

5. *Bogolib T. M.* Bjudzhetna systema Ukrainy: nova realnist' ta global'ni vyklyky. Ekonomichnyj chasopys-HHI. 2016. № 1–2. S. 41–43.
6. *Lysjak L. V., Grycenko O. V., Kachula S. V.* ta in. Bjudzhetna skladova realizacii' dominantnyh naprtjamiv suspil'nogo rozvytku : monografija ; za red. L. V. Lysjak. D. : DDFA, 2015. 396 s.
7. *Luk'janenko I., Sydorovych M.* Bjudzhetno-podatкова polityka Ukrainy: novi vyklyky : monografija. Kyi'v : NaUKMA, 2014. 229 s.
8. *Ljutij I. O., Moroz P. A.* Superechnosti procesiv finansializacii' ta i'h vplyv na ekonomichne zrostantnja v Ukraini. Ekonomika Ukrainy. 2014. № 4. S. 29–39.
9. *Chugunov I. Y., Pavelko A. V., Kanjeva T. V.* ta in. Derzhavne finansove reguljuvannja ekonomichnyh peretvoren' : monografija ; za zag. red. A. A. Mazaraki. Kyi'v : Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, 2015. 376 s.
10. *Maksjuta A. A., Chugunov I. Ja.* Bjudzhetna skladova suspil'nogo rozvytku. Visn. Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-tu. 2012. № 3. S. 45–54.
11. *Teorija finansiv* ; za red. V. M. Fedosova, S. I. Jurija. Kyi'v : Centr uchbov. l-ry, 2010. 576 s.
12. *Pavelko A. V., Chugunov I. Ja.* Bjudzhetna polityka ekonomichnogo rozvytku. Visn. Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-tu. 2015. № 2. S. 64–73.
13. *Chugunov I. Y., Makogon V. D.* Budget policy under economic transformation. Economic Annals-XXI. 2016. № 3–4 (2). P. 66–69.

УДК 336.143:336.22(477)

ПАСІЧНИЙ Микола, к. е. н., доцент кафедри фінансів
Київського національного
торговельно-економічного університету

ФІСКАЛЬНА РЕЗУЛЬТАТИВНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ*

Висвітлено та розвинуто теоретико-методологічні підходи до визначення фіскальної результативності та ефективності податкової системи. Проведено оцінювання податкового навантаження на працю та споживання у 2001–2017 рр., здійснено компаративний аналіз значень відповідних показників в Україні та країнах-членах ЄС. Ідентифіковано основні фактори, які впливають на фіскальну значимість ПДВ, акцизного податку, податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб.

Ключові слова: фіскальна ефективність, податкова система, податкова політика, податки на споживання, податки на працю, імпліцитні ставки, тіньова економіка.

Пасечный Н. Фискальная результативность налоговой системы Украины. Раскрыты и развиты теоретико-методологические подходы к определению фискальной результативности и эффективности налоговой системы. Проведена оценка

*Стаття підготовлена у межах виконання науково-дослідної роботи "Стратегія управління державними фінансами в умовах економічних перетворень" (номер державної реєстрації 0117U000505)

© Пасічний М., 2018

налоговой нагрузки на труд и потребление в 2001–2017 гг., осуществлен компаративный анализ значений соответствующих показателей в Украине и странах-членах ЕС. Идентифицированы основные факторы, влияющие на фискальную значимость НДС, акцизного налога, налога на прибыль, налога на доходы физических лиц.

Ключевые слова: фискальная эффективность, налоговая система, налоговая политика, налоги на потребление, налоги на труд, имплицитные ставки, теневая экономика.

Постановка проблеми. Податкова політика країни передусім спрямована на забезпечення достатніх надходжень до бюджету для виконання державою своїх функцій та завдань. Використання фіскального механізму має відбуватись у спосіб, що не знижує довіру економічних агентів до податкової системи, уповноважених владних органів та держави як суспільного інституту. Практика "добровільної" авансової сплати податків, несвоєчасного бюджетного відшкодування чи високого рівня податкового навантаження, що стримує ділову та інвестиційну активність підприємництва, може забезпечити виконання поставленого індикативного плану бюджетних надходжень, однак суперечить принципу ефективності. Проблематика підвищення результативності державної податкової політики є актуальною для представників різних наукових шкіл, практиків та суспільства в цілому. Доцільним є визначення фіскальної ефективності податкової системи з урахуванням структури оподаткування, оцінки впливу інструментів податкового регулювання на рівень тіньової економіки.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретико-методологічні та практичні аспекти визначення критеріїв ефективності оподаткування ґрунтовно досліджені М. Вайнцірлем, Н. Менк'ю, Д. Яганом, Д. Слемродом, Дж. Стігліцом, Т. Пікетті, Е. Сайзом, С. Стентчевою [1–4]. Питанням формування і реалізації податкової політики країни присвячено праці українських учених: Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, А. Соколовської, І. Чугунова, К. Швабія [5–10]. Оцінювання фіскальної ефективності податків знайшли своє відображення у працях Т. Коляди, А. Чуркіної, Л. Сідельникової, Д. Серебрянського, А. Скрипника, Г. Римар [11–14].

Водночас, на сучасному етапі розвитку важливим та актуальним є підвищення рівня обґрунтованості формування державної податкової політики в контексті забезпечення умов для зростання обсягів податкових надходжень та мінімізації деструктивного впливу на ділову активність. Питання визначення рівня фіскальної результативності та ефективності податкової системи для реалізації наведених завдань є недостатньо висвітленими. Пропонується розглянути підходи до оцінювання фіскальної результативності податків з урахуванням особливостей структури оподаткування національної економіки.

