

ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ДЕТІНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

У Посланні Президента України до Верховної Ради України "Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2012 році" наявний стан тінізації національної економіки охарактеризований як такий, що стає ризиком для реалізації економічних реформ. Серед іншого це відбувається через зменшення фінансових ресурсів у розпоряджанні держави, які вона може використовувати для їх проведення; викривлення реакції економічних агентів на економічні трансформації, а отже й їхніх наслідків; посилення корупції; деформацію системи державного регулювання.

Тіньова економіка стає загрозою реалізації ефективної податкової політики, вбиваючи клин між фіскальним потенціалом податкової системи і сумою фактично мобілізованих до бюджету податків і зборів, стає причиною нерівномірного розподілу податкового навантаження між економічними агентами, викривлюючи їхні позиції у конкурентній боротьбі і створюючи стимули для залучення нових економічних агентів до тіньової діяльності, зумовлює зростання адміністративних витрат, пов'язаних із контролем за дотриманням податкового законодавства.

Тінізація економіки належить до числа комплексних проблем. Її коріння заглиблюється передусім в інституціональні умови функціонування підприємництва в Україні, серед яких: складна й витратна дозвільна система; корупція й зумовлені нею корупційні платежі; дотримання прав власності; ефективність функціонування органів судової системи; ступінь прозорості державних фінансів; розвиток інституту неформальних відносин в економіці і суспільстві. Чільне місце серед причин тінізації економіки посідають причини, пов'язані з особливостями побудови податкової системи країни та процедурами адміністрування податків і зборів. До податкових причин тінізації економіки можна, на нашу думку, віднести:

- рівень податкового навантаження на економіку і суб'єктів господарювання;
- розгалужену систему податкових пільг;
- невинновдану жорсткі методи адміністрування податків і зборів, що використовуються як знаряддя виконання планів мобілізації податкових платежів будь-якою ціною, подекуди з порушенням норм податкового законодавства;
- неефективне використання й розкрадання бюджетних коштів, внаслідок якого втрачається взаємозв'язок між сумою сплачених до бюджету податків і обсягом наданих суспільних благ, а отже мотивація до легальної економічної діяльності й добросовісного виконання податкового обов'язку;
- складне й нестабільне податкове законодавство;

– великі витрати платників на виконання податкового обов'язку;

– порушення принципу рівного ставлення працівників податкових органів до платників податків.

Розглянемо окремі з цих причин, пов'язані з будовою податкової системи України.

1. Рівень податкового навантаження на економіку і суб'єктів господарювання

Дослідження вчених-фінансистів довели, що масштаби тіньової економіки залежать не стільки від рівня податкового навантаження самого по собі, скільки від соціально-економічних умов конкретної країни, в якій воно склалося і які визначають здатність громадян цієї країни нести податковий тягар та суб'єктивні оцінки його рівня. Йдеться про те, що один і той самий показник частки податків у ВВП платниками однієї країни може оцінюватися як прийнятний, а платниками іншої – як надмірний, що залежить від таких факторів:

– рівня соціально-економічного розвитку і рівня життя у країні: чим більший обсяг ВВП на душу населення вона має, тим більша частка ВВП може перерозподілятися в ній через бюджет;

– ефективного використання податкових надходжень, що визначає обсяг, асортимент та якість суспільних благ, профінансованих за їхній рахунок, а отже й згоду громадян нести певний податковий тягар;

– ступеня рівномірності розподілу податкового навантаження між окремими платниками: справедливий розподіл податкового навантаження, що не впливає на умови конкуренції, навіть за його порівняно високого загального рівня сприймається платниками як прийнятний;

– соціально-культурних традицій та традицій оподаткування³¹;

– ступеня етнічної однорідності країни, її політичного устрою: Д.Мюллер і П.Мюррелл встановили закономірність³², згідно з якою верхня межа податкових вилучень буде вищою в невеликих і однорідних за національним складом країнах, тобто в етнічно компактних унітарних державах зі стійкими традиціями соціальної солідарності, і суттєво нижчою – у великих, етнічно різномірних і диференційованих у соціально-культурному відношенні федеративних державах;

якості політичного та макроекономічного управління, що забезпечує "соціальну згуртованість"

³¹ Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 100–101.

