

УДК 336.226

О. С. Дроздовська,
к. е. н., головний аудитор,
Департамент внутрішнього аудиту Національного банку України
О. В. Озерчук,
к. е. н., старший викладач кафедри банківської справи,
Київський національний торговельно-економічний університет

СПІВВІДНОШЕННЯ ПРЯМИХ ТА НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

O. Drozdovska,
PhD of Finance, Senior auditor of Internal audit department National bank of Ukraine
O. Ozerchuk,
PhD of Finance, Senior Lecturer of Department of Banking Kyiv National University of Trade and Economics

PROPORTION OF DIRECT AND INDIRECT TAXES IN THE TAX SYSTEM OF UKRAINE

Євроінтеграційний курс України ставить перед вітчизняним законодавством і наукою чіткі завдання щодо вивчення та імплементації законодавства ЄС у правове поле України. З огляду на вищезазначене у статті здійснено класифікацію податків на прямі та непрямі в Україні за методологією Європейської системи рахунків (ЄСР-2010), проведено аналіз співвідношення прямих та непрямих податків у податкових системах країн ЄС та України, проаналізовано фіскальну ефективність цих податків у 2011–2016 рр. За результатами дослідження зроблено такі висновки: непрямі податки переважають у структурі податкових надходжень України, а також намітилася чітка тенденція щодо збільшення їх частки та зменшення частки прямих податків. Разом із тим, фіскальний потенціал прямих податків у країні є доволі потужним, враховуючи значні втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування з податку на прибуток підприємств і невикористані можливості майнового оподаткування. До того ж вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих податків не має чіткої мети та стратегії. На нашу думку, потрібно сформувати стратегію такого співвідношення, спираючись не тільки на зарубіжний досвід, а й на теперішній розвиток економіки країни, менталітет населення та його платоспроможність.

European integration course of Ukraine has set clear objectives for national law and science towards the study and implementation of the EU legal framework in Ukraine. The classification of taxes into direct and indirect in Ukraine by methodology of European System of Accounts (ESA-2010) has been done, proportion of direct and indirect taxes in the tax systems of the EU and Ukraine and fiscal effectiveness of taxes in 2011–2016 have been analyzed in the article. The following conclusions have been made: indirect taxes dominate in the tax revenue of Ukraine, and there has been a clear trend of increasing their share and decreasing of the proportion of direct taxes. However, the fiscal capacity of direct taxes in the country is quite strong, taking into account significant budget losses because of preferential tax treatment of corporate income tax and property tax unimproved opportunities. In addition national tax policy has no clear goals and strategies as to the relationship between direct and indirect taxes. We believe that this strategy should be based not only on international experience, but at present development of country's economy, population mentality and its solvency.

Ключові слова: прямі податки, непрямі податки, методологія ЄСР-2010, фіскальна ефективність, податкова система.

Key words: direct taxes, indirect taxes, methodology ESA-2010, fiscal performance, tax system.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Взятий Україною курс на інтеграцію до Європейського Союзу потребує не лише імплементації вітчизняного законодавства до законодавства ЄС, а й викорис-

тання єдиних підходів до оцінки та аналізу структури економіки, ролі уряду та його фінансового становища тощо. З цією метою країни-члени ЄС використовують за основу єдині методологічні правила, які узагальнені

Таблиця 1. Частка прямих та непрямих податків у структурі оподаткування країн-членів ЄС у 2011–2015 роках, %