Метою статті є дослідження та поглиблення підходів до оцінки фіскальної результативності вітчизняної податкової системи в контексті розвитку податкових взаємовідносин економічних агентів та держави.

Матеріали та методи. Теоретичною та методологічною основою дослідження є наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблеми, що розглядається. Її багатоаспектний характер обумовив застосування сукупності методів і підходів, що дало змогу забезпечити концептуальну єдність дослідження. Застосовано діалектичний, системний та структурний підходи, методи факторного аналізу, аналітичної оцінки, економіко-математичного моделювання, узагальнення, наукового абстрагування.

Результати дослідження. Фіскальна ефективність може бути визначена як відношення абсолютного обсягу надходжень податків до витрат на їх адміністрування. Економічний зміст отриманого результату показує, яку суму коштів витрачає держава на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків [14, с. 225]. Таким чином, ефективність фіскальної функції податкової системи полягає в максимізації податкових надходжень та мінімізації витрат на їх одержання. Виходячи з наведеного, цей підхід не враховує циклічну компоненту економічного розвитку, на стадії піднесення фіскальна ефективність постійно зростатиме навіть без відчутних інституційних змін адміністрування податків та високого рівня тіньової економіки. Зазначений факт стане приводом для владних інституцій наголошувати на відчутному покращанні ситуації у бюджетній сфері та вдосконаленні фіскального механізму без реальних на це підстав. Існує також думка [15], що одним з критеріїв фіскальної ефективності є рівень фактичного виконання плану податкових надходжень до бюджету. Разом з тим, доцільною є оцінка впливу інфляційного чинника на формування бюджетних доходів. Адже з перевищенням фактичного значення інфляції над плановим надходження від податків на споживання будуть вищими, ніж прогнозувалося, і формально буде одержано позитивний результат щодо ефективності. Крім того, існують ризики певного заниження планових показників дохідної частини бюджету з метою їх перевиконання. Порівняння фактичного обсягу сплачених податкових надходжень до бюджету із потенційно можливим з урахуванням комплексу наукових методів є більш достовірним критерієм оцінки фіскальної ефективності, що відображено за допомогою *формули*. Відхилення між цими показниками відобразатиме вплив таких інституційних факторів, як обсяг тіньової економіки, ухилення від оподаткування, стан дотримання податкового законодавства, дієвість системи адміністрування податків.

Є. Балацький виділяє два основних аспекти аналізу фіскальної ефективності – з точки зору впливу інструментів податкової політики на виробничу активність економічної системи та наповнення дохідної частини державного бюджету [15]. Дослідник наголошує, що часто результати зазначених оцінок вступають у певне протиріччя, коли при

високій фіскальній ефективності за першим критерієм можуть бути одержані діаметрально відмінні значення наведеного показника за другим, що ускладнює процес формування загального висновку оцінювання.

$$\begin{cases} TP_j = \frac{FT_j}{PT_j} \\ PT_j = tr_j \cdot b_j \end{cases},$$

де TP_j – індекс податкового потенціалу j -го податку;
 FT_j – фактичні надходження j -го податку до бюджету;
 PT_j – потенційні надходження j -го податку до бюджету;
 tr_j – середня ставка j -го податку;
 b_j – база оподаткування j -го податку.

Ефективність фіскальної функції податкової системи є багатоаспектною категорією, яка поєднує критерії обсягу мобілізованих податкових надходжень до бюджету (в абсолютних та відносних показниках) та частки прихованої бази оподаткування, що є складовою тіньової економіки. Як наслідок відбувається завищення відношення сплачених податків до ВВП. Тіньова економіка знижує ефективність фіскальної політики країни, здійснює перерозподіл податкового навантаження, що уповільнює темпи економічного зростання та стримує зростання зайнятості. Рівень оподаткування багато в чому залежить від задіяної державними інституціями податкової бази, а ефективність податкової системи – від сформованої структури оподаткування в контексті оподаткування факторів виробництва (праця та капітал) і споживання з урахуванням деструктивних ефектів оподаткування та часового лагу дії. Для країн з диферентною моделлю економіки та залежно від ступеня розвитку інститутів фіскальна ефективність ідентичної структури оподаткування значно відрізнятиметься. Міжнародні фінансові інституції для країн з трансформаційною економікою рекомендують використовувати податки з широкою податковою базою та помірними ставками, оскільки це має найбільш нейтральний ефект впливу на економічне зростання, а також знижує можливості для ухилення від сплати податків. Циклічність, особливо для відкритої моделі економіки, на кшталт вітчизняної, також є фактором, який вносить корективи у структуру оподаткування на етапах рецесії та економічного відновлення, що впливає на загальний рівень фіскальної ефективності.