³² Mueller D., Murrel P. Interests Groups and the Political Economy of Government Size. // Public Expenditure and Government Growth. – Oxford : Basil Blackwell, 1985.

Податковий коефіцієнт у країнах ЄС та Україні у 2000–2010 рр., % ВВП

Країна	2000	2002	2005	2007	2008	2009	2010
Австрія	43,0	43,6	42,1	41,7	42,7	42,6	42,0
Бельгія	45,1	45,2	44,8	43,9	44,2	43,4	43,9
Болгарія	31,5	28,5	31,3	33,3	32,3	29,0	27,4
Велика Британія	36,7	34,9	36,0	36,3	37,9	34,8	35,6
Греція	34,6	33,7	32,2	32,6	32,2	30,5	31,0
Данія	49,4	47,9	50,8	48,9	47,8	47,7	47,6
Естонія	31,0	31,0	30,6	31,4	31,7	35,7	34,2
Ірландія	31,3	28,3	30,5	31,3	29,6	28,2	28,2
Іспанія	34,1	34,2	35,9	37,1	33,0	30,7	31,9
Італія	41,5	40,5	40,1	42,7	42,7	42,8	42,3
Кіпр	29,9	30,9	35,0	40,1	38,6	35,3	35,7
Латвія	29,7	28,6	29,2	30,6	29,2	26,7	27,3
Литва	29,9	28,2	28,4	29,5	30,0	29,2	27,1
Люксембург	39,1	39,3	37,6	35,7	35,5	37,6	37,1
Мальта	27,9	30,6	33,7	34,8	33,8	34,3	33,3
Нідерланди	39,9	37,7	37,6	38,7	39,2	38,3	38,8
Німеччина	41,3	38,9	38,3	38,7	38,9	39,2	38,1
Польща	32,6	32,7	32,8	34,8	34,3	31,8	31,8
Португалія	31,1	31,5	31,5	32,8	32,8	31,0	31,5
Румунія	30,2	28,1	27,8	29,0	28,0	26,9	27,2
Словаччина	34,1	33,0	31,3	29,3	29,2	28,8	28,1
Словенія	37,3	37,8	38,6	37,7	37,2	37,6	38
Угорщина	39,8	38,0	37,4	40,4	40,3	40,1	37,7
Фінляндія	47,2	44,7	43,9	43,0	42,9	42,6	42,1
Франція	44,2	43,3	43,8	43,4	43,2	42,0	42,5
Чехія	33,8	34,6	35,7	35,9	34,4	33,6	33,8
Швеція	51,5	47,5	48,9	47,3	46,4	46,7	45,8
ЄС-27	37,0	36,0	36,5	37,1	36,6	35,8	35,6
ЄС-15	40,7	39,4	39,6	39,6	39,3	38,5	38,6
ЄС-12	32,3	31,8	32,7	33,9	33,3	32,4	31,8
Україна	27,4	30,8	34,7	35,4	37,0	35,4	34,5*

*2011 р. – 36,8%.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – Р. 180; податковий коефіцієнт в Україні розраховано за даними Міністерства фінансів України.

населення, його готовність нести вищий податковий тягар.

Крім рівня податкового навантаження, що склався в конкретних соціально-економічних умовах тієї чи іншої країни, на масштаби тіньової економіки впливає зміна цього навантаження, причому передусім до його підвищення. Натомість зниження податкового навантаження не супроводжується адекватним зменшенням обсягів тіньового сектора. На думку окремих дослідників, при його зниженні можна лише стабілізувати розмір тіньової економіки або стримати його зростання, проте ніяк не зменшити³³. На думку інших, взаємозв'язок між зниженням податкового навантаження і зменшенням розміру тіньової економіки існує, проте не достатньо сильний. Зокрема, в моделі М.Аллінгхама і А.Сандмо величина ставки податку розглядається як один із факторів, що визначають раціональний вибір платника між ухиленням від податку і його сплатою, поряд з такими факторами, як ймовірність

виявлення фактів ухилення і розмір штрафних санкцій. Це означає, що, по-перше, реакція платників на зниження податкового навантаження настає не одразу, а з певним часовим лагом. По-друге, лише суттєве зниження податкового навантаження може спричинити зміни розміру тіньового сектора. Значно більше на такі зміни впливає ймовірність виявлення фактів податкових правопорушень та покарання винних.

