

Sukhareva, L. O., Sukharev, P. M., and Hlushchenko, Ya. I. *Podatkove planuvannia v systemi upravlinnia pidpriemstvom* [Tax planning in enterprise management system]. Donetsk: DonNUET, 2006.

Vyshnevskiy, V. P., and Lypnytskiy, D. V. "Otsinka mozhyvosti znyzhennia podatkovoho tiaharia" [Assessment of the ability to reduce the tax burden]. *Finansy Ukrainy*, no. 1 (2000): 93-105.

Vishnevskiy, V. P. *Nalogooblozhenie: teorii, problemy, resheniia* [Taxation: theory, problems and solutions]. Donetsk: DonNTU; IEP, 2006.

Vylkova, E., and Romanovskiy, M. *Nalogoovoe planirovanie* [Tax planning]. St. Petersburg: Piter, 2004.

Yelysieiev, A. V.. "Podatkove planuvannia na pidpriemstvi" [Tax planning for business]. *Avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk: 08.06.01*, 2003.

УДК 336.2

НОВА МОДЕЛЬ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ: ПЕРЕРЕЗПОДІЛ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

© 2014 СИБІРЯНСЬКА Ю. В., КОНДРАТЕНКО М. Б.

УДК 336.2

Сибірянська Ю. В., Кондратенко М. Б. Нова модель податкової системи України: перерозподіл податкового навантаження

Метою статті є запропонування структури податкової системи України, яка забезпечуватиме перерозподіл податкового навантаження у бік заможних верств населення і дасть змогу через введення податку на процентні доходи та майно оподатковувати приховані доходи, на основі економіко-математичного моделювання. Проаналізовано динаміку коефіцієнтів податкового навантаження і покриття видатків податковими платежами, а також індексу витрат уряду в Україні в 2000 – 2012 рр., що дало можливість визначити мінімальний рівень податкового навантаження. За результатами економіко-математичного моделювання побудовано нову модель податкової системи України, яка сприятиме збільшенню питомої ваги фіскально надійних, стабільних і простих в управлінні податків (з 3,7% до 22 – 24%). Обґрунтовано оптимальний рівень податкового навантаження на економіку на рівні 41 – 42% ВВП, у т. ч. ЕСВ – 13,6 – 13,8% ВВП і можливість зменшення податкового навантаження на виробництво та громадян з невисокими доходами (з 8,8% до 6,8% ВВП) без ризику бюджетних втрат. Перспективами подальших наукових пошуків є комплексна оцінка новацій у податковій сфері та розробка пропозицій щодо вдосконалення механізмів адміністрування існуючих податків і зборів в Україні з урахуванням світового досвіду.

Ключові слова: податки, податкова система, податкове навантаження, податкова оптимізація, податок на майно, податок на процентні доходи за депозитами.

Рис.: 3. **Табл.:** 4. **Бібл.:** 10.

Сибірянська Юлія Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, кафедра фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: julia_sib@inbox.ru

Кондратенко Мирослава Борисівна – здобувач, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: kondratenko_mb@ukr.net

УДК 336.2

Сибирянская Ю. В., Кондратенко М. Б. Новая модель налоговой системы Украины: перераспределение налоговой нагрузки

Целью статьи является предложение структуры налоговой системы Украины, которая будет обеспечивать перераспределение налоговой нагрузки в сторону зажиточных слоев населения и позволит через введение налога на процентные доходы и имущество облагать скрытые доходы, на основе экономико-математического моделирования. В статье проанализирована динамика коэффициентов налоговой нагрузки и покрытия расходов налоговыми платежами, а также индекса расходов правительства в Украине в 2000 – 2012 гг., что дало возможность определить минимальный уровень налоговой нагрузки. По результатам экономико-математического моделирования построена новая модель налоговой системы Украины, которая будет способствовать увеличению удельного веса фискально надежных, стабильных и простых в управлении налогов (с 3,7% до 22 – 24%). Обоснован оптимальный уровень налоговой нагрузки на экономику на уровне 41 – 42% ВВП, в т. ч. ЕСВ – 13,6 – 13,8% ВВП и возможность уменьшения налоговой нагрузки на производство и граждан с невысокими доходами (с 8,8% до 6,8% ВВП) без риска бюджетных потерь. Перспективами дальнейших научных поисков является комплексная оценка новаций в налоговой сфере и разработка предложений по совершенствованию механизмов администрирования существующих налогов и сборов в Украине с учетом мирового опыта.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, налоговая нагрузка, налоговая оптимизация, налог на имущество, налог на процентные доходы по депозитам.

Рис.: 3. **Табл.:** 4. **Библ.:** 10.

Сибирянская Юлия Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

E-mail: julia_sib@inbox.ru

Кондратенко Мирослава Борисовна – соискатель, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)

E-mail: kondratenko_mb@ukr.net

UDC 336.2

Sybyrianska Y. V., Kondratenko M. B. The New Model of the Tax System of Ukraine: the Redistribution of the Tax Burden

The aim of the article is to provide a structure of the tax system of Ukraine, which will provide a redistribution of the tax burden towards the affluent population layers and will allow through the introduction of a tax on interest income and property to levy the hidden income, on the basis of economic and mathematical modeling. The article analyzes the dynamics of the coefficients of the tax burden and the costs of tax payments, as well as an index of government spending in Ukraine in 2000 – 2012, which made it possible to determine the minimum level of tax burden. According to the results of economic and mathematical modeling a new model of the Ukrainian tax system was built, which will help to increase the share of fiscally secure, stable and easy to control taxes (from 3.7% to 22 - 24%). Justified the optimal level of tax burden on the economy at the level of 41 - 42% of GDP, including USP – 13.6 – 13.8% of GDP, and the possibility of reducing the tax burden on production and people with low incomes (from 8.8% to 6.8% of GDP) without the risk of budgetary losses. Prospects for further research are a comprehensive assessment of innovations in the tax field and the development of proposals for improvement of the administration of existing taxes and fees in Ukraine, taking into account international experience.