Загальна фіскальна ефективність податкової системи може бути визначена як сума фіскальної ефективності кожного податку та збору. Важливими індикаторами виміру фіскальної ефективності у міжнародній практиці є ефективні ставки оподаткування, які розраховуються шляхом співвідношення податкових надходжень до податкової бази,

обрахованої за інформацією системи національних рахунків. У світовій практиці прийнято розраховувати імпліцитні ставки податків за класифікацією оподаткування факторів виробництва, що надає можливість оцінити чистий ефект впливу функціонування податків на працю, капітал і споживання з урахуванням діючих податкових пільг, кредитів. Ця ставка для категорії податків на споживання розрахована за методологією Європейської комісії як співвідношення податків на споживання до кінцевого споживання домогосподарств для адекватної компаративної оцінки зазначеного показника з країнами-членами ЄС (табл. 1). До податків на споживання віднесено ПДВ, акцизний податок, ввізне мито, інші податки та збори відповідно до діючої методики (енергетичні збори, за забруднення навколишнього середовища, додаткові збори на виплату пенсій тощо). Аналогічної позиції щодо складу групи податків на споживання дотримується Ю. Іванов та О. Чумакова [16].

Таблиця 1

Імпліцитна ставка податків на споживання в Україні та країнах ЄС, %

Період, рік	Україна	Країни ЄС-27	Країни Балтії	Польща
2001–2005	17.7	19.1	18.5	19.0
2006	22.4	19.3	19.4	20.8
2007	20.5	19.5	20.2	21.6
2008	21.4	19.1	18.9	21.1
2009	20.2	18.6	19.8	18.8
2010	19.9	19.4	20.1	20.4
2006–2010	20.9	19.2	19.7	20.5
2011	21.5	19.8	20.5	20.4
2012	20.4	19.8	20.6	19.1
2013	18.4	20.0	20.4	18.9
2014	19.4	20.2	21.2	19.2
2015	22.7	20.4	21.9	19.6
2011–2015	20.5	20.0	20.9	19.4
2016	23.8	20.6	22.4	20.0
2017	24.5	20.7	22.1	20.1

Джерело: розраховано автором за даними Державної казначейської служби України, Державної фіскальної служби України та Європейської комісії.

Аналіз даних свідчить про поступове зростання податкового навантаження на споживання, у 2001–2005 рр. значення імпліцитної ставки для цієї групи податків становило 17.7 %, у 2016–2017 рр. – 24.0 %. Тобто в першій п’ятирічці податкове навантаження в Україні було дещо нижчим порівняно з країнами Європейського Союзу, в 2006–2015 – майже ідентичним, а у 2016–2017 рр. – вищим. Основними причинами збільшення середньої ефективної ставки стали суттєве скорочення податкових пільг зі сплати ПДВ та покращання якісного рівня його адміністрування, зростання ставок акцизного податку за групами підакцизних товарів (у тому числі в рамках податкової гармонізації).

Для підтвердження наведених фактів щодо податку на додану вартість доцільно здійснити аналіз значень ефективної ставки, яка розраховується як співвідношення фактично сплаченого податку до бюджету (з урахуванням бюджетного відшкодування) до кінцевого споживання, до складу яких входять споживчі витрати домогосподарств, некомерційних організацій, що обслуговують домашні господарства, та сектора загального державного управління. Середнє значення ефективної ставки податку за 2001–2017 рр. становить 9.9 %, у тому числі в 2001–2005 – 7.5 %, 2006–2010 – 10.9, 2011–2015 – 10.3, 2016–2017 рр. – 12 %. Поетапне розширення бази оподаткування ПДВ, у тому числі в рамках політики відходу від спеціальних режимів оподаткування, позитивно вплинуло на надходження до бюджету. В 2001 р. співвідношення обсягу надходжень податку до ВВП склало 5.2 %, а у 2017 р. – 10.2, по періодах (роки): 2001–2005 – 5.67, 2006–2010 – 8.89, 2011–2015 – 9.31, 2016–2017 – 10.20 %. У процесі аналізу значень цього показника виявлено різкі відхилення (понад 1 %) – 8 разів, що свідчить про суттєві зміни в механізмі справляння ПДВ.

У 2003 р. зменшення аналізованого вагового показника обумовлено різким зростанням податкових пільг, які позначились на втраті бюджетних надходжень. Крім того, частка бюджетного відшкодування в загальному обсягу сплаченого податку до бюджету зросла до максимального значення – 81.2 % або на 37.4 в. п. за рахунок нарощування обсягу заявок на його здійснення; ПДВ у структурі доходів зведеного бюджету перемістився на 3-тє місце. У 2005–2006 рр. сумарно частка податку у ВВП майже подвоїлась, а саме зросла на 4.41 в. п, у тому числі до бюджету надійшло додаткового фінансового ресурсу за рахунок оподаткування імпорتنих операцій – 2.91 в. п. У зазначеному періоді розпочато оподаткування податком операцій із ввезення на митну територію країни нафти та газу, скасовано пільги зі сплати ПДВ у вільних економічних зонах та територіях пріоритетного розвитку, вдосконалено порядок бюджетного відшкодування податку. Останній крок суттєво покращив фіскальну дисципліну платників та запустив у дію превентивний механізм протидії ухиленню від оподаткування. У 2008 р., незважаючи на зниження частки ПДВ з вироблених у країні товарів і послуг на 1.33 в. п., відбулось зростання вагового коефіцієнта податку від оподаткування ввезених товарів на 2.81 в. п. Однією з важливих причин цього була імплементація норми щодо заборони сплати податку із ввезених товарів податковим векселем, виключно у грошовій формі, що мало відчутний позитивний вплив на динаміку його сплати до державного бюджету [17]. В 2011 р. з прийняттям Податкового кодексу значно мінімізовано кількість податкових пільг та модифіковано механізм відшкодування податку, що забезпечило приріст надходжень податку з вироблених у країні товарів, робіт і послуг на 1.36 % відносно ВВП.