Динаміка податкового навантаження на українську економіку, що вимірюється за показником податкового коефіцієнта, у порівнянні з податковим навантаженням на країни ЄС наведена в табл. 1.

Як свідчить табл. 1, протягом 2000–2010 рр. податкове навантаження на економіку в Україні зросло з 27,4 до 34,5% (у 2011 р. – 36,8%). За цей же період у країнах ЄС-15 середній рівень податкового навантаження зменшився з 40,7 до 38,6%, а у країнах ЄС-12 – з 32,3 до 31,8%.

Якщо у 2000–2004 рр. податковий коефіцієнт в Україні був нижчим порівняно і з розвиненими, і з країнами – новими членами ЄС, то у 2005–2010 рр. він перевищив середній рівень податкового коефіцієнта у країнах ЄС-12, а також рівень податко-

³³ Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / [И.А. Майбуков и др.] ; под ред. И.А. Майбукова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 280.

вого коефіцієнта у постсоціалістичних країнах – членах ЄС, за винятком Словенії та Угорщини.

Характерно, що в період економічної кризи, коли в постсоціалістичних країнах ЄС (за винятком Естонії) податкове навантаження зменшувалося, в Україні у 2008 р. воно досягло найвищого рівня, а у 2009 р., хоч і зменшилося порівняно з попереднім роком, проте встановилося на рівні докризового 2007 р. Це, на нашу думку, стало однією з причин зростання тіньової економіки з 28% ВВП у 2007 р. до 34 і 39% ВВП у 2008–2009 рр.

Для розуміння шляхів зниження податкового навантаження в Україні важливо з'ясувати його структуру, порівнявши її зі структурою податкового навантаження у країнах – членах ЄС (табл. 2).

В Україні за рахунок платежів до соціальних фондів у 2010 р. формувалося 37% податкового навантаження, причому його зростання порівняно з 2000 р. відбулося: на 4 в. п. – за рахунок підвищення частки соціальних платежів і на 3,1 в. п. за рахунок зростання частки податків у ВВП. Отже, внесок платежів до

соціальних фондів у зростання податкового коефіцієнта був більшим, ніж податків.

Частка податків у ВВП у 2010 р. була меншою за її рівень і в 2005 р., і в 2008 р., а в 2011 р. хоча і підвищилася на 2,9 в. п. порівняно з 2010 р., проте лише досягла рівня передкризового 2008 р. Тому зростання частки податків у ВВП у 2011 р. порівняно з 2010 р. навряд чи спричинене змінами, внесеними в податкову систему Податковим кодексом.

Різниця в рівнях податкового коефіцієнта між країнами ЄС-12 і Україною у 2010 р., що становить 3,3 в. п., в основному спричинена вищим навантаженням соціальних платежів (на 2,1 в. п.), а не власне податків (0,6 в. п.). Тому варто говорити не стільки про порівняно високий рівень тягаря власне податків в Україні, скільки про високий рівень тягаря обов'язкових платежів (ЄСВ) до державних соціальних фондів. Цей висновок підтверджує й компаративний аналіз імпліцитних ставок податків на працю, капітал і споживання у країнах ЄС і в Україні (табл. 3).

