

УДК 336.226

О. В. Озерчук,  
старший науковий співробітник відділу податкової системи,  
ДННУ "Академії фінансового управління", м. Київ  
Л. Б. Райнова,  
старший науковий співробітник відділу податкової системи,  
ДННУ "Академії фінансового управління", м. Київ

# ФІСКАЛЬНА ЕФЕКТИВНІСТЬ ПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА ФАКТОРИ, ЩО НА НЕЇ ВПЛИНУЛИ

O. Ozerchuk,  
senior scientific employee in the Department of the tax system  
in the Academy of Financial Management the Ministry of Finance of Ukraine  
L. Rainova,  
senior scientific employee in the Department of the tax system  
in the Academy of Financial Management the Ministry of Finance of Ukraine

FISCAL EFFICIENCY OF DIRECT TAXES IN UKRAINE AND FACTORS WHICH HAVE AFFECTED IT

**У статті здійснено класифікацію прямих податків в Україні за методологією Європейської системи рахунків (ЄСР-95), проаналізовано фіскальну ефективність прямих податків. Внесено пропозиції щодо підвищення фіскальної ефективності прямих податків у структурі податкових доходів бюджету держави.**

**Classification of direct taxes in Ukraine on methodology of the European system of accounts (ESA-95) is presented, fiscal efficiency of direct taxes is analyzed in this article. Recommendations to increase of fiscal efficiency of direct taxes in structure of the tax income of the budget of the state are suggested.**

*Ключові слова: прями податки, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, податок на землю з фізичних осіб, фіскальна ефективність.*

*Key words: direct taxes, corporate tax, personal income tax, land tax on individuals, fiscal efficiency.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Значний регулятивний потенціал прямих податків у сенсі впливу на соціально-економічні процеси, що відбуваються в суспільстві, водночас їх не менш важливе значення, насамперед у розрізі таких основних видів, як податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб, в формуванні встановленого та необхідного обсягу бюджетних надходжень, обумовлюють потребу в здійсненні подальших досліджень з цієї проблематики. Питання щодо підвищення фіскальної ефективності прямих податків в Україні, яке особливо загострюється в умовах специфіки посткризового розвитку країни, і сьогодні не втрачає своєї актуальності. Неоднозначність фіскальних наслідків започаткованих ухваленням Податкового кодексу України та передбачених в його рамках наступних змін, свідчить про необхідність вжиття подальших заходів щодо забезпечення здійснення реформ у сфері прямого оподаткування в Україні.

## АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У вітчизняній науковій літературі приділяється значна увага вдосконаленню податкової системи

України, у тому числі в питаннях прямого оподаткування та його фіскальної ефективності, що знайшло відображення у наукових працях В.Л. Андрущенко, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, І.О. Луніної, В.М. Мельника, А.М. Соколовської, А.А. Славкової, В.М. Федосова та інших. Проте ще залишається ряд питань щодо класифікації прямих податків, визначення їх ролі та місця в податковій системі України.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є аналіз фіскальної ефективності прямих податків в Україні та виявлення джерел задля її підвищення.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

До прямих податків згідно методології Європейської системи рахунків (ЄСР-95) в Україні належать: податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток підприємств; земельний податок з фізичних осіб; податок на нерухоме майно, відмінний від земельної ділянки; збір за місця паркування транспортних засобів, спла-

Таблиця 1. Частка прямих податків у ВВП в Україні у 2008—2012 роках, %

Показники	2008	2009	2010	2011	2012
<b>ВВП</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>
Податок на доходи фізичних осіб	4,8	4,9	4,7	4,6	4,8
Податок на прибуток підприємств	5,0	3,6	3,7	4,2	4,0
Земельний податок з фізичних осіб	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Єдиний податок з фізичних осіб	0,1	0,1	0,1	0,1	0,3
Збір за паркування автотранспорту / Збір за місяця для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<b>Усього прямих податків та платежів</b>	<b>10,0</b>	<b>8,6</b>	<b>8,6</b>	<b>9,0</b>	<b>9,1</b>

Джерело: [3].