Крім того, в процесі оцінки фіскальної ефективності податку використовується коефіцієнт результативності, який за міжнародною практикою розраховується як співвідношення ефективної та номінальної ставки. За 2001–2017 рр. значення наведеного показника збільшилось з 0.34 до 0.62, середнє значення становить 0.49. Наступним індикатором фіскальної результативності є продуктивність ПДВ, що розраховується як відношення частки податку у ВВП до номінальної ставки. Середнє значення цього показника у 2001–2005 рр. становило 0.28, у 2006–2010 – 0.44, 2011–2015 – 0.47, 2016–2017 рр. – 0.50.

Ваговий коефіцієнт ПДВ у структурі дохідної частини бюджету збільшився в аналізованих періодах на 10.31 в. п. до 30.48 %. Фіскальна значимість акцизного податку зросла з 1.77 % ВВП у 2001–2005 рр. до 4.17 % у 2016–2017 рр., аналогічно відбулось збільшення вагової частки податку в бюджетних доходах з 6.65 % до 12.47 %. Найбільш сталими ваговими показниками характеризуються надходження ввізного мита, проте у 2016–2017 рр. все ж таки зафіксовано низхідну тенденцію аналізованих показників – на 0.27 в. п. знизилась частка мита у ВВП та на 1.02 в. п. – частка у доходах зведеного бюджету (табл. 2).

Таблиця 2

Фіскальна значимість податків на споживання в Україні, %

Платіж	2001–2005		2006–2010		2011–2015		2016–2017	
	Відсоток у:							
	ВВП	доходах	ВВП	доходах	ВВП	доходах	ВВП	доходах
Податки на споживання, в тому числі:	9.58	34.35	12.97	42.57	14.02	45.36	15.60	46.65
ПДВ	5.67	20.17	8.89	29.14	9.31	30.13	10.20	30.48
- з вироблених в країні товарів (робіт, послуг)	1.95	3.99	1.78	5.80	2.28	7.39	2.20	6.57
- з імпортованих у країну товарів (робіт, послуг)	3.72	16.18	7.11	23.34	7.02	22.74	8.00	23.91
Акцизний податок	1.77	6.65	1.88	6.21	2.86	9.23	4.17	12.47
- з вироблених в країні підакцизних товарів	1.57	5.96	1.58	5.21	1.84	6.13	2.51	7.55
- з імпортованих у країну підакцизних товарів	0.19	0.69	0.30	0.99	0.81	2.69	1.65	4.92
Ввізне мито	1.09	3.96	1.07	3.49	1.09	3.47	0.82	2.45

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України та Державної казначейської служби України за відповідні роки.

Важливого значення при аналізі фіскальної значимості основної групи податків на споживання набуває питання оцінки структури їх надходжень за походженням товарів, робіт та послуг (внутрішніми та імпортованими). Отриманий результат слугуватиме індикатором стійкості податкової системи до циклічності, девальваційних ризиків, характеризуватиме технологічну спроможність вітчизняної економіки задовольнити споживчий попит економічних агентів. У 2001–2017 рр. за рахунок оподаткування імпортних операцій було забезпечено 69.6 %

надходжень ПДВ, акцизного податку та ввізного мита. В 2016–2017 рр. середнє значення співвідношення обсягу надходжень цих податків до ВВП становило 10.4 %, що перевищує середнє значення показника у 2001–2017 рр. на 2.3 в. п.

Поступове збільшення фіскальної значимості податків на споживання з імпорту та їх вагової участі у формуванні бюджетних доходів є позитивним у контексті залучення додаткового ресурсу для виконання державою своїх функцій та свідченням зростання результативності податкового і митного регулювання. Разом з тим, виявлена тенденція характеризує стан національної економіки, яка є емерджентною та потребує суттєвих інвестицій для модернізації для генерування конкурентних технологій, товарів і послуг. Податки є своєрідним індикатором економічного розвитку країни та одночасно інструментом його регулювання. Трансформація підходу до структури та рівня оподаткування, сумісно з інституційними реформами, здатні поступово підняти рівень технологічності економіки та підвищити роль ендогенних факторів щодо підтримки процесів економічного зростання. Адже посилення залежності бюджетних надходжень від валютного курсу впливає на точність фіскального прогнозування і планування.

Акцизний податок є другим за фіскальною значимістю у категорії податків на споживання. Протягом останніх п'ятнадцяти років державна акцизна політика пройшла кілька етапів свого розвитку, що відображалось на розширенні бази оподаткування, регулюванні податкових ставок, впровадженні акцизного податку з роздрібною торгівлі певними підакцизними товарами. Варто зазначити, що показник співвідношення надходжень акцизу до ВВП у 2001–2017 рр. знаходився у межах від 1.35 % у 2001 р. до 4.27 % у 2016 р., середнє значення цього показника становить 2.4 %. Економічна рецесія актуалізувала діяльність державних фінансових інституцій щодо наповнення дохідної частини бюджету за умов суттєвого падіння ділової активності економічних агентів. Враховуючи ситуацію, важливо було підняти ставки акцизу на тютюнові вироби, алкогольні вироби та паливо. З 2014 р., зважаючи на погіршення економічної ситуації та початок військово-політичного конфлікту, розглядалися питання розширення податкової бази і підняття ставок акцизного податку для підтримки збалансованості та стійкості бюджетної системи. Поетапно підвищувались ставки податку за категоріями оподатковуваних товарів, у зв'язку з девальвацією національної грошової одиниці різко зросли специфічні ставки на нафтопродукти і транспортні засоби, з 2015 р. розпочато оподаткування оптового постачання електроенергії. З 2015 р. уніфіковано розмір специфічних ставок податку та мінімального податкового зобов'язання для всіх типів сигарет (з фільтром та без фільтру). З 2017 р. акцизний податок із роздрібного продажу пального перенесено до основної ставки податку, який сплачується до бюджету виробниками чи імпортерами, що вплинуло на зміну структури надходжень акцизного податку.