Таблиця 2

Структура податкового навантаження у країнах ЄС та Україні, %

Країна	Частка платежів до соціальних фондів у загальній сумі податків і платежів			Частка платежів до соціальних фондів у ВВП			Частка податків у ВВП		
	2000	2008	2010	2000	2008	2010	2000	2008	2010
Австрія	34,2	33,6	34,9	14,7	14,3	14,6	28,3	28,4	27,4
Бельгія	30,8	31,5	32,4	13,9	13,9	14,2	31,2	30,3	29,7
Болгарія	34,4	24,1	25,8	10,8	7,8	7,1	20,7	24,5	20,3
Велика Британія	16,8	18,1	18,7	6,2	6,9	6,7	30,5	31,0	28,9
Греція	30,3	34,7	35,1	10,5	11,2	10,9	24,1	21,0	20,1
Данія	3,6	2,0	2,1	1,8	1,0	1,0	47,6	46,9	46,6
Естонія	35,3	36,6	38,5	10,9	11,6	13,1	20,1	20,1	21,1
Ірландія	14,0	18,1	20,7	4,4	5,4	5,8	26,9	24,2	22,4
Іспанія	35,3	37,3	38,6	12,0	12,3	12,3	22,1	20,7	19,6
Італія	28,8	31,4	31,7	11,9	13,4	13,4	29,6	29,3	28,9
Кіпр	22,1	20,1	25,1	6,6	7,8	9,0	23,3	30,8	26,7
Латвія	33,5	28,3	30,7	10,0	8,3	8,4	19,7	20,9	18,9
Литва	31,1	29,7	38,3	9,3	8,9	10,4	20,6	21,1	16,7
Люксембург	25,7	28,4	29,2	10,1	10,1	10,8	29,0	25,4	26,3
Мальта	23,0	17,9	18,1	6,4	6,0	6,0	21,5	27,8	27,3
Нідерланди	38,6	37,0	36,3	15,4	14,5	14,1	24,5	24,7	24,7
Німеччина	41,3	39,1	40,8	17,1	15,2	15,5	24,2	23,7	22,6
Польща	39,7	33,0	34,9	12,9	11,3	11,1	19,7	23,0	20,7
Португалія	25,7	26,8	28,5	8,0	8,8	9,0	23,1	24,0	22,5
Румунія	36,7	33,3	32,2	11,1	9,3	8,8	19,1	18,7	18,4
Словаччина	41,5	41,1	43,7	14,1	12,0	12,3	20,0	17,2	15,8
Словенія	38,1	37,7	40,1	14,2	14,0	15,2	23,1	23,2	22,8
Угорщина	33,4	34,0	31,9	13,3	13,7	12,0	26,5	26,6	25,7
Фінляндія	25,2	28,0	29,8	11,9	12,0	12,5	35,3	30,9	29,6
Франція	36,5	37,7	39,3	16,1	16,3	16,7	28,1	26,9	25,8
Чехія	44,4	45,1	45,2	15,0	15,5	15,3	18,8	18,9	18,5
Швеція	24,2	18,2	18,1	12,5	8,4	8,3	39,0	38,0	37,5
ЄС-27	30,5	29,7	31,1	11,2	10,7	10,9	25,8	25,9	24,7
ЄС-15	27,4	28,1	29,1	11,1	10,9	11,1	29,6	28,4	27,5
ЄС-12	34,4	31,7	33,7	11,2	10,5	10,7	21,1	22,8	21,1
Україна	32,1	33,4	37,0	8,8	12,4	12,8*	18,6	24,6	21,7**

*2011 р. – 12,3%.

**2011 р. – 24,5%.

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – Р. 180; структура податкового навантаження в Україні розрахована за даними Міністерства фінансів України.

Таблиця 3

Імпліцитні ставки податків на працю, капітал і споживання у країнах – членах ЄС і Україні