Key words: taxes, tax system, the tax burden, tax optimization, property tax, tax on interest income on deposits.

Pic.: 3. **Tabl.:** 4. **Bibl.:** 10.

Sybyrianska Yulia V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: julia_sib@inbox.ru

Kondratenko Myroslava B. – Applicant, Kyiv National Economic University named after V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: kondratenko_mb@ukr.net

В умовах загострення фінансової, політичної та соціальної криз, значного рівня податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які намагаються функціонувати в цій складній ситуації, високого рівня тіньової економіки та ухилення від сплати податків, значного розшарування доходів населення, передбаченого урядом перегляду податкових пільг і преференцій [4] назріла нагальна необхідність модернізації податкової системи України. Діючий в Україні механізм адміністрування податків попри всі новачки досі залишається недосконалим, що, з одного боку, зумовлює низький ступінь реалізації їх фіскального потенціалу, а з іншого, – значне податкове навантаження на менш заможні верстви суспільства, офіційно працюючих громадян і суб'єктів господарської діяльності. У структурі податкових доходів бюджету України переважають складні в управлінні податки з невисоким коефіцієнтом легалізації (ПДВ, податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб), у той час як на майнове оподаткування припадає не більше 3,7% податкових надходжень. Механізм справляння податку на нерухоме майно є недосконалим. Введення в дію податку на процентні доходи фізичних осіб від депозитних рахунків передбачено лише з 01.01.2015 р. [1]. Масове приховування офіційної заробітної плати нівелює економічний зміст податкової соціальної пільги: у громадянина з офіційними доходами на рівні мінімально допустимих і досить високими неофіційними доходами значно більше шансів отримати податкову соціальну пільгу (і тим самим ще більше мінімізувати свої податки), ніж у вчителів, медиків чи інших працівників, у т. ч. бюджетної сфери, із зарплатами на рівні середньої по країні. Існування основної досить високої ставки ПДВ на всі товари і послуги (у т. ч. і першої необхідності) більшим тягарем лягає на громадян із невисокими доходами. Перелік проблем у вітчизняному оподаткуванні можна продовжувати, проте навіть із вищесказаного випливає, що в Україні назріла нагальна потреба побудови нової моделі податкової системи, в якій акценти податкового навантаження зміщувались би в бік оподаткування більш заможних верств суспільства, тіньових і нетрудових доходів.

Проблеми, що підіймаються у статті, перебувають у центрі уваги багатьох науковців. Вагомий внесок у дослідження фундаментальних проблем становлення податкових систем зробили західні вчені, серед яких Р. Масгрейв, А. Пігу, А. Сміт, Дж. Стігліц. Над питаннями реформування податкової системи України та оптимізації податкового навантаження працювало багато провідних науковців, серед яких М. Бадида, Є. Белкіна, Д. Веремчук, Ю. Іванов, Н. Кремпова, А. Крисоватий, І. Майбуров, В. Мельник, А. Олейнікова, В. Опарін, О. Покатаєва, В. Пушкарьова, В. Савченко, А. Соколовська, О. Тимченко, В. Федосов, Н. Фролова, Д. Харко, І. Шевчук та інші. Віддаючи належне доробку науковців, зазначимо, що спроби кількісної оцінки структурних зрушень з метою визначення фіскальних ефектів від них уперше були зроблені О. Тимченко та Ю. Сибірянською в контексті пошуку шляхів мінімізації податкового боргу [8, 9]. Продовжуючи дослідження в цьому напрямі при оцінці податкового навантаження, було враховано єдиний соціальний внесок і зміни в податковій системі України, які відбулися після прийняття Податкового кодексу та подальших внесених до нього змін.

Мета статті – на основі економіко-математичного моделювання запропонувати структуру податкової системи України, яка, не знижуючи існуючий рівень податкового

навантаження, забезпечуватиме його перерозподіл у бік заможних верств населення і дасть змогу через введення податку на процентні доходи та майно оподатковувати приховані доходи.

Для досягнення поставленої мети було використано економіко-математичне моделювання і побудовано оптимізаційну модель податкової системи для різних рівнів податкового навантаження на економіку. Модель враховує зміщення акцентів з оподаткування споживання та прибутку підприємств у бік оподаткування майна та доходів заможних верств суспільства. В оптимізаційній моделі враховано рівень податкового навантаження, що склався на 01 січня 2013 р., оскільки дані за цей період є остаточно сформовані. Це дасть змогу порівняти розрахунки з фактичним результатом.

Нижня межа податкового навантаження має визначитися рівнем видатків бюджету, який склався на аналізовану дату (на 01.01.2013 р.). Враховуючи, що Україна, згідно з Конституцією [2], визнається соціальною державою, знижувати існуючий рівень видатків не вважаємо доцільним, оскільки це призведе до збільшення напруги в суспільстві. Однак видатки бюджету фінансуються не лише за рахунок податкових надходжень. Коефіцієнт покриття видатків Зведеного бюджету України податковими надходженнями у 2000 – 2013 рр. у середньому знаходився на рівні 74,4% (рис. 1), при чому у 2013 р. цей показник був найнижчим за останні 10 років [5]. Це свідчить про загострення проблеми в бюджетно-податковій сфері (коефіцієнт виконання плану по податкових надходженнях у 2013 р. становить 0,93, недовиконання плану спостерігається практично за всіма видами податкових платежів) і підтверджує необхідність пошуку нових джерел наповнення бюджету.