Країна	Прямі податки					Непрямі податки				
	2011	2012	2013	2014	2015	2011	2012	2013	2014	2015
Австрія	30,9	30,5	30,8	31,4	32,2	34,7	34,2	33,4	33,1	32,7
Бельгія	38,0	34,6	35,1	35,3	35,3	29,6	28,0	27,4	27,4	27,5
Болгарія	18,9	17,6	18,1	19,2	18,8	54,2	55,8	54,5	52,2	52,9
Великобританія	43,9	40,7	40,3	39,8	40,2	37,7	36,2	36,6	37,3	36,7
Греція	27,1	28,2	27,4	25,1	23,8	40,1	35,3	36,9	39,9	40,8
Данія	62,8	62,1	63,1	65,3	62,7	35,6	34,8	34,2	32,2	34,6
Естонія	20,0	20,8	22,6	22,9	23,4	43,1	43,4	42,1	42,6	42,6
Італія	34,7	34,1	34,5	33,9	34,1	33,8	35,0	34,1	35,4	35,1
Ірландія	43,4	44,1	43,4	43,4	44,8	39,4	36,3	36,5	36,9	36,1
Іспанія	31,6	30,3	29,7	29,2	29,2	32,5	31,0	32,5	33,1	33,8
Кіпр	33,3	31,1	32,6	30,5	29,8	41,9	44,1	43,5	44,6	44,5
Латвія	26,8	26,8	26,9	26,7	26,9	42,1	42,1	42,6	43,5	43,4
Литва	17,0	17,7	18,3	18,2	18,7	45,6	41,1	40,7	40,6	40,4
Люксембург	38,0	35,8	35,9	35,1	37,3	32,3	32,3	32,5	33,5	31,1
Мальта	39,4	39,1	40,7	40,9	40,7	42,3	39,2	38,3	38,9	39,1
Нідерланди	30,4	28,1	27,5	28,4	30,6	31,2	29,3	29,8	30,1	29,7
Німеччина	30,0	29,6	30,1	30,1	30,4	29,8	27,9	27,5	27,4	27,2
Польща	21,7	21,2	20,7	21,0	20,8	43,3	39,3	38,9	38,8	38,5
Португалія	29,9	26,2	30,7	29,7	29,4	42,0	40,3	36,9	38,5	39,3
Румунія	21,2	21,1	21,8	22,7	23,8	46,9	47,3	46,6	46,2	47,2
Словенія	21,2	20,3	19,0	19,6	19,7	38,7	38,8	40,7	40,6	40,2
Словаччина	19,1	21,1	21,5	22,1	22,5	37,9	35,7	34,2	34,2	33,9
Угорщина	18,7	17,7	17,4	17,8	17,6	45,8	48,3	48,4	48,1	48,3
Франція	26,9	26,4	26,7	26,4	26,2	35,4	32,8	32,6	32,8	33,2
Фінляндія	38,1	36,5	37,1	37,5	37,7	33,1	33,0	33,0	32,8	32,3
Хорватія	17,5	17,0	17,3	16,7	15,8	49,5	51,1	51,8	51,1	52,3
Швеція	42,2	40,2	40,7	41,1	41,6	42,0	51,1	50,7	50,3	50,0
Чехія	21,1	20,4	20,6	21,7	21,2	34,2	36,2	36,7	35,1	36,0
У середньому по країнах: ЄС-27 (28)	38,7	32,0	32,2	32,1	32,4	38,7	33,6	33,4	33,7	33,7

Джерело: складено за даними Government finance statistics — Summary tables. Data 1995—2015. — Statistical books. — Eurostat. — 2016 edition. — 147 p.

в Єдиній системі національних і регіональних рахунків (далі — ЄСР-2010), схваленій Європейським парламентом та Радою Європи 21.05.2013 та запровадженій у країнах ЄС з вересня 2014 року¹.

Одним з показників, що використовується країнами-членами ЄС для аналізу основних податкових тенденцій, є частка прямих і непрямих податків у ВВП та їх співвідношення в загальній сумі податків.

Теоретичні основи сучасних наукових підходів до класифікації податків в Україні закладені в роботах вітчизняних науковців В.А. Валігури [2], Ю.Б. Іванова [1], А.І. Крисоватого [4], О.В. Озерчук [3; 4], Л.Б. Райнової [4], В.Б. Тропіної [5] та ін. Проте спеціальних досліджень з питань поділу податків на прямі та непрямі за методологією ЄСР-2010 обмаль.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є здійснення класифікації податків на прямі та непрямі в Україні за методологією ЄСР-2010, проведення аналізу співвідношення прямих і непрямих податків у податкових системах країн ЄС та України, аналіз фіскальної ефективності цих податків.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Поділ податків на прямі та непрямі пов'язаний з методом їх встановлення. Прямі податки на відміну від непрямих безпосередньо звернені до платника податків —

його прибутку, майна, інших об'єктів оподаткування. Юридичний і фактичний платник у цьому випадку той самий. Непряме оподаткування відрізняється від прямого тим, що встановлюється як надбавка до ціни реалізованих товарів і внаслідок цього безпосередньо не пов'язується з прибутком або майном фактичного платника. Отже, прямі податки орієнтовані на обкладання доходів підприємництва чи населення, а непрямі — спрямовані на кінцеве споживання. Прямі податки вважаються більш соціально справедливими з погляду платоспроможності їх платників, оскільки об'єктом оподаткування є дохід або прибуток.