Країна	Ставки податків на працю		Ставки податків на капітал		Ставки податків на споживання	
	2000	2010	2000	2010	2000	2010
Бельгія	43,6	42,5	29,5	29,5	21,8	21,4
Болгарія	38,1	24,4	:	:	18,5	22,8
Чехія	41,2	39,0	18,7	16,7	18,8	21,1
Данія	41,0	34,8	36,0	:	33,4	31,5
Німеччина	39,1	37,4	27,0	20,7	19,2	19,8
Естонія	37,8	37,0	5,8	9,1	19,5	25,6
Ірландія	28,5	26,1	:	14,0	25,5	21,6
Греція	34,5	31,3	:	16,5	16,5	15,8
Іспанія	30,5	33,0	30,8	:	15,8	14,6
Франція	41,9	41,0	37,8	37,2	21,1	19,3
Італія	41,8	42,6	29,5	34,9	17,8	16,8
Кіпр	21,6	27,0	24,7	31,1	12,6	18,8
Латвія	36,7	32,5	11,5	7,4	18,7	17,3
Литва	41,2	31,7	7,1	6,8	18,0	18,2
Люксембург	29,9	32,0	:	:	23,0	27,3
Угорщина	41,4	39,4	18,5	17,5	27,2	27,2
Мальта	21,8	21,7	:	:	15,6	18,9
Нідерланди	35,0	36,9	20,0	12,5	23,8	27,0
Австрія	40,1	40,5	27,2	24,1	22,2	21,4
Польща	33,6	30,1	20,5	20,5	17,8	20,2
Португалія	22,3	23,4	31,6	30,7	18,2	17,4
Румунія	33,6	27,4	:	:	17,0	18,9
Словенія	37,6	35,0	17,2	22,5	23,3	24,1
Словаччина	36,3	32,0	22,9	15,9	21,7	17,7
Фінляндія	44,0	39,3	38,1	28,4	28,5	25,2
Швеція	46,8	39,0	42,7	34,9	26,3	28,1
Велика Британія	25,9	25,7	43,3	:	18,9	18,4
В середньому по країнах ЄС	35,8	33,4	26,3	23,4	20,8	21,3
В середньому по країнах ЄС-12	35,1	31,4	15,8	15,9	19,1	20,9
В середньому по країнах ЄС-15	36,3	35,0	31,8	25,3	22,1	21,7
Україна	29,8	34,7	26,0	17,7	16,1	19,8

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 256–258.

Згідно з даними табл. 3 з 2006 р. найвищою імпліцитною ставкою в Україні оподатковуються доходи від праці, найнижчою – доходи від капіталу. До 2006 р. споживання оподатковувалося за нижчою податковою ставкою, ніж капітал.

Серед країн – членів ЄС подібне співвідношення імпліцитних ставок різних груп податків характерне для ряду постсоціалістичних країн – Чехії, Естонії, Латвії, Литви, Угорщини, Словенії і Словаччини, а також для Ірландії і Нідерландів, що входять до групи ЄС-15. У Данії, Кіпрі, Португалії і Великій Британії найвищою імпліцитною ставкою оподатковуються доходи від капіталу.

В Україні імпліцитні ставки податків на працю є вищими, ніж у середньому в країнах – нових членах ЄС, проте дещо нижчими за середній рівень у розвинених країнах – членах ЄС.

В Україні у структурі податків на працю переважають платежі до державних позабюджетних фондів соціального спрямування (73,6% у 2010 р.).

Імпліцитна ставка податків на капітал в Україні є значно нижчою за її середній рівень у розвинених європейських країнах та вищою за середній рівень

у нових країнах – членах ЄС. Проте за останні 10 років розрив у ставках між Україною і країнами – новими членами ЄС значно зменшився: якщо у 2000 р. імпліцитна ставка податків на капітал в Україні на 10,2 в. п. перевищувала середню по країнах ЄС-12, то у 2010 р. розрив між ними становив лише 1,8 в. п. на користь України.

Усе зазначене дозволяє зробити такі висновки: 1) зростання податкового навантаження на українську економіку не могло не спричинити підвищення рівня її тінізації. Зокрема, за даними Мінекономіки, протягом 2004–2011 рр. він зріс із 28 до 34% ВВП; 2) зниження рівня імпліцитної ставки податків на капітал в Україні, здавалося б, повинно свідчити про створення достатньо сприятливих фіскальних умов для легальної підприємницької діяльності. Насправді, при оцінці таких умов необхідно брати до уваги не лише податкове навантаження на капітал, а й податкове навантаження на працю. Адже частина капіталу, залученого на розвиток підприємництва, спрямовується на оплату використання іншого фактора виробництва – праці, внаслідок чого на рівні окремого суб'єкта господарювання, що залучає обидва фактори вироб-

ництва, податкове навантаження на капітал доповнюється податковим навантаженням на працю, підвищуючи загальний рівень податкового навантаження на суб'єкта господарювання. Отже, зменшення рівня тінізації української економіки передбачає передусім зниження ставки ЄСВ.