Недостатність податків для фінансування затверджених видатків компенсується за рахунок неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів, цільових фондів. Ці джерела не є фіскально надійними: коефіцієнт виконання плану неподаткових надходжень зведеного бюджету коливався у 2000 – 2013 рр. у межах 0,77 – 1,3 (у 2013 р. становив 0,982) [5]; відсутня затверджена методика їх планування; управління ними здійснюється в «ручному режимі». У перспективі, за умови удосконалення механізму адміністрування податкових платежів, частка неподаткових платежів має знизитися до 10 – 15% сукупних доходів зведеного бюджету.

Таким чином, середній рівень покриття видатків Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень враховуватимемо для розрахунку мінімального рівня податкового навантаження, скоригувавши на нього індекс витрат уряду (за досліджуваний період він становив близько 75%) (рис. 2).

Як видно з даних рис. 2, індекс витрат уряду (частка видатків бюджету у ВВП) і податкове навантаження на економіку (без урахування ЄСВ, оскільки він не є джерелом фінансування видатків бюджету) мають тенденцію до зростання. За 13 років податкове навантаження на економіку зросло в 1,39 разу (з 18,4% до 25,6%), а частка видатків Зведеного бюджету України у ВВП – в 1,23 разу (з 28,3% до 34,9%). У середньому індекс витрат уряду за досліджуваний період становив 0,31. Скоригувавши його на коефіцієнт покриття видатків податковими надходженнями (0,75), маємо мінімальний рівень податкового навантаження (без урахування ЄСВ) – 23,25%. Частка ЄСВ у ВВП у 2000 – 2012 рр.

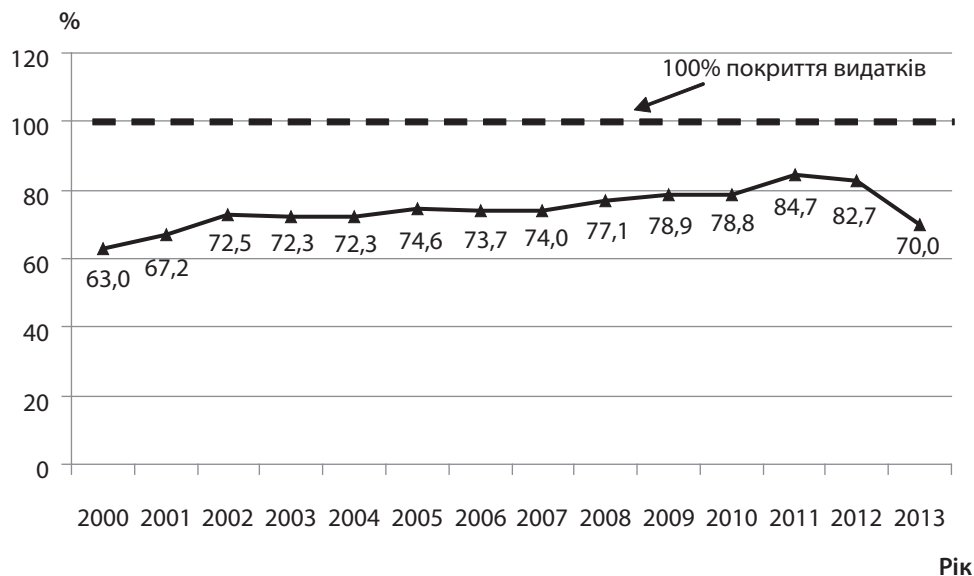


Рис. 1. Коефіцієнт покриття витрат Зведеного бюджету України за рахунок податкових надходжень у 2000 – 2013 рр., %

Джерело: побудовано авторами за даними Міністерства фінансів України [5].