Ефективна ставка податку на прибуток може бути визначена як співвідношення надходжень податку до зведеного бюджету та прибутку підприємств до оподаткування. Значення ефективної ставки можуть бути як нижчими, так і перевищувати номінальну ставку податку, закріплену в законодавстві. Зазначена ситуація певною мірою обумовлена диференціацією бухгалтерського та податкового обліку прибутку підприємств, що особливо показово для нашої країни до моменту їх гармонізації, існуванням податкових пільг та частково ухилення від оподаткування. Так, протягом 2001–2017 рр. ефективна ставка перевищувала номінальну в 2003, 2005, 2006, 2013 та 2017 рр., у всі інші роки була нижчою. Найвища амплітуда відхилення значень даних ставок зафіксована у 2014–2015 рр. за умов економічної рецесії. У середньому відхилення ефективної ставки від номінальної за 2001–2017 рр. становить 1.23 в. п. щорічно. Доцільною є оцінка динаміки вагових показників надходжень податку, передусім це стосується частки податку в ВВП. Значення цього показника у 2001–2017 рр. знаходяться у діапазоні 1.97–5.32 %, середня величина становить 3.92 %, у тому числі в 2001–2005 рр. – 4.62 %, 2006–2010 – 4.40, 2011–2015 – 3.30, 2016–2017 рр. – 2.49 %. Очевидно, що фіскальна роль податку поступово знижується, що пов'язано з поетапним зниженням податкової ставки з 30 до 18 %, трансформацією підходів до визначення бази оподаткування та динамікою економічного розвитку. Більш детальний аналіз показника частки податку на прибуток у ВВП за останнє десятиліття за кварталами свідчить про високу чутливість надходжень податку залежно від економічної кон'юнктури та відповідної зміни податкової бази. Зафіксовано суттєве зниження щоквартальних показників кризового 2009 р. відносно 2008 р., які є нижчими на понад 1 в. п. Аналогічно з II кв. 2013 р. по IV кв. 2015 р. прослідковується низхідна тенденція надходжень податку на прибуток, глибина падіння показника частки податку у ВВП перевищила 2 в. п., а порівняно з 2008 р. – понад 3 в. п.

До першої трійки галузей, які забезпечують найбільший обсяг сплати податку до бюджету, належать промисловість, торгівля, транспорт та зв'язок (сумарно близько 75 %). Натомість у вказаному періоді частка прибутку цих галузей у його загальній структурі становила 42.5 %, а відповідний середньозважений показник для сільського господарства – 20.8 %, хоча підприємства цієї галузі сплачували до бюджету лише близько 1 % сумарного обсягу надходжень податку на прибуток підприємств. У процесі аналізу надходжень податку на прибуток підприємств важливе місце посідає такий показник, як рентабельність діяльності підприємств по економіці, який щільно корелює з надходженням податку до бюджету. Для підвищення точності прогнозування податку держава має ретельно аналізувати тенденції за основними видами діяльності підприємств з деталізацією по специфічних складових та динаміку зміни податкової бази.

За сучасних умов група податків на працю в Україні представлена податком на доходи фізичних осіб у частині оподаткування доходів від оплати праці, військовим збором та єдиним соціальним внеском. Динаміка податкового навантаження на працю представлена у *табл. 3*.

Таблиця 3

Імпліцитна ставка податків на працю в Україні та країнах ЄС, %

Період, рік	Україна	Країни ЄС-27	Країни Балтії	Польща
2001–2005	32.7	34.8	33.9	32.8
2006	32.6	35.2	33.3	33.1
2007	34.4	35.3	32.4	31.3
2008	34.3	35.4	31.6	29.7
2009	35.1	35.0	32.6	29.4
2010	34.7	35.0	33.8	29.0
2006–2010	34.2	35.2	32.7	30.5
2011	33.7	35.5	33.9	30.2
2012	32.9	35.7	33.5	31.4
2013	34.8	35.9	33.1	31.3
2014	34.7	35.9	32.7	31.6
2015	35.7	35.7	32.1	32.7
2011–2015	34.4	35.7	33.1	31.4
2016	28.0	35.9	32.0	32.6
2017	30.6	35.5	32.7	32.2

Джерело: розраховано автором за даними Державної казначейської служби України, Державної статистичної служби України та Європейської комісії.

Таким чином, в Україні податкове навантаження на працю у 2001–2015 рр. було вищим, ніж у країнах Балтії та Польщі, та в цілому відповідало рівню оподаткування у країнах ЄС з розвинутою економікою. Високий рівень оподаткування доходів від оплати праці є одним з визначальних факторів їх тінізації та звуження бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску. Зниження ставки ЄСВ у 2016 р. призвело до зменшення рівня податкового навантаження та суттєвого зниження надходжень внеску до фондів соціального страхування, що свідчить про невисоку щільність взаємозв'язку між реакцією економічних агентів на заходи податкової політики країни. Проте модифікація регуляторної політики держави у сфері встановлення мінімальної заробітної плати у 2017 р. дала змогу досягти номінальних значень надходжень соціального внеску у 2015 р. з одночасною легалізацією фонду оплати праці та зростанням надходжень від ПДФО.