Усвідомлюючи необхідність такого кроку на шляху детінізації української економіки далеко не всі українські вчені й урядовці погоджуються з можливістю його здійснення у найближчому майбутньому. Пов'язано це передусім з тим, що зниження ставки ЄСВ таїть у собі такі загрози:

- відсутність очікуваної реакції підприємницького середовища на її зниження;
- існування часового лагу між зміною ставки ЄСВ і зміною надходжень до Пенсійного фонду України.

Досвід Російській Федерації, де ставка єдиного соціального податку (ЄСП) з 01.01.2005 р. була знижена з 35,6 до 26%, показав, що її зниження дало позитивний ефект у вигляді зменшення рівня тінізації заробітної плати, наслідком чого стало зростання частки податку на доходи фізичних осіб у ВВП з 3,4% у 2004 р. до 4,3% у 2009 р., а частки ЄСП у ВВП – з 2% у 2005 р. до 2,5% у 2009 р. (табл. 4).

Проте, по-перше, частка податків і внесків на соціальні цілі у ВВП у 2009 р. так і не досягла рівня 2004 р.; по-друге, позитивні зміни у рівні надходжень відбувалися з лагом в один рік; по-третє, масштабної детінізації заробітної плати так і не сталося. Як наслідок, починаючи з 2005 р. дотації з федерального бюджету позабюджетним фондам на покриття дефіциту зросли більш ніж у 10 разів. Щодо Пенсійного фонду дисбаланс коштів набув найбільш критичних значень: якщо у 2004 р. ці дотації становили всього 6% видатків фонду, а решту забезпечували надходження ЄСП, то у 2006 р. ситуація принципово змінилася – вже 54% видатків фонду стали дотуватися з бюджету³⁴.

Зазначене свідчить про те, що зниження ставки ЄСВ повинно супроводжуватися запровадженням потужних тимчасових компенсаторів, про тимчасовий характер яких мають бути поінформовані платники податків у процесі масштабної роз'яснювальної кампанії. Крім того, кроки, які мають здійснити уряд і бізнес на шляху детінізації заробітної плати, повинні стати предметом взаємних домовленостей, формалізованих через укладання угоди між урядом і роботодавцями.

Аналіз шляхів вирішення проблеми компенсаторів зниження ставок платежів до соціальних фондів у зарубіжних країнах показав, що такими компенсаторами дедалі частіше виступають екологічні податки, в тому числі ресурсні й рентні платежі. Такі податки спричиняють так званий "подвійний дивіденд" (подвійну вигоду): зменшують

соціальні втрати від забруднення довкілля, а також дозволяють знизити ставки деформуючих податків (передусім податків на доходи) та соціальних платежів через використання додаткових надходжень від екологічних податків для компенсації втрат від зменшення таких платежів. Зміни в оподаткуванні, спрямовані на отримання подвійної вигоди, здійснювалися у процесі проведення так званих "зелених податкових реформ" у таких країнах, як Данія, Німеччина, Італія, Нідерланди, Велика Британія, Швеція, Фінляндія.

Крім екологічних податків для компенсації зниження ставок платежів до соціальних фондів у європейських країнах використовуються також податки на споживання. Зокрема, у Бельгії відбувається дискусія щодо підвищення стандартної ставки ПДВ із 21 до 22% у 2013 р. одночасно зі зниженням ставки соціальних платежів для роботодавців, яка у 2012 р. становила 24,8%. Ініціатори податкової реформи вважають, що такі заходи дадуть змогу підвищити конкурентоспроможність економіки країни, забезпечивши відновлення зростання ВВП³⁵.

У Франції також дискутується необхідність реформування ПДВ з січня 2014 р.: підвищення стандартної ставки податку з 19,6 до 20% та його зниженої ставки з 7 до 10%. Як і в Бельгії, зазначена реформа розглядається як "фіскальна компенсація" зниження навантаження соціальних платежів на роботодавців з метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки³⁶.

В Україні для компенсації зниження ставки ЄСВ можуть бути використані такі податки, як екологічний, плата за користування надрами, а також акцизний податок.