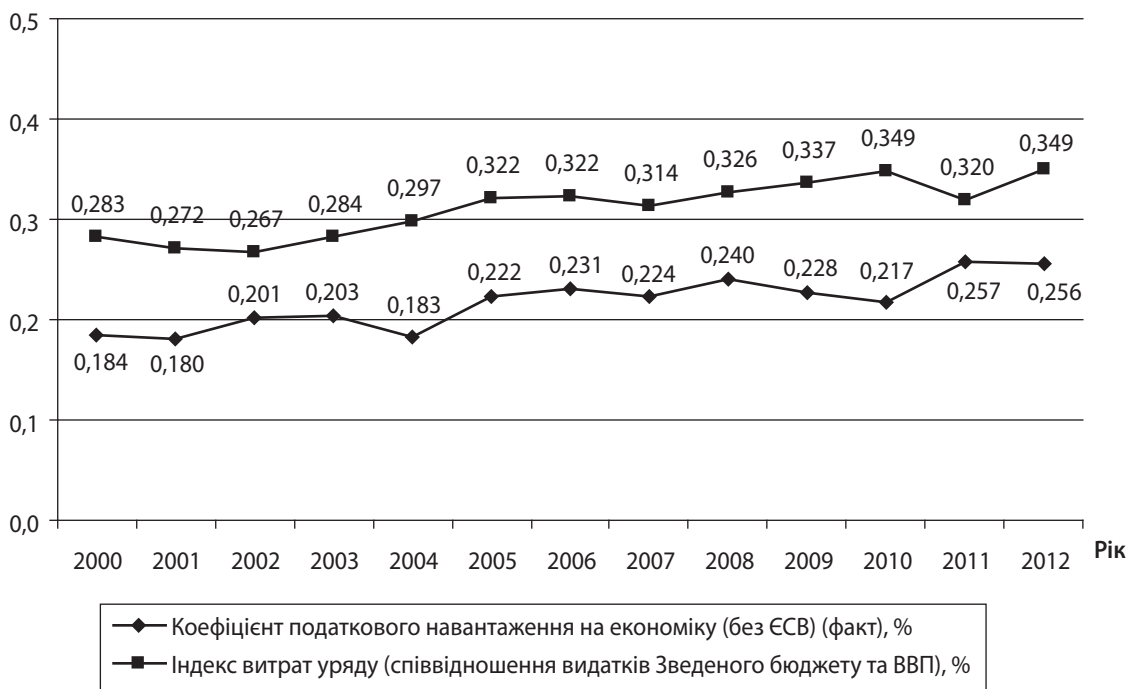


Рис. 2. Динаміка індексу витрат уряду і коефіцієнта податкового навантаження в Україні у 2000 – 2012 рр., %

Джерело: побудовано авторами за даними Міністерства фінансів України [5].

збільшилась з 11 % до 13 % [5]. Враховуючи дефіцит коштів Пенсійного фонду України, у розрахунках доцільно врахувати максимальний показник, тобто 13%. Таким чином, мінімальний рівень податкового навантаження в оптимізаційній моделі з урахуванням ЄСВ¹ становитиме 36,25%.

¹ Єдиний соціальний внесок є обов'язковим цільовим платежем, який створює навантаження як на фізичних осіб, так і на суб'єктів господарювання у частині нарахування на фонд оплати праці, і, по суті, може бути прирівняний до податку як у більшості європейських країн. Тому для оцінки реального рівня податкового навантаження на економіку в розрахунок було включено цей обов'язковий платіж

Враховуючи, що витрати бюджету мають тенденцію до зростання, необхідно визначити максимально допустиму межу податкового навантаження на економіку, за якої не будуть нівелюватись стимули до підприємницької діяльності та економічного розвитку. Якщо не оптимізувати структуру податкових надходжень і не мінімізувати ризики ухилення, необхідність фінансування постійно зростаючих витратів бюджету може призвести до збільшення податкового навантаження (ПН), що слід урахувати при розрахунках. Вважаємо, що оптимальний рівень ПН буде знаходитися в певному діапазоні, для визначення меж якого доцільно звернутися до досвіду зарубіжних країн, в яких втілюються ідеї соціальної держави.

Враховуючи фінансові можливості України, доцільною є реалізація корпоративної моделі соціальної держави, яка характерна для країн із соціально орієнтованою ринковою економікою, серед яких Австрія, Німеччина, Італія, Франція [10, с. 90] (табл. 1).

Як свідчать наведені в табл. 1 дані, частка видатків бюджету у ВВП в аналізованому періоді мала тенденцію до незначного скорочення в Німеччині (на -0,41 в.п.), Австрії (на -0,24 в.п.) і суттєвого зростання в Італії (на +4,72 в.п.) і Франції (на +4,96 в.п.). В Україні за аналогічний період цей показник хоч і збільшився на 6,64 в.п. (до 34,5%), проте навіть не наблизився до рівня аналізованих країн. Рівень ПН на економіку знизився в Австрії на 0,3 в.п., а в Німеччині, Італії та Франції несуттєво зріс (на 1,4 в.п., 2,4 в.п. і 1 в.п. відповідно), у той час як в Україні цей показник збільшився на 9,32 в.п. (з 28,96% до 38,28%). Попри таке різке зростання, рівень податкового навантаження в Україні значно нижчий, ніж у зазначених країнах.

Отже, в аналізованих країнах рівень перерозподілу ВВП через доходи і видатки бюджету є вищим ніж в Україні, що супроводжується і вищим рівнем ПН. Проте, якщо в цих країнах $I_{бу}$ перевищував рівень ПН у 2012 р. в 1,14 – 1,2 разу, то в Україні – в 1,36 разу. Це ще раз свідчить про неповну реалізацію фіскального потенціалу податкової системи в Україні. Враховуючи ж можливості зростання видатків бюджету, для України діапазон коливань максимальної межі ПН має знаходитися у межах 42 – 44% ВВП (з урахуванням ЄСВ).

Таким чином, у модель оптимізації введено обмеження щодо рівня податкового навантаження на економіку від 36,25% до 44% ВВП (офіційного), враховуючи фіскальний потенціал податків. За допомогою програмного забезпечення MS Excel «Пошук рішення» змодельовано можливі варіанти структури податкової системи України, які б передбачали перерозподіл ПН між категоріями платників і зміщення його в бік майнового оподаткування.

В оптимізаційну модель було також введено обмеження щодо верхньої (*max*) і нижньої (*min*) меж відповідних видів податків. Обмеження встановлювалися відносно частки податків у ВВП потенційному, розрахованому як сума офіційного та неофіційного ВВП (тіньового). У 2012 р. рівень тіньової економіки в Україні становив 45% ВВП [3]. Проте в структурі податкової системи України не всі податки напряму залежать від створеної доданої вартості. Якщо, зокрема, від ПДВ, податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств, акцизного податку, єдиного соціального внеску, як обов'язкового платежу, досить просто ухилитись, то від плати за землю, податку на рухоме й нерухоме майно, мита – практично неможливо. Тому при розрахунку податкових втрат бюджету від функціонування тіньової економіки доцільно враховувати лише найбільш фіскально ненадійні податки, які легко приховати. Виходячи з вищенаведеного розраховано, що ВВП потенційний становив в аналізованому періоді 2042,89 млрд грн (у тому числі ВВП тіньовий – 634 млрд грн).