До того ж прямі податки майже не впливають на ціни, але зменшують доходи платників — тим самим впливаючи на обсяги інвестиційного і споживацького попиту. В той же час вони не змінюють структуру попиту, на відміну від деяких видів непрямих податків. Пряма залежність між сумою прямих податків і обсягом доходу сприяє збільшенню можливостей для держави в регулюванні економічних процесів і вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування. Проте з фіскальної точки зору вони поступаються непрямим у стабільності надходжень, у рівномірності розподілу надходжень по окремих регіонах, в існуванні більш сприятливих умов щодо ухилення від їх сплати.

У сучасному світі характерною рисою більшості розвинених держав є поєднання прямих та непрямих по-

¹ ЄСР-2010 є більш прогресивною версією ЄСР 1995, що врахувала методологічні розходження, правила бухгалтерського обліку, визначення та класифікації, які необхідні для проведення статистичних порівнянь та описів.

датків. Однак є певна відмінність у їх співвідношенні. За останні 5 років загальна картина прямого та непрямого оподаткування в країнах ЄС мала такий вигляд (табл. 1):

— прямі податки переважають у Данії, Великобританії, Бельгії, Люксембурзі, Ірландії, Фінляндії, Німеччині, зростання їх ролі відбулося в Австрії, Мальті та Словаччині;

— непрямі податки переважають у Чехії, Греції, Франції, Словаччині, Естонії, Кіпрі, Латвії, Литві, Угорщині, Австрії, Польщі, Португалії, Словенії, Болгарії, Румунії та Швеції [6].

Основним чинником, який визначає співвідношення між прямими та непрямими податками, є життєвий рівень основної маси населення. Низький рівень об'єктивно обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Саме тому, як правило, переважання непрямих податків у структурі оподаткування спостерігається у постсоціалістичних країнах ЄС з молодою ринковою економікою [5, с. 100—101].

Натомість тенденція щодо зменшення податків на споживання, тобто непрямих податків, та збільшення питомої ваги прямих податків спостерігається в досить розвинених країнах. Відповідно в цих країнах збільшуються можливості в регулюванні економічних процесів та вирішенні проблем соціальної справедливості за рахунок прогресивних ставок оподаткування.

Очевидним є зв'язок між співвідношенням прямих та непрямих податків і рівнем податкової культури. Адже саме податкова культура, що впливає на ефективність збирання податків, масштаби ухилення від сплати, разом з іншими чинниками створює сприятливі умови для підвищення ролі прямих податків. Що ж до використання непрямих податків у сучасних розвинутих країнах, то вони зумовлені іншими причинами, зокрема, традиціями використання цих податків. Наприклад, у Німеччині, Франції непрямі податки традиційно відіграють значну роль. Однією з важливих причин розвитку непрямих податків у країнах ЄС стала, поряд з історичними традиціями, наполегливо впроваджувана політика уніфікації податкових систем країн співтовариства. Політика уніфікації була проголошена з самого початку інтеграційних процесів у Західній Європі. В наш час результатом цієї політики стало наближення методів вилучення непрямих податків, тоді як у сфері прямого оподаткування окремим країнам надається більша самостійність.

Згідно з класифікацією податків на прямі та непрямі, що застосовується в ЄС, до непрямих податків належать [8, с. 427—429, 514—516]:

— податок на додану вартість (D.211);

— акцизи та податки на споживання: акцизи (D.214a) + акцизи, що сплачуються при імпорті підакцизних товарів (D.2122c);

— інші податки на продукти (включаючи ввізне мито): податки і збори на імпорт (за винятком ПДВ) (D.212), без урахування акцизів (D.214a), податки на продукти (за винятком ПДВ та податків на імпорт) (D.214) за винятком акцизів (D.214a).