Про потенціал підвищення ставок екологічних платежів в Україні свідчить їхня частка у ВВП (крім екологічного податку, ці платежі включають: збір за спеціальне використання води, збір за спеціальне використання лісових ресурсів, плату за користування надрами, акцизний податок на вироблений бензин, акцизний податок на імпортований бензин, акцизний податок на вироблені нафтопродукти, акцизний податок на імпортовані нафтопродукти, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ), що становила 1,98% у 2010 р. і 1,88% у 2011 р.³⁷, тоді як у країнах ЄС-27 – у середньому 2,6% ВВП у 2010 р.³⁸

³⁵ International VAT services. Belgium [Електронний ресурс]. – Доступний з: <<http://www.tmf-vat.com>>.

³⁶ International VAT services. France [Електронний ресурс]. – Доступний з: <<http://www.tmf-vat.com>>

³⁷ Розраховано за даними Міністерства фінансів України.

³⁸ Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2012 edition. – P. 325.

³⁴ Налоговая политика. Теория и практика : учебник для магистрантов / [И.А. Майбуков и др.] ; под ред. И.А. Майбукова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 165.

Надходження до консолідованого бюджету РФ у 2004–2010 рр.

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Податки і внески на соціальні цілі, млрд руб.	1167,3	1178,1	1441,3	1980,8	2113,2	2300,5	-
у т.ч. ЄСП	-	436,5	614,2	782,5	811,9	976,0	45,7
страхові внески на обов'язкове соціальне страхування		-	-	-	-	-	2477,1
Податок на доходи фізичних осіб, млрд руб.	574,5	707,1	930,4	1266,6	1666,3	1665,8	1790,5
ВВП, млрд руб.	17048,0	21609,8	26917,2	33247,5	41276,8	38786,4	44939,2
Частка податків і внесків на соціальні цілі у ВВП, %	6,8	5,5	5,4	6,0	5,1	5,9	
у т.ч. ЄСП	-	2,0	2,3	2,4	2,0	2,5	0,1
страхові внески на обов'язкове соціальне страхування	-	-	-	-	-	-	5,5
Частка податку на доходи фізичних осіб у ВВП, %	3,4	3,3	3,5	3,8	4,0	4,3	4,0

Джерело: складено і розраховано за даними: Российский статистический ежегодник. – М. : Росстат, 2011. – С. 307, 577–578.

Проведене на замовлення Академії фінансового управління дослідження ефективності вилучення в Україні природної ренти за допомогою справляння ресурсних і рентних платежів, метою якого було визначення шляхів повнішого вилучення державою обсягів створеної на видобувних підприємствах природної ренти, показало, що сумарний обсяг недоплат до бюджету природної ренти за 2006–2011 рр. становив 77,9 млрд грн, у тому числі підприємствами, що видобувають корисні копалини інші, ніж паливно-енергетичні, – 57,7 млрд грн, а підприємствами, що видобувають вугледодні – 20,2 млрд грн. З урахуванням того, що загальний обсяг доходів бюджету від природної ренти становив за цей період 68,5 млрд грн, виявлено, що доходи від природної ренти розподілялися між власниками видобувних підприємств та державою у пропорції 52:46. Це свідчить про резерви підвищення ставок плати за користування надрами та значний потенціал її використання для компенсації зниження ставки ЄСВ.

2. Розгалужена система податкових пільг

Одним із факторів тінізації економіки є податкові пільги, оскільки вони використовуються як інструмент уникнення податків, надають отримувачам пільг переваги в конкурентній боротьбі, спонукаючи суб'єктів господарювання, позбавлених пільг, шукати інші способи зменшення податкових зобов'язань, у тому числі ухилитися від сплати податків з метою покращення своїх конкурентних позицій.

Податкові пільги призводять до таких самих наслідків для доходів бюджету, як і тінізація економіки, – породжують їхні втрати. Про масштаби та динаміку останніх свідчить табл. 5.

За даними табл., втрати бюджету від надання податкових пільг по трьох податках за 2004–2011 рр. збільшились у 4,8 раза, при цьому такий темп їх зростання, як у 2011 р. порівняно з 2010 р.