Min межа в оптимізаційній моделі для всіх, наведених у табл. 2, податків, які сьогодні адмініструють, крім податку на прибуток підприємств, визначена як співвідношення фактичних надходжень відповідного виду податку до потенційного ВВП.

У 2012 р. фактична частка податку на прибуток у ВВП (з урахуванням тіньової частини) становить 2,73% ВВП. Враховуючи, що: прибуток – це джерело інвестицій; як об'єкт оподаткування він важко піддається контролю; існуючі переплати збільшують податкове навантаження, а отже, вимивають грошові кошти платників, доцільним є зниження частки податку на прибуток у ВВП. Визначити точно, якою вона має бути, – неможливо. Тому орієнтовно ми закладаємо цей показник на рівні 2,50% ВВП як мінімальне і максимальне значення одночасно ².

² Встановлення максимального і мінімального значення на одному рівні пояснюється також тим, що в моделі передбачено зміщення акцентів з оподаткування бізнесу в бік майнового оподаткування.

Таблиця 1

Податкове навантаження та індикатор витрат уряду в країнах з корпоративною моделлю соціальної держави

Рік	Австрія		Італія		Німеччина		Франція	
	ІВУ, %*	ПН, %**	ІВУ, %	ПН, %	ІВУ, %	ПН, %	ІВУ, %	ПН, %
2000	51,94	45,00	45,86	41,90	45,10	37,50	51,69	45,70
2001	51,29	46,70	47,71	41,60	47,61	36,30	51,66	45,30
2002	50,67	45,30	47,12	41,00	47,95	41,20	52,87	44,90
2003	51,32	45,10	48,08	41,50	48,46	41,30	53,40	44,80
2004	53,76	44,50	47,53	40,70	47,07	39,70	53,26	44,90
2005	49,99	43,60	47,92	40,50	46,91	39,70	53,57	45,50
2006	49,14	43,00	48,45	42,00	45,35	40,00	52,98	45,70
2007	48,60	43,20	47,63	43,10	43,51	40,00	52,61	44,90
2008	49,34	44,20	48,60	42,90	44,08	40,20	53,28	44,80
2009	52,61	44,00	51,88	43,30	48,28	40,80	56,77	43,80
2010	52,81	43,70	50,39	42,80	47,86	39,30	56,57	44,20
2011	50,76	43,80	49,82	42,80	45,16	39,70	55,89	45,40
2012	51,70	44,70	50,58	44,30	44,69	38,90	56,65	46,70

* ІВУ – індикатор витрат уряду;

** ПН – рівень податкового навантаження (із соціальними внесками)

Джерело: побудовано авторами за даними [6].

Обмеження оптимізаційної моделі податкового навантаження в Україні

Види податків	Фактичний розподіл податкового навантаження між видами податків		Обмеження оптимізаційної моделі податкового навантаження (частка у ВВП офіційному,%)	
	млрд грн	%	Minimum limit	Maximum limit
Податок на нерухоме майно	0,00	0,00	0,00	4,20
Податки на власність	0,69	0,05	0,03	1,00
Плата за землю	12,58	0,89	0,62	1,24
Податок на процентні доходи фізичних осіб	0,00	0,00	0,24	1,00
Податок на доходи фізичних осіб	68,09	4,83	3,33	4,83
Збори за використання природних ресурсів	4,96	0,35	0,24	0,50
Мито	13,19	0,94	0,65	1,00
Екологічний податок	2,82	0,20	0,14	0,40
Акцизний податок	38,43	2,73	1,88	2,73
Податок на додану вартість	138,83	9,85	6,80	9,00
Податок на прибуток підприємств	55,79	3,96	2,50	2,50
Інші податки	25,20	1,79	1,23	1,79
ЄСВ	178,79	12,69	8,75	14,00
Усього податкові надходження (без ЄСВ)	360,57	-	-	-
Усього податкові надходження (з ЄСВ)	539,36	-	-	-
Усього у % до ВВП	-	38,28	26,41	44,19

Джерело: розроблено авторами.

Податок на процентні доходи фізичних осіб від депозитних рахунків згідно з Податковим кодексом України має вступити в дію з 01 січня 2015 р. Проте вже сьогодні можемо оцінити можливі надходження до бюджету від цього податку. Так, у 2012 р. суми нарахованих відсотків за коштами, залученими банками на рахунки фізичних осіб, становили 67532 млн грн. При передбаченій першою редакцією ПКУ мінімальній ставці оподаткування на рівні 5% (п. 167.5 ПКУ [7]) до державного бюджету у 2012 р. можна було б отримати 3376,6 млн грн, що становить 0,24% ВВП (це мінімальна межа). Вважаємо за доцільне застосовувати диференційований підхід до встановлення ставок, згідно з яким максимальна ставка становить 25% (п. 167.5 ПКУ [1]), за аналогічним розрахунком до бюджету можна б було мобілізувати 16883 млн грн (1,20%) ВВП. Враховуючи передбачені законодавством виключення з об'єкта оподаткування незначних за розміром депозитів, припускаємо, що *тах* межа цього податку становитиме 1% ВВП.