чений фізичними особами; єдиний податок з фізичних осіб<sup>1</sup>.

В Україні частка прямих податків у загальній сумі податків становила в 2008 р. 40,7%, а непрямих — 59,3%. У 2012 році частка прямих податків зменшилася на 3,1 в.п. (до 37,6%), а непрямих збільшилася на 2,7 в.п. (до 62,0%) [2, с. 432—437; 3]. Таким чином, в Україні переважають непрямі податки, що підтверджує висновок, згідно з яким в умовах низького рівня доходів фізичних осіб та низького рівня податкової культури, неможливо забезпечити переважання у структурі податкової системи прямих податків.

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 прямих податків та структури податкових платежів до зведеного бюджету на динаміку рівня оподаткування в Україні, проаналізуємо частки прямих податків у ВВП у 2008—2012 роках (табл. 1).

Як бачимо, протягом аналізованого періоду максимальне значення сумарної фіскальної ефективності прямих податків було зафіксоване у 2008 році на рівні 10% ВВП, а мінімальне значення зазначеного показника спостерігалось у 2009 та 2010 роках на рівні 8,6% ВВП. Дані, наведені в таблиці 1 свідчать про те, що в Україні серед прямих податків основну фіскальну роль відіграють податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств. Їх частка у ВВП у 2008—2012 роках у середньому становила 4,8% та 4,1% відповідно. У 2012 році дещо зросла частка єдиного податку з фізичних осіб у ВВП — до 0,3%, що є наслідком реформування спрощеної системи оподаткування у 2011 році. Фіскальна ефективність таких прямих податків, як земельний податок з фізичних осіб та збір за місяця

для паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами, вкрай незначна.

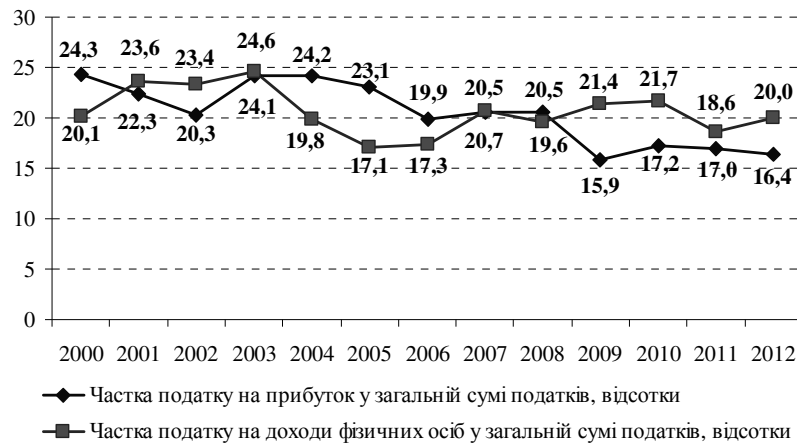
Пошуки оптимального поєднання фіскальної та регулюючої функцій податків у країнах з розвинутою ринковою економікою привели до того, що частка податку на прибуток у ВВП стала дуже помірною у порівнянні з податком на доходи фізичних осіб. Так, у 2012 році в розвинутих країнах-членах ЄС частка податку на прибуток у ВВП складала в середньому 2,7—2,9%, частка податку на доходи фізичних осіб — 7,7%. Дисперсія цих податків є такою: частка податку на доходи фізичних осіб становить 2,5—24,3% у ВВП. Разом із тим, податок на прибуток підприємств у ВВП не перевищує 3,4%, за винятком Люксембургу (5,0%), Мальти (5,9%) та Кіпру (6,8%) [1, с. 187, 189].