До податків на продукти (за винятком ПДВ та податків на імпорт) (D.214) за винятком акцизів (D.214a) входять:

— гербові збори (D.214b);

— податки на операції з капіталом і фінансові операції (D.214c);

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

— інші податки на виробництво (D.29), до яких належать усі податки (крім податків на продукти), якими обкладаються підприємства внаслідок їх участі у виробництві. Такі податки не включають ніяких податків на прибуток або інші доходи. Об'єктом оподаткування може бути земля, основні фонди або робоча сила, що використовуються у виробництві, або інші види діяльності та операції. До них відносять:

— податки на землю, будівлі та інші споруди, що використовуються у виробництві (D.29a);

— податки на використання основного капіталу (D.29b). Ця група включає періодичні податки на користування автотранспортними засобами, морськими й повітряними судами, а також іншими машинами й обладнанням, які використовуються для цілей виробництва;

— податки на фонд заробітної плати або робочу силу (D.29c);

— податки на міжнародні операції (операції з нерезидентами, іноземні грошові перекази) (D.29d);

— плата за ліцензії на ведення підприємницької і професійної діяльності (D.29e);

— податки на забруднення навколишнього середовища (D.29f);

— інші податки на виробництво (D.29g).

Як свідчить класифікація, до непрямих податків належать: ПДВ, акцизи, імпортне та експортне мито, загальні податки на продаж і податки з обороту, екологічні податки, податки на реєстрацію транспортних засобів тощо.

Прямі податки визначаються як поточні податки на доходи і майно (D.5), а також податки на капітал, включаючи податки на спадщину або дарування (D.91). Податки на доходи (D.51) є підкатегорією, яка включає в себе індивідуальний прибутковий податок (ПДФО) і корпоративний прибутковий податок, а також податки на приріст капіталу.

Прямі податки визначаються ЄСР 2010 як сума таких податків:

— індивідуального прибуткового податку, а саме: податки на індивідуальний дохід чи дохід домогосподарства, включаючи дохід від майна та участі в капіталі (D.51a+D.51c1);

— корпоративного прибуткового податку: податки на дохід чи прибутки корпорацій, включаючи дохід від майна та від участі у капіталі (D.51b+D.51c2);

— податків на інші доходи та капітал, а саме: інші податки на дохід від майна та участі у капіталі (D.51c3), податки на вигреш у лотерею або азартні ігри (D.51) та інших податків на доходи (D.51e); податки на капітал визначаються як інші поточні податки (D.59) та податки на капітал (D.91).

До категорії інших поточних податків (D.59) відносяться:

— поточні податки на капітал (D.59a) — це податки, які сплачуються періодично за володіння або користу-

Таблиця 2. Структура прямих та непрямих податків України за методологією ЄСР-2010

Назва податку	Код бюджетної класифікації
Прямі	
Податок на прибуток підприємств	11020000
Податок та збір на доходи фізичних осіб	11010000
Земельний податок з фізичних осіб	18010700
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	18010100
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	18020200
Єдиний податок з фізичних осіб	18050400
Непрямі	
Податок на додану вартість	14060000
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	14020000
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	14030000
Ввізне мито	15010000
Вивізне мито	15020000
Екологічний податок	19010000
Транспортний податок	18011000/18011100
Збір за місця для паркування транспортних засобів, сплачений юридичними особами	18020100
Туристичний збір	18030000
Плата за проїзд автомобільними дорогами транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, вагові або габаритні параметри яких перевищують нормативні I	22160100
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	24130000
Плата за ліцензії на певні види господарської діяльності та сертифікати, що видаються Радою міністрів АР Крим, виконавчими органами місцевих рад і місцевими органами виконавчої влади	22010200
Адміністративний збір за проведення державної реєстрації юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань	22010300
Кошти в іноземній валюті за реєстрацію представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності	22010400
Плата за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового	22010500
Плата за ліцензії на право експорту, імпорту та оптової торгівлі спирту етилового	22010600
Плата за ліцензії на право експорту, імпорту алкогольними напоями та тютюновими виробами	22010700
Плата за ліцензії на право оптової торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	22011000
Плата за ліцензії на право роздрібною торгівлі алкогольними напоями та тютюновими виробами	22011100
Плата за видачу, продовження, переоформлення ліцензій і за видачу дублікату ліцензій на мовлення та ліцензії провайдера програмної послуги	22011200
Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України та видачу дублікатів таких ліцензій	220011400
Плата за ліцензії, видані Національною комісією регулювання електроенергетики	22011500
Плата за видачу, переоформлення, продовження терміну дії ліцензій на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій	22011700
Плата за ліцензії та сертифікати, що сплачується ліцензіатами за місцем здійснення діяльності	22011800
Плата за державну реєстрацію (крім реєстраційного збору)	22010900
Збори за підготовку до державної реєстрації авторського права і договорів	22011900
Плата за видачу дозволів на право ввезення на територію України, вивезення з території України наркотичних засобів	22012000
Збір за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та кошти від продажу таких дозволів	22012100
Плата за виділення номерного ресурсу	22012200
Плата за державну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання	22012300
Земельний податок з юридичних осіб	18010500
Єдиний податок з юридичних осіб	18050300

Джерело: складено авторами.