Щодо максимальних меж, то:

1) по ПДВ станом на 01.01.2013 р. частка цього податку у ВВП становила 9,85%, але, враховуючи перепаати, припускаємо, що податкові надходження зменшаться. Крім того, цей податок обтяжує внутрішніх виробників, тому не доцільним є збільшення його частки у ВВП. Таким чином, *тах* межа має бути не більше 9% ВВП;

2) для акцизного податку *тах* межа встановлена на рівні 2,73% ВВП, оскільки цим податком оподатковуються специфічні товари не першої необхідності, ставки даного податку щоквартально збільшуються, і це суттєво не впливає на скорочення споживання підакцизних товарів;

3) питома вага мита у ВВП за 2000 – 2012 рр. збільшилась з 0,82% до 0,94% ВВП (у середньому вона становила

1,09% ВВП) [5]. При цьому у 2003 – 2008 рр. частка фактичних надходжень від мита у ВВП коливалась у межах 1,26% – 1,48%, що свідчить фискальний потенціал цього податку. Враховуючи, що мито напряму залежить від експортно-імпорتنних операцій, а не від ВВП, при зниженні тіншової економіки і посиленні контролю за експортно-імпортними операціями об'єкт оподаткування ним збільшиться. Тому *тах* межа для мита встановлена на рівні 1% ВВП³;

4) податок на доходи фізичних осіб має сприяти перерозподілу доходів населення: знижувати навантаження на населення, що отримує низькі та середні доходи, і, відповідно, збільшувати для населення, що отримує високі та нетрудові доходи. Оскільки нашою метою є рівномірний розподіл податкового навантаження, а не збільшення податкових надходжень від даного податку, *тах* межа має залишатися на рівні податкового навантаження, що існувало станом на 01 січня 2013 р., тобто 4,83% ВВП;

5) враховуючи, що у 2012 р. ставки екологічного податку діяли в розмірі 50% від основної ставки, у перспективі можливе збільшення частки цього податку у ВВП до 0,4%. Крім того, у контексті податкового регулювання природоохоронної діяльності можливе також подальше збільшення ставок екологічного податку, що збільшуватиме навантаження на ВВП;

6) наявний механізм оподаткування землі є неефективним, оскільки землею володіють заможні верстви населення, а податок сплачують мізерний. Фіскальну роль плати

³ Слід зауважити, що акцизний податок і мито є досить складними в плануванні, оскільки передбачити надходження від них неможливо через нестабільність товарообороту підакцизної продукції, показників експорту та імпорту

за землю необхідно підвищувати через застосування вартісної оцінки землі при визначенні оподатковуваної бази та диференціації ставок залежно від величини об'єкта оподаткування. За нашими оцінками, частка плати за землю у ВВП має збільшитися принаймні вдвічі, тобто становити 1,24% ВВП;

7) аналогічними міркуваннями ми керувалися при обґрунтуванні максимальної межі при оподаткуванні зборів за використання природних ресурсів (без плати за землею), тобто збільшення їх максимальної частки фактично в 2 рази до 0,5% ВВП обумовлено збільшенням у перспективі ставок плати за надра для окремих видів корисних копалин. Вважаємо також доцільним збільшення ставок збору за використання води;

8) *тах* межа частки податку на нерухоме майно може становити 4,2% ВВП. Цей показник ми отримали з таких розрахунків: в Україні у 2012 р. налічується 19370 тис. квартир, загальна площа яких становить 1094,2 млн м кв. Навіть, якщо усю загальну площу оподаткувати за передбаченою ПКУ мінімальною ставкою, то отримуємо 12550,48 млн грн податку, що становить 6,6% ВВП з урахуванням тіншового сектора. Враховуючи необхідність застосування неоподаткованого мінімуму, а також диференціації ставок, частка цього податку буде нижчою, за нашими оцінками близько 4,2% ВВП;

9) для визначення обмеження частки податків на власність у ВВП доцільно проаналізувати виконання плану надходжень цих податків до Зведеного бюджету України (табл. 3).

Як свідчать дані табл. 3, після прийняття Податкового кодексу спостерігається перевиконання плану по справляння податків на власність на 7% – 40%. Особливо слід відмітити, що у 2012 р. надходження від податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів перевищують заплановані на 143%, а надходження від збору за першу реєстрацію літаків і вертольотів фізичних осіб – на 272%. Це свідчить про фіскальний потенціал цього податку, тому *тах* межа може становити 1% ВВП;

10) досить вагома частка у ВВП припадає на надходження від єдиного соціального внеску. Збільшення надхо-

джен від ЄСВ можна очікувати за рахунок зменшення рівня тіншової економіки та розширення бази оподаткування (наприклад, за рахунок оподаткування годинників), тому *тах* межа – 14% ВВП.

У результаті економіко-математичного моделювання отримано варіанти централізації ВВП через різні види податків у бюджеті для різних рівнів податкового навантаження. Результати моделювання представлено в табл. 4.

Модель оптимізації (див. табл. 4) свідчить, що у 2012 році при податковому навантаженні, яке фактично було того року, можна було б мобілізувати до бюджету і цільових фондів таку ж суму коштів, але при цьому знизилася б частка складних в управлінні податків: податку на прибуток підприємств, ПДВ, податку на доходи фізичних осіб. Основний тягар був би зміщений на нерухоме майно, податки на власність та пасивні доходи (5,54% ВВП). Розрахунки свідчать, що найбільш оптимальним для України можна вважати рівень централізації ВВП у бюджеті та цільових фондах на рівні 41 – 42%. Це не збільшуватиме навантаження на бізнес і громадян з невисокими доходами, а, навпаки, сприятиме оподаткуванню надприбутків, пасивних і нетрудових доходів. При цьому податкові надходження до бюджету в аналізованому році можна було б навіть збільшити на 38,7 млрд грн (до 399,3 млрд грн).

Фактична та альтернативні структури податкової системи України, отримані за результатами оптимізаційного моделювання, графічно представлені на рис. 3.