Вважаємо, що існуюча структура податкових надходжень відображає структуру ВВП тієї або іншої країни. Переважання прямих податкових надходжень від фізичних осіб у країнах Заходу є наслідком значної частки їх доходів у суспільному продукті. Податок на прибуток корпорацій не має великого фіскального значення. Його частка у податкових надходженнях більшості розвинутих країн порівняно низька. Така роль податку на прибуток, крім зазначеної причини, що створює можливість зменшення його частки в податкових надходженнях, зумовлена ще й іншими причинами. Зокрема, визнанням західною теорією і практикою жорсткого взаємозв'язку між розміром податку на прибуток і його впливом на виробничі стимули. Вважається, що обкладання прибутку податком, що перевищує 50% його величини, негативно впливає на стимули до приватнопідприємницької виробничої діяльності. Таким чином, активне використання в практиці державного регулювання саме податкових важелів, і зокрема податку на прибуток, а також розуміння характеру регулюючого впливу цього податку на господарську діяльність створили необхідність зменшення його частки в структурі податкових надходжень.

Отже, світовий досвід свідчить, що в контексті фіскальної ефективності прямих податків:

— податок на прибуток підприємств, у першу чергу, є дієвим інструментом регулювання ділової актив-

<sup>1</sup> Класифіковано автором за методологією ЄСР-95 [1, с. 266—267].



**Рис. 1. Динаміка частки податку на прибуток та податку на доходи фізичних осіб у загальній сумі податків в Україні**

Джерело: [2, с. 432—437; 3].

ності в країні та стимулювання або стримування інвестиційної діяльності;

— податок на доходи фізичних осіб має значну роль у реалізації державної фіскальної політики.

У 2000 році податок на прибуток у загальній сумі податків складав 24,3%, податок з доходів фізичних осіб — 20,1% (рис. 1). До 2003 року спостерігалася тенденція збільшення ролі податку з доходів фізичних осіб і, одночасно, зменшення часток податку на прибуток. У 2004 р. зниження ставки податку на прибуток із 30 до 25 % призвело до помітного зменшення фіскальної ефективності податку: якщо у 2004 році його частка у загальній сумі податків становила 24,2%, то у 2010 році вона знизилася до 17,2%.

З точки зору інтересів уряду проблема податку на прибуток до прийняття ПКУ полягала в тому, що він не був достатньо фіскально ефективним. 300 підприємств забезпечували 80% надходжень цього податку. Більшість вітчизняних підприємств, використовуючи прогалини в законодавстві, навчилася легально мінімізувати нарахування податку на прибуток [4, с. 252—253].

У 2011 році у зв'язку із введенням у дію Податкового кодексу України ставку податку на прибуток було знижено із 25 до 23 %, а також запроваджено низку нових податкових пільг для таких галузей економіки, як літако- й суднобудування, готельний бізнес, виробництво національних фільмів, виробництво дитячого харчування, енергетична галузь, а також для стимулювання енергозбереження й використання альтер-

нативних видів палива, для малого та середнього бізнесу. Крім того, з метою підвищення фіскальної ефективності податку на прибуток до ПКУ було внесено ряд нових норм, спрямованих на розширення бази оподаткування.

У 2012 році відбулося подальше зниження ставки податку на прибуток — із 23 до 21% та розширення податкових пільг для окремих видів діяльності та інвестиційних проектів. Незважаючи на це, фіскальна ефективність податку підвищилася з 3,7% ВВП у 2010 році до 4,2% у 2011 році, хоча й не досягла рівня 2008 року (5,0%). У 2012 році вона знизилася до 4% від ВВП (табл. 1). Отже, можемо зробити висновок, що у перші два роки імплементації Податкового кодексу заходи, спрямовані на зниження податкового навантаження на прибуток, не призвели до помітної активізації підприємницької діяльності, а отже і збільшення податкових надходжень, яке дозволило б компенсувати втрати від зниження ставки податку й розширення системи податкових пільг.

До того ж із результатів аналізу темпів росту обсягів прибутку від звичайної діяльності прибуткових підприємств та надходжень податку на прибуток в Україні можна зробити висновок, що до 2011 року темпи росту обсягів прибутку значно випереджали темпи росту надходжень податку на прибуток (за винятком 2008 року). Проте після прийняття Податкового кодексу України ситуація змінилася — починаючи з 2011 року темпи росту надходжень податку на прибуток підприємств дещо випереджають темпи росту обсягів прибутку (табл. 2).