вання землею або іншими активами, за винятком активів, які 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);

— подушні податки (D.59b);

— податки на витрати (D.59c) — це податки, які підлягають сплаті не з доходів осіб або домашніх господарств, а із загальної суми їх витрат. На практиці вони зустрічаються рідко;

— платежі домогосподарств за ліцензії (D.59d);

— податки на міжнародні операції (D.59e);

— інші поточні податки (D.59f).

Податки на капітал (D.91) — це податки, які нерегулярно і дуже рідко сплачуються залежно від вартості активів або чистої вартості капіталу інституційних одиниць, або з вартості активів, що переходять у власність в результаті успадкування, дарування тощо. До цієї категорії належать:

— податки на капітальні трансферти (D.91a): на спадщину і подарунки (сплачуються одержувачами) за

винятком податків на продаж активів, оскільки продаж не є трансфертом;

— збори з капіталу (D.91b): 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 розробкою в комерційних цілях або під житлову забудову;

— інші податки на капітал, за винятком уже згаданих (D.91c).

В Україні традиційно до непрямих податків відносять ПДВ, акцизні податки та мито (ввізне та вивізне). Збори, які встановлюються іншими, ніж Податковий кодекс України, законодавчими та підзаконними актами, як правило, до непрямих податків не включають.

Відповідно, до прямих податків вітчизняні науковці включають: податок на прибуток, ПДФО, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плату за землю, транспортний податок, єдиний податок, збір за місце паркування транспортного засобу, туристичний збір, екологічний податок тощо.

Таблиця 3. Питома вага прямих та непрямих податків у структурі податкових надходжень України, млн грн.

Показники	2011		2012		2013		2014		2015		2016	
	млн грн.	%	млн грн.	%	млн грн.	%	млн грн.	%	млн грн.	%	млн грн.	%
Податок та збір на доходи фізичних осіб	60224,5	18,0	68092,4	18,9	72151,1	20,4	75202,95	20,5	99983,2	19,7	138781,8	21,3
Податок на прибуток підприємств	55097,0	16,5	55793,0	15,5	54993,8	15,5	40201,5	10,9	39053,2	7,7	60223,2	9,2
Земельний податок з фізичних осіб	312,5	0,1	403,4	0,1	416,1	0,1	384,9	0,1	501,1	0,1	1032,3	0,2
Єдиний податок з фізичних осіб	1027,1	0,3	3608,5	1,0	4896,2	1,4	5404,4	1,5	6744,7	1,3	10326,5	1,6
Збір за паркування автотранспорту / Збір за місяця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	10,9	0,0	8,9	0,0	8,5	0,0	7,7	0,0	8,7	0,0	9,8	0,0
Податок на майно, відмінне від земельної ділянки, з фізичних осіб	-	-	-	-	4,5	0,0	9,8	0,0	51,5	0,1	209,7	0,03
Усього прямих податків	116661,1	34,9	127897,3	35,5	132465,7	37,4	121201,4	33,0	146342,4	28,8	210583,3	32,3
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів / Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	673,7	0,2	685,1	0,2	576,7	0,2	398,9	0,1	435,8	0,08	246,8	0,04
Земельний податок з юридичних осіб	2924,0	0,9	3211,0	0,9	2950	0,8	2776,4	0,8	3558,7	0,7	7060,9	1,1
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, з юридичних осіб	-	-	-	-	18,1	0,0	35,0	0,0	646,1	0,12	1209,1	0,2
Податок на додану вартість	130093,8	38,9	138826,8	38,5	128269,3	36,2	139024,3	37,8	178452,4	35,1	138489,3	21,3
Акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	26097,1	7,8	28661,0	7,9	27721,3	14,3	28244,2	7,7	38783,8	7,6	55116,2	8,5
Акцизний податок із ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	7822,1	2,3	9767,8	2,7	8946,8	2,5	16855,4	4,6	24326,8	4,8	35006,2	5,4
Акцизний податок з реалізації суб'єктам господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів	-	-	-	-	-	-	-	-	7684,6	1,5	11628,2	1,8
Ввізне мито	10462,8	3,1	12985,8	3,6	13264,6	3,7	12388,6	3,4	39881,0	7,8	20001,2	3,1
Вивізне мито	1311,3	0,4	200,8	0,1	77,9	0,0	220,1	0,1	419,8	0,1	369,7	0,06
Плата за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності/Збір за проведення деяких видів підприємницької діяльності	431,9	0,1	532,2	0,1	546,9	0,2	511,1	0,1	-	-	-	-
Фіксований сільськогосподарський податок	121,9	0,0	131,0	0,0	130,3	0,0	122,24	0,0	-	-	-	-
Єдиний податок з юридичних осіб	804,5	0,2	1205,0	0,3	1743,3	0,5	2008,46	0,5	2206,1	0,4	3300,6	0,5
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію	1922,8	0,6	2448,3	0,7	2554,4	0,7	2674,59	0,7	-	-	-	-
Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ	1859,3	0,6	1804,1	0,5	1647,6	0,5	1847,47	0,5	2743,6	0,5	256,7	0,04
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	784,9	0,2	1075,0	0,3	1103	0,3	1038,29	0,3	104,2	0,02	-	-
Збір за використання радіочастотного ресурсу/Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом	773,5	0,2	840,5	0,2	938,4	0,3	1338,18	0,4	1985,3	0,4	2068,5	0,3
Збір за забруднення навколишнього природного середовища / Екологічний податок	2706,3	0,8	2858,7	0,8	3916,4	1,1	4830,91	1,3	2699,7	0,5	4987,4	0,8
Збір на соціально-економічну компенсацію ризику населення, яке проживає на території зони спостереження	154,0	0,0	183,9	0,1	172,8	0,0	227,13	0,1	-	-	-	-
Усього непрямих податків	188512,1	56,3	204884,8	56,8	194012,8	54,8	213599,9	58,1	303927,9	59,9	279740,8	43,1
Усього податкових надходжень	334646,1	100	360565,4	100	353968,1	100	367511,9	100	507635,9	100	650781,7	100