З рис. 3 видно, що при незмінному коефіцієнті податкового навантаження лише за рахунок оподаткування майна і нетрудових доходів структура обов'язкових платежів перерозподілилася б. У податкових надходженнях була б збільшена частка майнових податків на 18,6 в. п., а частка прибуткових податків і податків на споживання скоротилася б майже на 16 в. п. (до 27,3% і 43,8% відповідно). Це, у свою чергу, сприяло би більш рівномірному розподілу навантаження між різними верствами суспільства та знизило б тиск на бізнес з боку контролюючих органів, що, у свою чергу, сприяло б економічному зростанню та розширенню

Таблиця 3

Виконання плану надходжень податків на власність до Зведеного бюджету України, %

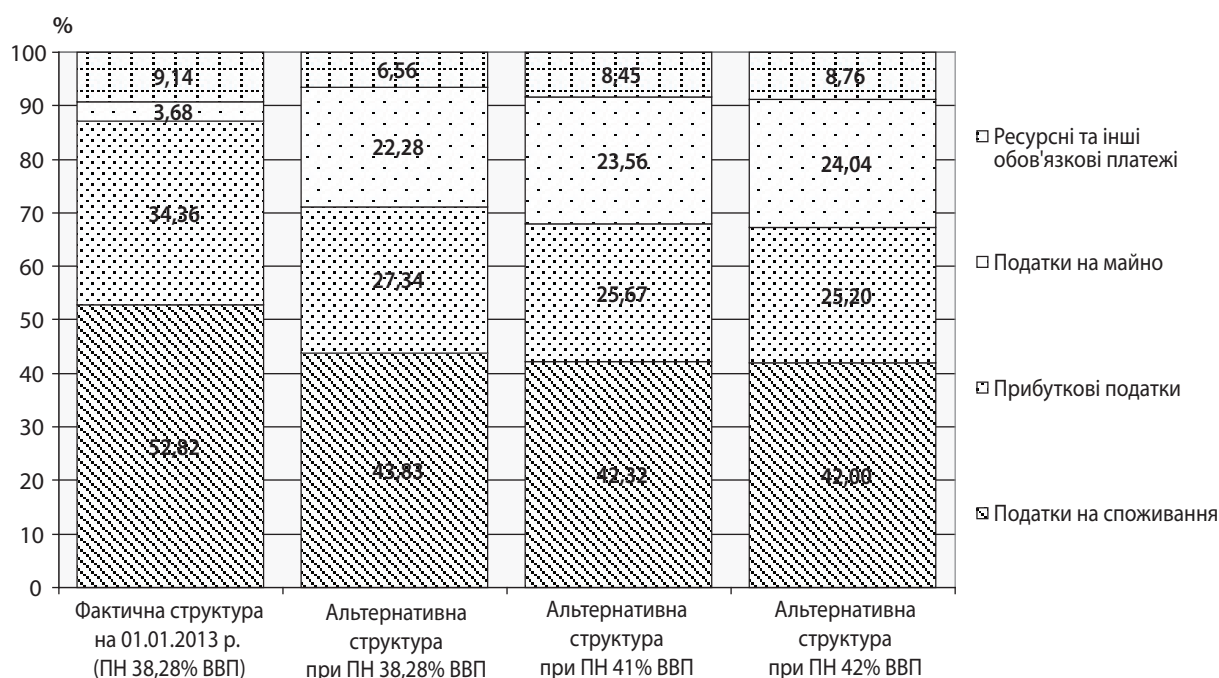
Показник	Рік				
	2009	2010	2011	2012	
Податки на власність, усього	87,82	107,10	133,72	139,92	
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	87,82	107,10	122,49	243,07	
Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	юридичних осіб	89,60	85,07	119,75	77,80
	з громадян	87,34	118,87	128,17	253,08
Збір за першу реєстрацію транспортного засобу	-	-	143,37	137,66	
Збір за першу реєстрацію колісних транспортних засобів	юридичних осіб	-	-	105,47	121,32
	фізичних осіб	-	-	151,82	143,39
Збір за першу реєстрацію суден	юридичних осіб	-	-	246,10	118,24
	фізичних осіб	-	-	121,72	75,16
Збір за першу реєстрацію літаків і вертольотів	юридичних осіб	-	-	157,36	134,77
	фізичних осіб	-	-	151,58	372,38

Джерело: розраховано авторами за даними Міністерства фінансів України [5]/

Рівень централізації ВВП через окремі види податкових платежів в бюджеті

Вид податків	2012 р. (факт) 38,28%	Змодельована структура при рівні централізації ВВП, %										
		38,28	40,0	40,5	41,0	41,5	42,0	42,5	43,0	43,5	44,0	
Податок на нерухоме майно	0,00	3,66	3,80	3,84	3,88	3,93	3,98	4,04	4,10	4,17	4,20	
Податки на власність	0,05	0,46	0,60	0,64	0,68	0,73	0,78	0,84	0,90	0,96	1,00	
Плата за землю	0,89	0,70	0,84	0,88	0,92	0,97	1,02	1,08	1,14	1,21	1,24	
Податок на процентні доходи	0,00	0,72	0,86	0,91	0,95	0,99	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	
Податок на доходи фізичних осіб	4,83	4,29	4,43	4,47	4,51	4,56	4,61	4,67	4,73	4,80	4,83	
Збори за використання природних ресурсів	0,35	0,24	0,39	0,43	0,47	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	0,50	
Мито	0,94	0,65	0,79	0,83	0,87	0,92	0,97	1,00	1,00	1,00	1,00	
Екологічний податок	0,20	0,14	0,28	0,32	0,36	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	
Акцизний податок	2,73	2,19	2,33	2,37	2,41	2,46	2,51	2,57	2,63	2,70	2,73	
ПДВ	9,85	8,05	8,19	8,23	8,27	8,32	8,37	8,43	8,49	8,56	8,81	
Податок на прибуток підприємств	3,96	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	2,50	
Інші податки	1,79	1,25	1,39	1,43	1,47	1,52	1,57	1,63	1,69	1,76	1,79	
ЄСВ	12,69	13,46	13,60	13,64	13,68	13,73	13,78	13,84	13,90	13,97	14,00	
Сума надходжень, млрд. грн	без ЄСВ	360,57	349,7	372,5	379,2	386,0	392,7	399,3	405,8	412,3	418,8	425,7
	з ЄСВ	539,36	539,3	564,4	571,8	579,3	586,8	594,3	601,8	609,3	616,8	624,3