**Таблиця 2. Темпи зростання прибутків від звичайної діяльності прибуткових підприємств та надходжень податку на прибуток в Україні, % до попереднього року**

Показники	Темп росту							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Прибуток від звичайної діяльності прибуткових підприємств	144,4	124,09	165,3	105,83	74,20	147,53	128,64	101,91
Податок на прибуток підприємств	145,2	111,5	131,5	139,1	69,06	122,12	136,52	101,26

Примітка. Розраховано за даними звітів Державного казначейства України та Державної служби статистики України. Джерело [3; 5].

**Таблиця 3. Втрати бюджету внаслідок пільгового оподаткування по податку на прибуток та податку на землю за 2008—2012 рр., млн грн.**

Назва платежу	Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування				
	2008	2009	2010	2011	2012
Всього втрат	22845,42	28207,62	37127,37	59166,62	48659,12
у тому числі:					
Податок на прибуток підприємств	1674,92	1995,62	2 097,54	15 409,59	15108,78
Податок на землю	484,10	594,84	886,71	255,20	359,19
Збір за місця для паркування транспортних засобів	—	—	—	0,18	0,11

Розраховано за даними звітів Міністерства доходів і зборів України.

Зауважимо, що фіскально-регулюючий механізм прямих податків реалізується, насамперед, через диференціацію ставок і пільг. Зниження рівня прямих податків призводить до збільшення чистого прибутку підприємств та доходів населення, підвищує стимули до збільшення обсягів інвестування та пожвавлення господарської діяльності. Змінюючи податкові ставки, встановлюючи або відмінюючи податкові пільги держава спроможна створити або ослабити додаткові стимули для капіталовкладень, а змінюючи рівень непрямих податків — впливати на фонд споживання в цілому та на рівень цін.

Порівняння податкових ставок основних прямих податків, які застосовувалися у 2012 році у країнах ЄС і в Україні надає змогу зробити висновок, що Україна належить до країн з помірним рівнем податкових ставок. Зокрема, у 2012 році середня максимальна ставка податку на доходи фізичних осіб у країнах ЄС становила 38,1%, а середня базова ставка корпоративного податку — 23,5% [1, с. 187, 189], тоді як в Україні вони склали 17% та 19% відповідно. У 2015 році в Україні заплановано зниження ставки податку на прибуток підприємств до 17%, а у 2016 році — до 16% [6].

До того ж система прямого оподаткування в Україні визначається значним обсягом пільг, дохідна частина бюджету на цьому втрачає істотний обсяг фінансових ресурсів. У системі прямого оподаткування найбільші втрати бюджету від надання пільг по податку на прибуток підприємств та податку на землю (табл. 3). У звітах Міністерства доходів і зборів України не розділяються втрати від надання пільг по податку на землю з фізичних осіб та по податку на землю з юридичних осіб, аналогічна ситуація і щодо збору за місця для паркування транспортних засобів. З огляду на цей факт будемо розглядати втрати по податку на землю та збору за місця для паркування транспортних засобів загалом, хоча до прямих податків, згідно з методологією ЄС, відноситься податок на землю з фізичних осіб та збір за паркування транспортних засобів, сплачений фізичними особами. Дані таблиці 3 свідчать про те, що у 2011 році, після прийняття Податкового кодексу, сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування по податку на прибуток підприємств зросла у 7,3 рази у порівнянні з сумою втрат по цьому податку у 2010 році. Таке значне збільшення втрат по податку на прибуток свідчить про зменшення фіскального потенціалу даного податку. У той же час сума втрат бюджету внаслідок надання пільг по податку на землю зменшилась у 2011 році у 3,4 рази, що свідчить

про значне скорочення пільг з податку на землю з прийняттям Податкового кодексу України.

Аналізуючи фіскальну ефективність прямих податків, вважаємо за доцільне зосередити особливу увагу на оподаткуванні доходів фізичних осіб, яке забезпечує найбільші серед прямих податків надходження до зведеного бюджету. На сьогодні врахування вже існуючого досвіду застосування в Україні як пропорційного, так і прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб дає можливість проаналізувати ефективність здійснених заходів для цілей визначення основних пріоритетів щодо подальшого вдосконалення й реформування податку на доходи фізичних осіб.