Примітка: * Діяв до 01.01.2016 року.

Джерело: розраховано авторами за даними звітів Державної казначейської служби України.

Застосовуючи методологію ЄСР-2010, діючи в Україні податки ми пропонуємо класифікувати наступним чином (табл. 2).

Податковий кодекс України (розділ IX) до податків також відносить усі види рентної плати. Однак корисні копалини та природні ресурси, з яких стягується плата,

є власністю народу України, тому плату за їх видобуток і використання слід розглядати як рентний дохід, а не податковий.

Щодо збору за видачу спеціальних дозволів на користування надрами та коштів від продажу таких дозволів, плати за виділення номерного ресурсу, плати за держав-

ну реєстрацію джерел іонізуючого випромінювання, то незважаючи на те, що Бюджетна класифікація [9] відносить їх до інших неподаткових надходжень, по суті ці платежі належать до платежів за ліцензії (видачу дозволів).

В Україні частка прямих податків у загальній сумі податків в 2010 році становила 37,1%, а непрямих — 54,7%. У 2016 році частка прямих податків зменшилася на 4,8 в.п. (до 32,3%), а непрямих — на 11,6 в.п. (до 43,1%) (табл. 3).

Якщо ж розглядати поділ податків на прямі та непрямі, виходячи зі складу податкової системи України, визначеної податковим законодавством, то частки прямих та непрямих податків у загальній сумі податків будуть дещо іншими, проте тенденція щодо зменшення частки прямих податків та збільшення частки непрямих зберігається. Таким чином, в Україні переважають непрямі податки, що підтверджує висновок, що в умовах низького рівня доходів фізичних осіб та низького рівня податкової культури неможливо забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків.

Проте прямі податки є вагомим фінансовим регулятором соціально-економічних процесів. Вони є не лише важливим джерелом формування бюджетних ресурсів держави, але й інструментом державного регулювання доходів платників, інвестицій, нагромадження капіталу, ділової активності, сукупного споживання та інших чинників цілісності, стабільності та розвитку суспільства.

З метою встановлення впливу зміни обсягу надходжень окремих податків та структури податкових платежів до зведеного бюджету на динаміку рівня оподаткування в Україні, проаналізуємо їх частки у ВВП у 2011—2016 рр.

