
Чехія	2,2	2,1	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2	-0,1	0,1	0,0	0,0	0,0
Данія	2,7	2,6	2,6	2,1	2,1	2,2	2,3	-0,1	0,0	0,0	0,1	-0,4
Німеччина	2,1	2,2	2,3	1,9	1,8	1,9	1,8	0,1	0,1	-0,1	0,1	-0,3
Естонія	1,6	1,5	1,5	1,8	1,9	2,5	2,6	-0,1	0,0	0,1	0,6	1,0
Ірландія	1,2	1,3	1,3	1,2	1,3	1,5	1,5	0,1	0,0	0,1	0,2	0,3
Греція ⁽³⁾	1,5	1,4	1,3	1,2	1,2	1,2	1,8	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,3
Іспанія	1,7	1,7	1,6	1,4	1,3	1,3	1,3	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,4
Франція	1,6	1,7	1,7	1,5	1,4	1,5	1,4	0,1	0,0	-0,1	0,1	-0,2
Італія	2,4	2,3	2,4	2,0	1,9	2,1	2,0	-0,1	0,1	-0,1	0,2	-0,4
Кіпр	1,0	1,0	1,9	1,8	1,6	1,6	1,9	0,0	0,9	-0,2	0,0	0,9
Латвія	1,7	1,8	2,0	1,7	1,7	2,1	2,0	0,1	0,2	0,0	0,4	0,3
Литва	1,8	2,0	2,0	1,6	1,5	1,9	1,8	0,2	0,0	-0,1	0,4	0,0
Люксембург	2,7	2,6	2,7	2,4	2,3	2,3	2,2	-0,1	0,1	-0,1	0,0	-0,5
Угорщина	2,3	2,2	2,2	2,0	2,0	2,0	2,0	-0,1	0,0	0,0	0,0	-0,3
Мальта	1,5	1,3	1,2	1,8	1,5	1,5	1,5	-0,2	-0,1	-0,3	0,0	0,0
Нідерланди	1,8	1,8	1,8	1,8	1,9	2,0	2,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2
Австрія	1,7	1,7	1,8	1,6	1,6	1,6	1,6	0,0	0,1	0,0	0,0	-0,1
Польща	1,8	2,0	2,1	2,3	2,2	2,1	2,1	0,2	0,1	-0,1	-0,1	0,3
Португалія	1,8	2,1	2,2	2,0	1,9	1,9	1,8	0,3	0,1	-0,1	0,0	0,0

Закінчення табл. К.3

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Румунія	1,9	1,7	2,0	1,7	1,4	1,6	1,8	-0,2	0,3	-0,3	0,2	-0,1
Словенія	2,7	2,7	2,6	2,3	2,4	3,0	3,1	0,0	-0,1	0,1	0,6	0,4
Словацьчина	1,7	1,9	2,2	1,8	1,8	1,7	1,6	0,2	0,3	0,0	-0,1	-0,1
Фінляндія	2,0	2,0	2,0	1,6	1,7	1,8	1,8	0,0	0,0	0,1	0,1	-0,2
Швеція	2,4	2,4	2,5	2,2	2,2	2,3	2,2	0,0	0,1	0,0	0,1	-0,2
Великобританія	2,2	2,2	2,1	1,8	1,8	1,9	1,9	0,0	-0,1	0,0	0,1	-0,3
Норвегія	1,5	1,5	1,5	1,2	1,1	1,2	1,2	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,3
Ісландія	1,0	0,9	0,9	1,2	1,0	1,2	1,3	-0,1	0,0	-0,2	0,2	0,3
ЄС-27												
Середнє зважене	2,0	2,0	2,0	1,8	1,7	1,8	1,8	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,2
Середнє арифметичне	1,9	1,9	2,0	1,9	1,8	1,9	1,9	0,0	0,1	-0,1	0,1	0,0
Євროзона-17												
Середнє зважене	1,9	1,9	2,0	1,7	1,7	1,7	1,7	0,0	0,1	0,0	0,0	-0,2
Середнє арифметичне	1,8	1,8	1,9	1,7	1,7	1,8	1,8	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0
ЄС-25												
Середнє зважене	2,0	2,0	2,0	1,8	1,7	1,8	1,8	0,0	0,0	-0,1	0,1	-0,2
Середнє арифметичне	1,9	1,9	2,0	1,8	1,8	1,9	1,9	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 274 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Таблиця К.4 – Транспортні (енергетичні) податки у країнах ЄС, % до ВВП