Визначення та оцінка ефективної ставки податку на доходи фізичних осіб має певні методологічні особливості, що пов'язано з включенням у базу оподаткування двох диферентних факторів виробництва – праці (доходів від праці) та капіталу (пасивних доходів від його використання). У частині оподаткування оплати праці (основна та додаткова заробітна плата, виплати за цивільно-правовими договорами, грошове утримання військовослужбовців) ця ставка розраховується як відношення частки податку від даної категорії доходів до загальних витрат на оплату праці.

Аналіз динаміки значень показника протягом 2001–2017 рр. свідчить, що найбільші відхилення від номінальної ставки податку зафіксовано у 2009–2010 та 2014–2015 рр. Зниження фіскальної ефективності податку пов'язано з рецесією в економіці, що супроводжувалось суттєвим скороченням зайнятості, зростанням розмірів її тіньового ринку. За офіційними даними Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, максимальні значення рівня тіньової економіки припадали саме на вказані роки (2009 р. – 41 в. п., 2010 р. – 38 в. п., 2014 р. – 43 в. п., 2015 р. – 40 в. п.) [18].

У 2001–2005 рр. темп зростання оплати праці був дещо вищим порівняно з темпом зростання надходжень податку на доходи фізичних осіб у зв'язку із зниженням ставки податку, у 2006–2010 та 2011–2015 рр. Значення наведених показників були майже тотожними. У 2016–2017 рр. темпи приросту надходження податку випереджали зростання загальних витрат на оплату праці, що пов'язано з двома основними аспектами: по-перше, підвищенням ставки податку на 3 в. п. до 18 %; по-друге, одночасним збільшенням рівня мінімальної заробітної плати у 2 рази, що нівелювало можливість використання податкових пільг (адже граничний рівень доходу, що надає право на її застосування без специфічних категорій встановлюється в розмірі 1.4 прожиткового мінімуму для працездатних осіб, а зазначена сума наразі є нижчою за обсяг мінімальної заробітної плати). Значення частки податку на доходи фізичних осіб у валовому внутрішньому продукті впродовж 2001–2017 рр. поступово зростали. Середнє значення цього показника у 2001–2005 рр. становило 4.38 %, у 2006–2010 – 4.69, 2011–2015 – 4.85, 2016–2017 рр. – 6.02 %.

Механізм справляння податку зазнавав відчутних змін, до 2003 р. включно діяла прогресивна шкала оподаткування. Від 2004 р. запроваджено єдину ставку податку на трирічний транзитивний період у розмірі 13 %. Можна прослідкувати суттєве зниження фіскальної значимості податку на доходи фізичних осіб у 2004 р. порівняно з 2003 р. Відносно ВВП податкові надходження зменшились на 1.23 в. п., в структурі доходів зведеного бюджету частка податку знизилась на 3.52 в. п. У 2007 р. внаслідок підняття ставки з 13 до 15 % відповідні вагові показники порівняно з 2006 р. зросли на 0.64 та 2.55 в. п. Із набуттям чинності Податкового кодексу України у 2011 р. запроваджено помірну прогресію в оподаткуванні – 17 % доходу, що перевищує 10-кратний розмір державного мінімального соціального стандарту в сфері доходів населення. У 2012 р. прийнято рішення щодо застосування ставки податку у 10 % при оподаткуванні доходу у вигляді заробітної плати шахтарів, визнавши цю категорію працівників соціально значимою, що потребує фінансових преференцій для підняття престижу в суспільстві.

Поступово розширювалась база оподаткування в напрямку оподаткування пасивних доходів та вирівнювання податкового навантаження між різними джерелами одержання доходу фізичними особами. З 2016 р.

запроваджено ставку податку на рівні 18 % до більшості складових оподатковуваного доходу. Починаючи з 2017 р., у зв'язку з диференціацію розмірів державних мінімальних соціальних стандартів і гарантій у сфері доходів населення майже нівельовано існування податкових соціальних пільг. Унаслідок військово-політичного конфлікту введено військовий збір, як тимчасовий, до кінця проведення реформи Збройних сил у розмірі 1.5 % від оподатковуваного доходу. З 2014 р. розпочато оподаткування частини пенсій та довічного грошового утримання, що перевищували 10-кратний розмір прожиткового мінімуму для непрацездатних громадян (це положення законодавства діяло до 1 липня 2017 р.), процентних доходів за банківськими депозитами та вкладами у кредитних спілках. Доцільним є аналіз вагових показників надходжень податку на доходи фізичних осіб у частині оподаткування оплати праці (без урахування військового збору для ідентичної бази порівняння). Абсолютно схожими є тенденції зміни означеного показника із загальним трендом податку за винятком кризових 2014 та 2015 р. Якщо у 2014 р. частка загальних надходжень податку в ВВП зменшилась на 0.16 в. п., то наведений показник для складової податку, сплаченого до бюджету за рахунок оподаткування оплати праці, знизився на 0.43 в. п. У 2015 р. при зростанні частки податку у ВВП на 0.25 в. п. зафіксовано зниження вагового показника податку від оподаткування оплати праці на 0.4 в. п.