Джерело: розроблено авторами.



де ПН – податкове навантаження на економіку (з ЄСВ).

Рис. 3. Фактична та альтернативні моделі податкової системи України⁴

Джерело: побудовано авторами.

⁴ На діаграмі не наведено надходження від ЄСВ, оскільки згідно з ПКУ вони не є податковими надходженнями.

бази оподаткування в майбутньому, виводу капіталів з тіні. У структурі податкових надходжень зменшилася б частка складних в управлінні податків з невисоким коефіцієнтом легалізації.

ВИСНОВКИ

Оптимальне податкове навантаження на економіку має знаходитись на рівні 41 – 42% ВВП, у т. ч. ЄСВ – 13,6 – 13,8% ВВП. Структурні зрушення в податковій системі в бік оподаткування майна і процентних доходів дають можливість:

- ✦ зменшити загальне податкове навантаження на виробництво (на 1,46 в.п. ВВП) і громадян з невисокими доходами (на 0,33 в.п. ВВП) без ризику бюджетних втрат;
- ✦ збільшити податкові надходження на 10%, змістивши акценти в оподаткуванні на майно та пасивні та нетрудові доходи (питома вага таких податків зростає з 3,7% до 22 – 24% податкових надходжень);
- ✦ оптимізувати структуру податкових платежів, сприяти збільшенню питомої ваги стабільних і простих в управлінні (плануванні та адмініструванні) видів податкових платежів, що забезпечить наповнюваність бюджету та в перспективі сприятиме зниженню рівня тіньової економіки.

Для отримання позитивних економічних наслідків вносити кардинальні зміни в законодавство і запроваджувати нові податки не потрібно. Достатньо ввести, наразі, у дію передбачені ПКУ всі види податкових платежів, а також вдосконалити механізм адміністрування існуючих, зокрема диференціювати ставки оподаткування. Останнє є окремою проблемою, що вимагає ґрунтовного дослідження, яке складно зробити в рамках даної статті. Це окреслює напрямки наших подальших наукових пошуків. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 р. № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18/paran16#n16>
2. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>
3. Офіційний сайт інтернет-видання «Економічна правда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2013/05/23/376252/>
4. Офіційний сайт інтернет-видання «Українська правда» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/articles/2014/02/27/7016528/?attempt=1>
5. Офіційний сайт Міністерства фінансів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77440&stind=11
6. Офіційний сайт Organization for economic Co-operation and Development [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
7. Податковий кодекс України : Закон від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI із змінами, внесеними згідно із Законом України від 06.12.2012 р. № 5519-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Тимченко О. М. Оптимізація структури податкової системи України в контексті мінімізації податкового боргу /

О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць. – К., 2009. – № 11 (102). – С. 23 – 28.

9. Тимченко О. М. Фіскальні ефекти структурних зрушень у податковій системі України / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // Економічний часопис XXI. – 2014. – № 1-2 (1). – С. 69 – 73.

10. Ярова Л. В. Можливості розвитку соціальної держави в сучасному українському суспільстві // Вісник СевНТУ : зб. наук. пр. Вип. 136/2012. Серія: Політологія. – Севастополь, 2012. – С. 89 – 92, с. 90.

REFERENCES

- Legal Act of Ukraine] (2014). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18/paran16#n16>
- [Legal Act of Ukraine] (1996). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/page>
- [Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- Oftsiniyi sait internet-vydannia «Ukrainska pravda». <http://www.pravda.com.ua/articles/2014/02/27/7016528/?attempt=1>
- Oftsiniyi sait Ministerstva finansiv Ukrainy. http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77440&stind=11
- Oftsiniyi sait Organization for economic Co-operation and Development. <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
- Oftsiniyi sait internet-vydannia «Ekonomiczna pravda». <http://www.epravda.com.ua/news/2013/05/23/376252/>
- Tymchenko, O. M., and Sybirianska, Yu. V. "Optymizatsiia struktury podatkovoï systemy Ukrainy v konteksti minimizatsii podatkovoho borhu" [Optimization of the structure of the tax system of Ukraine in the context of minimizing tax debt]. *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, no. 11 (102) (2009): 23-28.
- Tymchenko, O. M., and Sybirianska, Yu. V. "Fiskalni efekty strukturykh zrušen u podatkovii systemi Ukrainy" [The fiscal effects of structural changes in the tax system of Ukraine]. *Ekonomicnyi chasopys XXI*, no. 1-2 (1) (2014): 69-73.
- Yarova, L. V. "Mozhlyvosti rozvytku sotsialnoi derzhavy v suchasnomu ukrainskomu suspilstvi" [Features of the welfare state in the Ukrainian society]. *Visnyk SevNTU. Seriiia "Politolohiia"*, no. 136 (2012): 89-92.