Країни	Відхилення												
	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001	
Бельгія	1,3	1,3	1,3	1,1	1,1	1,1	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2
Болгарія	:	:	:	2,9	2,9	2,6	2,5	-	-	0,0	-0,3	-	-
Чехія	:	:	:	2,1	2,0	2,2	2,0	-	-	-0,1	0,2	-	-
Данія	1,3	1,3	1,3	1,1	1,1	1,1	1,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2
Німеччина	:	:	1,8	1,4	1,4	1,5	1,4	-	-	0,0	0,1	-	-
Естонія	1,5	1,4	1,4	1,7	1,7	2,2	2,1	-0,1	0,0	0,0	0,5	0,6	0,6
Ірландія	:	:	1,1	1,1	1,2	1,3	1,3	-	-	0,1	0,1	-	-
Греція ⁽³⁾	:	:	1,2	1,1	0,9	1,0	1,5	-	-	-0,2	0,1	-	-
Іспанія	1,4	1,5	1,4	1,2	1,1	1,1	1,1	0,1	-0,1	-0,1	0,0	0,0	-0,3
Франція	:	:	1,4	1,2	1,1	1,2	1,1	-	-	-0,1	0,1	-	-
Італія	:	:	1,8	1,5	1,5	1,5	1,5	-	-	0,0	0,0	-	-
Кіпр	:	:	:	1,5	1,4	1,4	1,6	-	-	-0,1	0,0	-	-
Латвія	:	:	:	1,7	1,7	2,0	2,0	-	-	0,0	0,3	-	-
Литва	:	:	:	1,6	1,5	1,9	1,8	-	-	-0,1	0,4	-	-
Люксембург	:	:	2,6	2,3	2,3	2,3	2,1	-	-	0,0	0,0	-	-
Угорщина	:	:	:	1,8	1,8	1,8	1,7	-	-	0,0	0,0	-	-
Мальта	:	:	:	1,7	1,4	1,3	1,3	-	-	-0,3	-0,1	-	-
Нідерланди	1,2	1,3	1,3	1,3	1,2	1,3	1,3	0,1	0,0	-0,1	0,1	0,1	0,1
Австрія	1,3	1,3	1,4	1,3	1,3	1,3	1,3	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Польща	:	:	:	1,9	1,9	1,8	1,9	-	-	0,0	-0,1	-	-
Португалія	:	:	1,9	1,9	1,7	1,8	1,7	-	-	-0,2	0,1	-	-

Закінчення табл. К.4

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Румунія	:	:	:	1,3	1,3	1,6	1,6	-	-	0,0	0,3	-
Словенія	2,4	2,4	2,2	2,1	2,2	2,7	2,7	0,0	-0,2	0,1	0,5	0,3
Словацька	:	:	:	1,8	1,7	1,6	1,5	-	-	-0,1	-0,1	-
Фінляндія	:	1,5	1,5	1,3	1,3	1,4	1,4	-	0,0	0,0	0,1	-
Швеція	:	1,4	1,4	1,2	1,2	1,3	1,2	-	0,0	0,0	0,1	-
Великобританія	1,9	1,9	1,8	1,6	1,6	1,7	1,7	0,0	-0,1	0,0	0,1	-0,2
Норвегія	:	:	:	0,8	0,7	0,8	0,8	-	-	-0,1	0,1	-
Ісландія	:	:	:	:	:	:	:	-	-	-	-	-
ЄС-27												
Середнє зважене	:	:	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	-	-	0,0	0,0	-
Середнє арифметичне	:	:	1,6	1,6	1,5	1,6	1,6	-	-	-0,1	0,1	-
Євროзона-17												
Середнє зважене	:	:	1,6	1,3	1,3	1,3	1,3	-	-	0,0	0,0	-
Середнє арифметичне	:	:	1,6	1,5	1,4	1,5	1,5	-	-	-0,1	0,1	-
ЄС-25												
Середнє зважене	:	:	1,6	1,4	1,4	1,4	1,4	-	-	0,0	0,0	-
Середнє арифметичне	:	:	1,6	1,5	1,5	1,6	1,6	-	-	0,0	0,1	-

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 274 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Таблиця К.5 – Транспортні податки у країнах ЄС, % до ВВП