Упродовж періоду, що аналізується, найбільше сумарне значення фіскальної ефективності прямих податків було у 2016 році — 10,35%, а найменше — у 2015 році на рівні 7,4% ВВП, у 2012 та 2013 роках трималося на рівні — 8,7% ВВП. Для порівняння — у країнах ЄС-27 фіскальна ефективність прямих податків у 2015 році становила 12,9% ВВП, у країнах ЄС-19 — 12,6%.

Щодо фіскальної ефективності непрямих податків, то найбільше сумарне значення цього показника було у 2010 році — 22,3% ВВП, найменше — 12,7% в 2013 році. Дещо збільшився цей показник у 2015 році — до 15,4% ВВП, проте у 2016 році він зменшився до 13,8% ВВП.

Серед прямих податків основну фіскальну роль відіграють податок з доходів фізичних осіб (включаючи військовий збір) і податок на прибуток підприємств. Їх частка у ВВП за період, що аналізується, у середньому становила 4,7% та 3,3% відповідно. Серед інших прямих податків збільшилась частка у ВВП єдиного податку з фізичних осіб — з 0,1% у 2010 р. до 0,5% у 2016 р., що є наслідком реформування спрощеної системи оподаткування у 2011 році.

Зростання фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб певною мірою обумовлено диференціацією його ставки з 15% у 2010 р. до 15% та 20% (при перевищенні суми доходів 12180 грн.) у 2015 р., розширенням бази оподаткування та запровадженням військового збору. В 2016 р. було знову запроваджено єдину ставку податку на доходи фізичних осіб — 18%.

До чинників, які вже тривалий час здійснюють негативний вплив на рівень фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб в Україні, можна віднести

такі: невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб, коли основний тягар оподаткування припадає саме на мало та середньо забезпечені верстви населення; нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів; масштабне поширення "тіньової" економіки, що має наслідком деформацію існуючих уявлень про характер утворення, розподілу й перерозподілу доходів різних соціальних верств населення та суттєве зменшення здатності держави впливати на їх перерозподіл у подальшому.

Серед непрямих податків переважають ПДВ, акцизний податок і ввізне мито. Частка вказаних податків у ВВП за період 2011—2016 рр. у середньому становила 8,8%, 2,7% та 1,0% відповідно. Слід зазначити, що у 2015 р. на 0,4 в.п. зросла фіскальна ефективність акцизного податку та на 1,2 в.п. — ввізного мита. Перш за все, це обумовлено розширенням переліку підакцизних товарів, до якого включено електричну енергію, пиво, автомобілі, переобладнані з вантажних на легкові тощо, запровадженням сплати акцизного податку з реалізації через роздрібну мережу підакцизних товарів (алкогольних напоїв, пива, тютюнових виробів, нафтопродуктів) та збільшенням ставок акцизного податку на нафтопродукти.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Проаналізувавши податкові надходження України, здійснені згідно з класифікацією податків на прямі та непрямі, що застосовується в ЄС, бачимо, що непрямі податки переважають в їх структурі, проте намітилася чітка тенденція щодо зменшення їх частки та незначного збільшення частки прямих. Зокрема у 2011 році частка прямих податків у загальній сумі податків становила 34,9%, а непрямих — 56,3%, а у 2016 році частка прямих податків зменшилася до 32,3%, а непрямих зменшилась до 43,1%.

З огляду на динаміку змін в обсязі надходжень податку на доходи фізичних осіб впродовж 2011—2016 рр. можна виокремити тенденцію щодо поступового підвищення його фіскальної ролі у складі бюджетоутворюючих податків.

Фіскальна ефективність інших прямих податків (земельного податку з фізичних осіб, єдиного податку з фізичних осіб та збору за місця для паркування транспортних засобів, сплаченого фізичними особами) вкрай незначна. Хоча у 2016 році, після реформування спрощеної системи оподаткування, фіскальна ефективність єдиного податку з фізичних осіб відчутно підвищилась і становила 0,5% ВВП.

Слід зазначити, що фіскальний потенціал системи прямого оподаткування в Україні є доволі потужним, враховуючи значні втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування з податку на прибуток підприємств і невикористані можливості майнового оподаткування. Вважаємо, що підвищити фіскальну ефективність прямих податків можна за рахунок (1) вжиття заходів щодо перенесення тягаря оподаткування саме на верстви населення із високими доходами; (2) запровадження оподаткування багатства та предметів розкоші.