Аналіз структури надходжень податку на доходи фізичних осіб за видами економічної діяльності за останнє десятиліття [19] свідчить, що найбільшу частку займає сплачений податок бюджетною сферою – 24.7 %, промисловістю – 17.7 (добувною – 4.2, переробною – 13.5), галуззю транспорту та зв'язку – 7.4, торгівлею – 7.1, фінансовою та страховою діяльністю – 6.2, сільським господарством (включно з лісовим) – 5.5, виробництво, передання та розподіл електроенергії, води та газу – 4.6, будівництва – 2.5, інші види – 24.3 %.

Висновки. Результативність та ефективність податкової системи залежать від сформованої структури оподаткування в контексті оподаткування факторів виробництва і споживання з урахуванням деструктивних ефектів оподаткування та часового лагу дії. Визначено, що в Україні як державі з емерджентною економікою домінуюча фіскальна роль належить податкам на споживання. Збільшення значимості цієї категорії податків обумовлено скороченням податкових пільг зі сплати ПДВ, покращанням якісного рівня його адміністрування, поетапним підвищенням ставок акцизного податку, в тому числі в рамках податкової гармонізації. Відкритий тип національної економіки та рівень її технологічного розвитку обумовили ситуацію, що у 2001–2017 рр. за рахунок оподаткування імпорتنих операцій забезпечено 69.6 % надходжень ПДВ, акцизного податку та ввізного мита. Наведений показник є індикатором невисокої стійкості вітчизняної податкової системи до циклічних коливань економіки, наявності значних валютних ризиків у процесі виконання бюджету. З метою підвищення

фіскальної ефективності податку на прибуток підприємств важливим є вирівнювання податкового навантаження між видами економічної діяльності. Високий рівень оподаткування доходів від оплати праці є одним з визначальних факторів їх тінізації, звуження бази оподаткування податком на доходи фізичних осіб та єдиного соціального внеску.

Зменшення податкового навантаження не має високого рівня фіскальної ефективності без трансформації підходів до реалізації державної регуляторної політики у сфері встановлення мінімальних соціальних гарантій, про що свідчить емпіричний досвід.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Mankiw N. G., Weinzierl M., & Yagan D.* Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*. 2009. 23(4). P. 147–174.
2. *Slemrod J.* Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*. 1999. 04 (1). P. 157–178.
3. *Stiglitz J. E.* Pareto efficient and optimal taxation and the new new welfare economics. *Handbook of public economics*, 1987. № 2. P. 991–1042.
4. *Piketty T., Saez E. & Stantcheva S.* Optimal taxation of top labor incomes: A tale of three elasticities. *American economic journal: economic policy*. 2014. 6 (1). P. 230–271.
5. *Іванов Ю. Б.* Функції податків та податкове регулювання. Формування ринкової економіки в Україні. 2009. № 19. С. 36–43.
6. *Крисоватий А. І., Мельник В. М., Кошук Т. В.* Сутність та концептуальні основи формування податкової політики в умовах євроінтеграційних процесів. *Економіка України*. 2016. № 1. С. 35–51.
7. *Соколовська А. М.* Фіскальна політика в Україні та її макроекономічні наслідки. *Фінанси України*. 2014. № 11. С. 17–32.
8. *Чугунов І., Макогон В.* Бюджетно-податкова політика в умовах інституційних перетворень. *Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-т*. 2014. № 4. С. 79–91.
9. *Chugunov I. Y., Pasichnyi M. D.* Fiscal policy for economic development. *Наук. вісн. Полісся*. 2018. № 1 (13). Ч. 1. С. 54–61. URL : 10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61.
10. *Швабій К. І.* Теоретичні підходи до формування та реалізації податкової політики держави. *Фінанси України*. 2015. № 10. С. 90–103.
11. *Коляда Т. А., Чуркіна І. Є.* Особливості фіскальної ефективності оподаткування доходів фізичних осіб в умовах інтеграції. *Фінанси України*. 2008. № 6. С. 70–76.
12. *Сідельникова Л. П.* Фіскальна ефективність податку на додану вартість в Україні. Сталій розвиток економіки. 2012. 17. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_7/265.
13. *Скрипник А. В., Серебрянський Д.* Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств. *Економіка України*. 2006. № 7. С. 13–27.
14. *Римар О. Г.* Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання. *Актуальні проблеми економіки*. 2011. № 4. С. 224–227.
15. *Балацкий Е. В.* Эффективность фискальной политики государства. *Проблемы прогнозирования*. 2000. № 5. С. 32–45.

16. Іванов Ю., Чумакова О. Підхід до класифікації податків і зборів в контексті розрахунку імпліцитних ставок в Україні. зб. наук. праць: Теоретичні та прикладні питання економіки. 2010. № 21. С. 106–112.
17. Зварич О. В. Податкові надходження: методологія прогнозування : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 444 с.
18. Загальні тенденції тіньової економіки в Україні. URL : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
19. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/narahuvannya-podatktiv-i-zboriv>.

Pasichnyi M. Fiscal efficiency of the Ukrainian tax system.

Background. *The state should provide an appropriate tax policy, aiming to ensure the sufficient level of budget revenues and to fulfill its own functions and tasks as well. The fiscal mechanism should be used in a manner that does not reduce the economic agents' confidence in the tax system.*

The aim of this paper is to investigate and to deepen the methodological approaches to assess the domestic taxation system's fiscal efficiency regarding the development level of the tax relations between the state and the economic agents.