З метою виявлення тенденцій зміни фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб та чинників, якими були обумовлені ці зміни, розглянемо їх докладніше. Так, характерною рисою податку на доходи фізичних осіб ще в перші роки незалежності України була досить низька його частка в структурі бюджетних надходжень, зокрема, в 1993 році — лише 6,1% порівняно з 36,5% ПДВ та 30,7% податку на прибуток підприємств. У подальшому він не тільки починає забезпечувати співставні з ПДВ та податком на прибуток підприємств обсяги надходжень до бюджету, але в окремі роки навіть випереджає ці два податки. В 2001—2002 рр., 2007 р., а також 2009—2012 рр. податок на доходи фізичних осіб посідає друге, а в 2003 р. — навіть перше місце, випередивши ПДВ. Певним винятком стали 2004—2006 рр., пов'язані з відмовою від застосування високої прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб на користь оподаткування за єдиною, відносно невисокою податковою ставкою в 13%, до зміни останньої в бік збільшення, а також 2008 р., коли вже і українська економіка зазнала відчутного впливу світової фінансової кризи, — податок на доходи фізичних осіб знов опиняється на третьому місці, поступаючись ПДВ та податку на прибуток підприємств.

Навіть після досить кардинальних реформ 2004 р., розпочатих ухваленням Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб", останній, з погляду його фіскальної ефективності, сприймається дуже неоднозначно; суперечливими залишаються і наслідки такої реформи. Негативні, у сенсі скорочення обсягу забезпечуваних надходжень, наслідки переходу до пропорційного оподаткування виявились найбільш тривалими. Поясненням одержаних бюджетом втрат стало головним чином зменшення основної граничної ставки податку з 20% до 13%, а також впровадження, замість незмінної впродовж багатьох років величини неоподат-

ковуваного мінімуму доходів громадян в розмірі 17 грн., податкової соціальної пільги із щорічним корегуванням її розміру в напрямі збільшення. Негативний вплив на обсяги бюджетних надходжень з податку мали і невдачі у виконанні основних задекларованих завдань реформи — стимулюванні легалізації і зростання на базі цього доходів населення, які мали б виступити певною компенсацією втрат надходжень внаслідок відмови від застосування прогресії в оподаткуванні доходів фізичних осіб на користь оподаткування за єдиною, порівняно невисокою податковою ставкою.

Йдеться про те, що фактично надходження податку на доходи фізичних осіб вперше почали збільшуватись із підвищенням його ставки з 13% до 15%, тобто забезпечення дореформеного обсягу надходжень фактично стало можливим через повернення до приблизно тієї основної ставки, що діяла на той час. Зокрема за фактично діючої основної ставки в 20% в 2003 р. частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП складала 5,1%, за ставки 13% в 2004 р. — 3,8%, однак за ставки 15% в 2007 р. одразу ж вдалося забезпечити величину в 4,8%. Навіть із початком кризових явищ в економіці України, застосування ставки в розмірі 15% має наслідком подальше збільшення частки податку у ВВП (в 2009 р. вона склала 4,9%). Тобто детінізації доходів населення майже не спостерігається або її темпи виявляються вкрай повільними; збільшення надходжень, хоча б приблизно, до рівня дореформеного, фактично було забезпечено, починаючи з 2007 р., внаслідок підвищення ставки податку з 13% до 15%.

Слід також зазначити, що незадовільними і досить суперечливими, з погляду змін у фіскальній ефективності податку на доходи фізичних осіб, виявилися наслідки реформування цього податку через набрання чинності положень Податкового кодексу. Податок залишається другим після ПДВ за обсягами надходжень, але його частка продовжує зменшуватись: у доходах зведеного бюджету — з 16,2% в 2010 р. до 15,3% в 2012 р., у податкових надходженнях, відповідно, з 21,8% до 18,9%. Збільшилась незначною мірою лише його частка у ВВП — з 4,7% в 2010 р. до 4,8% в 2012 р. Тобто, впродовж тривалого часу існує тенденція щодо збереження фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб на невисокому рівні, незважаючи на його суттєву фіскальну спрямованість.