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення					
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001	
Бельгія	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1
Болгарія	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2
Чехія	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	-0,1
Данія	1,7	1,9	1,8	2,2	1,8	1,5	1,5	0,2	-0,1	-0,4	-0,1	-0,3	-0,2
Німеччина	0,4	0,4	0,3	0,4	0,4	0,3	0,4	0,0	-0,1	0,0	-0,1	0,0	0,0
Естонія	0,2	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,2	-0,1	0,0	0,0	-0,2
Ірландія	1,1	1,0	1,1	1,2	1,2	0,9	0,9	-0,1	0,1	0,0	-0,3	-0,2	-0,2
Греція ⁽³⁾	1,0	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	-0,1	-0,1	0,0	0,0	0,0	-0,3
Іспанія	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,3	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	-0,1
Франція	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,0
Італія	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Кіпр	2,0	2,0	1,8	1,6	1,6	1,3	1,1	0,0	-0,2	0,0	-0,3	-0,3	-0,9
Латвія	0,3	0,4	0,4	0,3	0,2	0,2	0,3	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0
Литва	0,7	0,7	0,7	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	-0,1	0,0	-0,7
Люксембург	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1
Угорщина	0,4	0,4	0,5	0,7	0,6	0,5	0,5	0,0	0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,1
Мальта	2,1	2,0	2,1	1,7	1,7	1,6	1,4	-0,1	0,1	0,0	-0,1	-0,1	-0,7
Нідерланди	1,3	1,2	1,2	1,4	1,3	1,2	1,2	-0,1	0,0	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1
Австрія	0,9	0,9	0,9	0,8	0,7	0,8	0,7	0,0	0,0	-0,1	0,1	0,1	-0,2
Польща	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2	0,0	0,0	0,1	-0,1	-0,1	0,0
Португалія	1,1	1,0	0,9	0,9	0,7	0,6	0,7	-0,1	-0,1	-0,2	-0,1	-0,1	-0,4

Закінчення табл. К.5

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення				
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001
Румунія	0,1	0,1	0,1	0,3	0,4	0,3	0,2	0,0	0,0	0,1	-0,1	0,1
Словенія	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,0	0,1	0,0	-0,1	0,0
Словаччина	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Фінляндія	1,0	1,0	1,2	1,0	0,9	0,8	0,9	0,0	0,2	-0,1	-0,1	-0,1
Швеція	0,3	0,3	0,3	0,4	0,5	0,5	0,5	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2
Великобританія	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1
Норвегія	1,3	1,4	1,4	1,4	1,1	1,2	1,2	0,1	0,0	-0,3	0,1	-0,1
Ісландія	1,3	1,2	1,4	1,0	0,6	0,2	0,2	-0,1	0,2	-0,4	-0,4	-1,1
ЄС-27												
Середнє зважене	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5	0,0	0,0	-0,1	0,0	-0,2
Єврозона-17												
Середнє зважене	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,0	0,0	0,0	-0,1	-0,2
ЄС-25												
Середнє зважене	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,7	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,0	0,0	-0,1	0,0	-0,1

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 274 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Закінчення табл. К.6

Країни	2001	2002	2003	2007	2008	2009	2010	Відхилення					
								2002/2001	2003/2002	2008/2007	2009/2008	2010/2001	
Румунія	0,4	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,4
Словенія	0,1	0,2	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1
Словаччина	0,0	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0
Фінляндія	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1
Швеція	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1	0,0	0,0	-0,1
Великобританія	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Норвегія	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Ісландія	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	-0,2	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1
ЄС-27													
Середнє зважене	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Єврозона-17													
Середнє зважене	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ЄС-25													
Середнє зважене	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Середнє арифметичне	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Джерело: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway: 2012 edition. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012. – 274 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ideas.repec.org/p/tax/taxtre/2012.html>.

Наукове видання

ДИНАМІКА ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

За редакцією

Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактори:

С. В. Бартош, Л. М. Осадча,

О. В. Нефедова

Коректори:

С. В. Зюбенко, О. В. Орел,

Н. Г. Пузиренко

Комп'ютерна верстка

Г. Г. Пузиренка, А. Б. Нефедова,

А. А. Молотая

Підп. до друку 19.09.2013. Формат 70×100/16. Папір офсетний № 1. Друк офсетний.

Гарнітура "Warnock Pro". Ум. друк. арк. 40,3. Обл.-вид. арк. 23,72.

Наклад 300 прим. Зам. 13-776к.

Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"

04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4384 від 08.08.2012.

Віддруковано на ПАТ "ВПОЛ"

03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4404 від 31.08.2012.

Для нотаток

Для нотаток