(162,7%), не спостерігався в жодному з попередніх років. Найдинамічнішими були втрати бюджету від надання пільг з податку на прибуток підприємств, які виросли за 2004–2011 рр. у 14,3 раза, в тому числі у 2011 р. порівняно з 2010 р. – у 7,3 раза. Найменше зростання продемонстрували втрати від пільг з ПДВ – відповідно у 3,8 раза і на 21,6%. Втрати від пільг з акцизного податку за 2004–2011 рр. виросли у 4,7 раза, проте у 2011 р. вони характеризувалися рекордним темпом зростання – 251387,5%, збільшившись із 0,8 млн до 2011,1 млн грн.

Отже, з ухваленням Податкового кодексу деформації конкурентного середовища, зумовлені пільговим оподаткуванням, передусім наданням галузевих податкових пільг, поглибилися, що призвело до посилення мотивації до тінізації підприємницької діяльності. Таким чином, позитивний ефект від заходів, спрямованих на зменшення масштабів ухилення від сплати податків і тінізації економіки, було значною мірою нівельовано за рахунок розширення системи податкових пільг, що свідчить про непослідовність податкової політики в Україні щодо реалізації цілей протидії тінювій економіці.

Для їхньої реалізації, на нашу думку, необхідно:

– переглянути систему податкових пільг на основі відмови від галузевих податкових пільг і запровадити замість них інвестиційну податкову знижку, право на яку матимуть усі суб'єкти господарювання, що здійснюватимуть інвестиції та відповідатимуть встановленим вимогам. Зазначені заходи сприятимуть встановленню податкової справедливості для відновлення рівних умов конкуренції в економіці України;

– запровадити державне управління процесами надання, використання і скасування податкових пільг. З цієї метою необхідно віднести податкові

Втрати бюджету від надання податкових пільг

Вид податку	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Податок на прибуток підприємств, млн. грн	1075,5	424,4	740,4	1056,3	1674,9	1995,6	2 097,5	15 409,6
Темп зростання, %		39,5	174,5	142,7	158,6	119,1	105,1	734,7
Податок на додану вартість, млн. грн	10800,6	11513,4	12537,4	15969,5	20593,9	25517,5	34 039,6	41 375,7
Темп росту, %		106,6	108,9	127,4	129,0	123,9	133,4	121,6
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), млн. грн	424,4	136,8	0,5	1,1	0,7	0,3	0,8	2 011,1
Темп зростання, %		32,2	0,4	2,2	63,6	42,9	266,7	251387,5
Всього, млн. грн	12300,5	12074,6	13278,3	17026,9	22269,5	27513,4	36137,9	58796,4
Темп росту, %		98,2	110,0	128,2	130,8	123,5	131,3	162,7

Джерело: розраховано за даними ДПА України за відповідні роки.

пільги до складу видатків державного бюджету. Їхній облік поряд із прямими бюджетними видатками дозволить оцінювати загальну суму державних видатків (державних субсидій), що надаються прямими і непрямими методами, отже – загальну суму державної підтримки окремих видів діяльності й окремих груп платників податків. Крім зазначеного, метою застосування єдиного підходу до аналізу податкових пільг і бюджетних видатків є: забезпечення відповідальнішого ставлення до надання податкових пільг – оприлюднення причин і умов їхнього надання, очікуваного результату використання; здійснення порівняльного аналізу ефективності податкових і бюджетних видатків як передумови для вибору найбільш доцільного способу державної підтримки певних видів діяльності і суб'єктів господарювання;

– запровадити постійний контроль і моніторинг за використанням податкових пільг;

– забезпечити оприлюднення звітів ДПА України про втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг.

Контроль за використанням діючих пільг повинен дати поштовх зміні підходів до їхнього запровадження. Необхідно зробити правилом, що введенню пільг для окремих видів діяльності (у разі якщо такі спроби продовжуватимуться) повинне передувати обговорення економічного стану відповідної галузі, визначення проблем, для вирішення яких пропонується ввести податкові пільги, мети й умов їхнього надання, очікуваного результату (економічного, соціального, фіскального) від їх використання. Це не тільки підвищить обґрунтованість надання податкових пільг, але й стане чинником, що обмежить розширення їхнього переліку, а також полегшить подальший контроль за ефективністю використання.