Акцизний податок містить певний прихований потенціал, в першу чергу, за рахунок скорочення переліку пільг по даному податку. Фіскальний потенціал мита

реалізований не в повному обсязі через зниження обсягів імпорту товарів та занадто сильної фіскальної орієнтації митних органів, що призводить до зростання обсягів "чорного" та "сірого" імпорту. Потужний фіскальний потенціал мають екологічні податки.

Слід зазначити, що податкова політика останніх років в Україні спрямована на збільшення частки непрямих податків, що мають переважно фіскальну спрямованість, оскільки оподатковують споживання, яке порівняно з прибутками підприємств і доходами громадян є більш сталим і менш гнучким. До того ж вітчизняна податкова політика щодо співвідношення прямих та непрямих податків не має чіткої мети та стратегії. На нашу думку, потрібно сформулювати стратегію даного співвідношення спираючись не тільки на зарубіжний досвід, а й на теперішній розвиток економіки країни, менталітет населення та його платоспроможність. Щодо справедливого стягнення податків, то в Україні мали б переважати прямі податки, як це відбувається в розвинутих країнах, але це призведе до ще більшого зменшення податкових надходжень. Якщо ж говорити про подальше вдосконалення системи непрямого оподаткування, то воно, на нашу думку, повинно базуватися на вирішенні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету, в першу чергу, за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності.

Література:

1. Налоговые реформы. Теория, практика: монография для магистрантов / Под ред. Ю.Б. Иванова, И.А. Майбурова. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. — 463 с.
2. Валігура В. Інвестиційно-інноваційна спрямованість справляння непрямих податків в Україні / В. Валігура // Світ фінансів. — 2011. — № 1. — С. 144—157.
3. Озерчук О.В. Фіскальна ефективність непрямих податків в Україні / О.В. Озерчук // Наукові праці НДФІ. — 2014. — № 2 (67). — С. 59—70.
4. Озерчук О.В. Райнова Л.Б. Фіскальна ефективність прямих податків в Україні та фактори, що на неї вплинули / О.В. Озерчук, Л.Б. Райнова // Інвестиції: практика та досвід. — 2014. — № 8. — С. 87—92.
5. Тропіна В.Б. Фіскальне регулювання соціального розвитку суспільства / В.Б. Тропіна. — К.: НДФІ, 2008. — 368 с.
6. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — 2013 edition. — 313 p.
7. Government finance statistics — Summary tables. Data 1995—2015 // Statistical books. — Eurostat. — 2016 edition. — 147 p.
8. European System of accounts — ESA 2010. — Eurostat, 2013. — 652 p.
9. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737440>

References:

1. Ivanov, Ju.B. and Majburov, I.A. (2010), Nalogovye reformy. Teorija, praktika [Tax reforms. Theory, practice], JuNITI-DANA, Moscow, Russia.

2. Valihura, V. (2011), "Investment and innovation focus levying indirect taxes in Ukraine", Svit finansiv, vol. 1, pp. 144—157.

3. Ozerchuk, O.V. (2014), "Fiscal efficiency of indirect taxes in Ukraine", Naukovi pratsi NDFI, vol. 2 (67), pp. 59—70.

4. Ozerchuk, O.V. and Rajnova, L.B. (2014), "Fiscal efficiency of direct taxes in Ukraine and factors which have affected it", Investytsii: praktyka ta dosvid, vol. 8, pp. 87—92.

5. Tropina, V.B. (2008), Fiskal'ne rehuliuвання sotsial'noho rozvytku suspil'stva [Tax fiscal adjustment social development], NDFI, Kyiv, Ukraine.

6. European Union (2013), Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Eurostat Statistical books, EU.

7. European Union (2016), Government finance statistics. Summary tables. Data 1995—2015, Eurostat Statistical books, EU.

8. European Union (2013), European System of accounts — ESA 2010, Eurostat, EU.

9. Ministry of Finance of Ukraine (2011), "Order "On Budget Classification", available at: <http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/16737440> (Accessed 14 January 2011, No. 11).

Стаття надійшла до редакції 10.05.2017 р.



www.agrosvit.info

Передплатний індекс: 23847



Виходить 24 рази на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України, в яких можуть публікуватися результати дисертаційних робіт на здобуття наукових ступенів доктора і кандидата наук з ЕКОНОМІКИ