Слід зазначити, що за часів ринкової трансформації в Україні відбулись суттєві зміни в розподілі доходів та національного багатства між різними соціальними верствами населення, які призвели до виникнення високого ступеня диференціації доходів, поширення масштабів бідності, руйнації середнього класу та утворення невеликої за кількістю заможної еліти. Навіть за часів економічного зростання, що спостерігалось в Україні з 2000 року, так і не вдалося забезпечити подолання зазначених негативних тенденцій у рівні життя населення. В Україні продовжує мати місце значне соціально-економічне розшарування в суспільстві, проте діючий розподільчий механізм фактично сприяє збереженню диспропорцій у доходах населення, через що соціальна поляризація і концентрація

доходів не тільки не зменшується, а й навіть посилюється. Бідність як соціальне явище відтворюється за нового зростання середньодушового грошового і загального доходу населення.

І сьогодні доходи основної частини населення України, що визначають потенціал податку на доходи фізичних осіб, залишаються на невисокому рівні, незважаючи на певні позитивні зрушення, що спостерігались останнім часом стосовно їх динаміки. Характерною, хоча й досить специфічною рисою ситуації на ринку праці в Україні, стає подальше поширення бідності серед працюючого населення внаслідок низьких стандартів в оплаті праці. Зайнятість, за спостереженнями, виявляється не забезпечує гарантій захисту від бідності. Особливо загрозливі масштаби має й суб'єктивна бідність населення, визначена за самоідентифікацією, оскільки саме вона, формуючи неконструктивну, пасивну поведінку, сприяє зниженню економічної активності, ініціативи, прагнення до додаткових заробітків, до самозайнятості чи підприємництва.

Серед чинників, які вже тривалий час здійснюють негативний вплив на рівень фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб в Україні, можна виділити такі. По-перше, це невідповідність існуючого розподілу податкового навантаження рівню платоспроможності фізичних осіб, коли основний тягар оподаткування припадає саме на мало- та середньо забезпечені верстви населення. Під оподаткування не повинні підпадати доходи, призначені для задоволення мінімальних життєвих потреб людини, однак за вітчизняних реалій доходи найбільш незахищених верств населення зазнають достатньо високого податкового тиску. Оподаткування доходів, які за рівнем відповідають законодавчо встановленій величині прожиткового мінімуму, причому за високими як для таких доходів ставками, характеризує достатньо високі фіскальні потреби держави. Тенденція щодо охоплення оподаткуванням зазначених доходів залишається незмінною вже впродовж останніх двох десятиліть.

Крім того, чинна система оподаткування ставить у найбільш невідгідне становище саме середні прошарки суспільства, стримуючи таким чином процес формування середнього класу. Спроби щодо посилення податкового навантаження на осіб із вищими статками часто мають наслідком лише перенесення основного тягара оподаткування на працюючих із середніми доходами. На сьогодні, як і раніше, заходи, спрямовані на забезпечення перерозподілу існуючого рівня податкового навантаження в напрямі його посилення стосовно осіб з високими доходами, фактично не реалізуються на практиці. Такий нерівномірний, з погляду платоспроможності фізичних осіб, розподіл податкового навантаження, якщо не порушувати питань справедливості в оподаткуванні, має наслідком ще й невисоку фіскальну ефективність податку.

По-друге, з вищезазначеного можна виділити наступний, безпосередньо пов'язаний з першим чинник, — це нерівномірний розподіл податкового навантаження між різними джерелами доходів. На сьогодні податок на доходи фізичних осіб по суті перетворився в податок на заробітну плату, отримувану найманими працівниками прозорого для фінансових органів сектору

економіки. Причому переважно невисокі, за їх офіційним рівнем, заробітні плати зазнають чи не найвищого податкового тиску. Дуже незначною за офіційними даними виявляється кількість найманих працівників із заробітною платою значно вищою від прожиткового мінімуму для працездатних осіб.