Materials and methods. *The theoretical and methodological basis of this research is presented by domestic and foreign economists' scientific works devoted to the problem under consideration. Dialectical, systemic, and structural approaches, the methods of factor analysis, analytical estimation, economic-mathematical modeling, generalization, and scientific abstraction were applied.*

Results. *The theoretical and methodological approaches needed to determine the fiscal efficiency of the tax system were studied and developed. The tax burden on labor and consumption over the period from 2001 to 2017 was estimated. A comparative analysis of the respective indicators in Ukraine and in the EU member states was carried out. The main factors affecting the fiscal significance of VAT, excise tax, corporate income tax, and personal income tax were identified.*

Conclusion. *The tax system's efficiency depends on the current tax structure, taking into account the taxation of productive resources and consumption as well as the destructive effects of taxation and the time lag effect. It was determined that in Ukraine, as a country with an emerging economy, the dominant fiscal role belongs to the consumption taxes. In order to increase the fiscal efficiency of corporate tax it is important to equalize the tax burden considering the types of economic activity. The high level of the taxes on wages and salaries income is one of the decisive factors increasing the shadow economy. Empirical experience evidences that the implementation approaches of the government regulatory policy in the area of establishing the minimum social guarantees should be transformed as well.*

Keywords: fiscal efficiency, tax system, tax policy, taxes on consumption, taxes on labor, implicit rates, shadow economy.

REFERENCES

1. Mankiw N. G., Weinzierl M., & Yagan D. Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*. 2009. 23(4). P. 147–174.
2. Slemrod J. Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of Economic Perspectives*. 1999. 04 (1). P. 157–178.
3. Stiglitz J. E. Pareto efficient and optimal taxation and the new new welfare economics. *Handbook of public economics*, 1987. № 2. P. 991–1042.

4. *Piketty T., Saez E. & Stantcheva S.* Optimal taxation of top labor incomes: A tale of three elasticities. *American economic journal: economic policy*. 2014. 6 (1). P. 230–271.
5. *Ivanov Ju. B.* Funkcii' podatkov ta podatkovye reguljuvannja. Formuvannja rynkovoï ekonomiky v Ukraïni. 2009. № 19. S. 36–43.
6. *Krysovatyj A. I., Mel'nyk V. M., Koshhuk T. V.* Sutnist' ta konceptual'ni osnovy formuvannja podatkovoi' polityky v umovah jevrointegracijnyh procesiv. *Ekonomika Ukraïny*. 2016. № 1. S. 35–51.
7. *Sokolovs'ka A. M.* Fiskal'na polityka v Ukraïni ta i'i' makroekonomichni naslidky. *Finansy Ukraïny*. 2014. № 11. S. 17–32.
8. *Chugunov I., Makogon V.* Bjudzhetno-podatkova polityka v umovah instytucijnyh peretvoren'. *Visn. Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t*. 2014. № 4. S. 79–91.
9. *Chugunov I. Y., Pasichnyi M. D.* Fiscal policy for economic development. *Nauk. visn. Polissja*. 2018. № 1 (13). Ch. 1. S. 54–61. URL : 10.25140/2410-9576-2018-1-1(13)-54-61.
10. *Shvabij K. I.* Teoretychni pidhody do formuvannja ta realizacii' podatkovoi' polityky derzhavy. *Finansy Ukraïny*. 2015. № 10. S. 90–103.
11. *Koljada T. A., Churkina I. Je.* Osoblyvosti fiskal'noi' efektyvnosti opodatkuvannja dohodiv fizychnyh osib v umovah integracii'. *Finansy Ukraïny*. 2008. № 6. S. 70–76.
12. *Sidel'nykova L. P.* Fiskal'na efektyvnist' podatku na dodanu vartist' v Ukraïni. *Stalyj rozvytok ekonomiky*. 2012. 17. URL : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_7/265.
13. *Skrypnyk A. V., Serebrjans'kyj D.* Ocinka fiskal'noi' efektyvnosti pil'govogo opodatkuvannja prybutku pidpryjemstv. *Ekonomika Ukraïny*. 2006. № 7. S. 13–27.
14. *Rymar O. G.* Fiskal'na efektyvnist' podatkovoi' systemy v konteksti antykryzovogo reguljuvannja. *Aktual'ni problemy ekonomiky*. 2011. № 4. S. 224–227.
15. *Balackij E. V.* Jeffektivnost' fiskal'noj polityki gosudarstva. *Problemy prognozirovanija*. 2000. № 5. S. 32–45.
16. *Ivanov Ju., Chumakova O.* Pidhid do klasyfikacii' podatkov i zboriv v kon-teksti rozrahunku implicitnyh stavok v Ukraïni. *zb. nauk. prac': Teoretychni ta prykladni pytannja ekonomiky*. 2010. № 21. S. 106–112.
17. *Zvarych O. V.* Podatkovi nadhodzhennja: metodologija prognozuvannja : monografija. *Kyi'v : Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t*, 2013. 444 s.
18. *Zagal'ni tendencii' tin'ovoi' ekonomiky v Ukraïni*. URL : <http://www.me.gov.ua/Documents/List?lang=uk-UA&id=e384c5a7-6533-4ab6-b56f-50e5243eb15a&tag=TendentsiiTinovoiEkonomiki>.
19. *Oficijnyj sajt Derzhavnoi' fiskal'noi' sluzhby Ukraïny*. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/narahunannya-podatkov-i-zboriv>.