Водночас доходи забезпечених верств населення піддаються меншому податковому навантаженню, оскільки в переважній своїй частині вони є відмінними від заробітної плати — це доходи від власності, процентні доходи, дивіденди тощо, які оподатковуються за значно нижчою ставкою, ніж доходи у вигляді заробітної плати, або не оподатковуються взагалі. Законна мінімізація податкових зобов'язань зі сплати податку на доходи фізичних осіб зумовлена насамперед прогалинами вітчизняного податкового законодавства.

По-третє, наступний чинник, завдяки якому фіскальна ефективність податку на доходи фізичних осіб в Україні не може бути високою — це масштабне поширення "тіньової" економіки, через що руйнуються будь-які уявлення про характер утворення, розподілу й перерозподілу доходів різних соціальних верств населення. Приховування доходів від оподаткування зменшує і здатність держави впливати на їх перерозподіл. Вибіркові обстеження домогосподарств практично не дають уявлення про найбільш забезпечені верстви населення, хоча саме в останніх акумульована абсолютна більшість неврахованих доходів поряд із тим, що додаткові невраховані заробітки мають місце і в групах населення з низькими доходами. Все це істотно знижує фіскальний потенціал податку на доходи фізичних осіб і розрахунки економічної нерівності.

Отже, розглядаючи фіскальну ефективність прямих податків, можемо констатувати таке:

- 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;

- певний негативний вплив на фіскальну ефективність прямих податків у бюджеті держави справляє наявність значної кількості пільг;

- основними бюджетоутворюючими прямими податками в Україні є податок на доходи фізичних осіб та податок на прибуток підприємств;

- фіскальна ефективність 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 2012 році, після реформування спрощеної системи оподаткування, фіскальна ефективність єдиного податку з фізичних осіб відчутно підвищилась;

- підвищення фіскальної ефективності прямих податків можливе вже у 2014 році, після того як почнуть збирати податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; це також послугує вагомим стимулом для ефективного використання майна фізичними та юридичними особами.

Вважаємо, що підвищити фіскальну ефективність прямих податків можна за рахунок:

- вживання заходів щодо перенесення тягаря оподаткування саме на верстви населення із високими доходами;

- оптимізації системи податкових пільг, особливо з податку на прибуток підприємств;

- реформування податку на нерухомість;

- запровадження оподаткування багатства та предметів розкоші.

#### Література:

1. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway [Електронний ресурс] // Eurostat Statistical books. — 2013 edition. — Режим доступу: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF)

2. Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т.І. Єфименко, А.М. Соколовської. — К.: ДННУ "Академія фінансового управління", 2013. — 491 с.

3. Звіти Державної казначейської служби України. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

4. Молдован О.О. Державні фінанси України: досвід та перспективи реформ: монографія / О.О. Молдован. — К.: НІСД, 2011. — 380 с.

5. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

6. Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставок окремих податків" від 19 грудня 2013 року № 713-VII Електронний ресурс. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/713-18>

#### References:

1. European Commission (2013), "Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway", available at: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF) (Accessed 17 Mar 2014).

2. Yefymenko, T.I. and Sokolovska, A.M. (2013), Dynamika podatkovoho navantazhennia v Ukraini v konteksti realizatsii podatkovoi reformy [Dynamics of the tax burden in Ukraine in the context of realization of tax reform], DNNU "Akademiia finansovoho upravlinnia", Kyiv, Ukraine.

3. Zvity Derzhavnoi kaznachejs'koi sluzhby Ukrainy, available at: <http://www.minfin.gov.ua/> (Accessed 17 Mar 2014).

4. Moldovan, O.O. (2011), Derzhavni finansy Ukrainy: dosvid ta perspektyvy reform [Public finances of Ukraine: experience and prospects of reforms], NISD, Kyiv, Ukraine.

5. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy, available at: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (Accessed 17 Mar 2014).

6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), Law of Ukraine "Amendments to the Tax Code of Ukraine regarding certain tax rates", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/713-18> (Accessed 17 Mar 2014)

*Стаття надійшла до редакції 29.03.2014 р.*