

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

МАРШАЛОК ТАРАС ЯРОСЛАВОВИЧ

УДК 336.221.26

**ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧА ПАРАДИГМА ПОДАТКОВОГО
НАВАНТАЖЕННЯ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Науковий керівник:

Крисоватий Андрій Ігорович,

доктор економічних наук,

професор

ТЕРНОПІЛЬ – 2011

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧОЇ ПАРАДИГМИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	11
1.1. Дивергенція природи податкового навантаження.....	11
1.2. Концептуалізація суб'єктивізму фіскально-регулюючих аспектів податкових відносин	25
1.3. Теоретичні та історичні аспекти перекладання податків	44
Висновки до розділу 1	64
РОЗДІЛ 2 СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ СКЛАДОВОЇ ТА РЕГУЛЮЮЧОЇ КОМПОНЕНТИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ	67
2.1. Особливості використання макроекономічних показників при визначенні податкового навантаження	67
2.2. Фіскально-регулююча складова податків при визначенні податкового навантаження	82
2.3. Фіскальні межі податкової експансії держави.....	97
2.4. Прагматизм реалізації критеріїв податкової політики в Україні...	115
Висновки до розділу 2	131
РОЗДІЛ 3 УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ВПЛИВУ В КОНТЕКСТІ ЕФЕКТИВНОГО РОЗПОДІЛУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ	135
3.1. Моніторинг перекладання податкового тягаря з використанням економіко-математичного моделювання.....	135
3.2. Вектори оптимізації податкового навантаження	153
3.3. Шляхи удосконалення загальнодержавних методик визначення впливу податків на платників.....	163
Висновки до розділу 3	181
ВИСНОВКИ	183
ДОДАТКИ	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	228

ВСТУП

Актуальність теми. Важливою складовою функціонування держави є збалансованість її фінансово-економічної політики та синергетичне поєднання всіх фіскальних і монетарних елементів. Фіскальна політика найбільше залежить від ефективної податкової політики та збалансованої податкової системи. Скоординована діяльність законодавчих, виконавчих і контролюючих органів та обрана податкова доктрина – це складові, від яких залежить рівень забезпеченості держави необхідними ресурсами. Водночас сучасні вітчизняні реалії у сфері оподаткування свідчать про те, що розподіл податкового навантаження між суб'єктами податкових відносин відбувається неефективно. Нерівномірний розподіл податкових платежів, неоднакові підходи в оподаткуванні й використання податкових пільг і преференцій для різних категорій платників створюють неоднозначні умови щодо ведення господарської діяльності. Високий рівень податкового втручання в діяльність суб'єктів господарювання спричинює створення нестійкої економічної ситуації, ведення недієвої соціальної та інвестиційної політики і виникнення тіньової економіки в державі.

Для України набувають актуальності проблеми, пов'язані з нерівномірним розподілом податкового навантаження як на макро-, так і на мікрорівні (між суб'єктами господарювання). Значні зміни у податковому законодавстві та численні реформи у сфері адміністрування податків не привели до рівномірного, справедливого оподаткування доходів, майна і споживання. Вказані дисбаланси призводять до зниження конкурентоспроможності України порівняно з іншими країнами та падіння виробничої активності, споживання і заощадження. Водночас через ці проблеми виникає фіскальна нестабільність та досі залишається несформованою фінансова база для забезпечення умов економічного зростання у країні.

У процесі теоретичних і практичних досліджень у сфері оподаткування вітчизняні й зарубіжні вчені-фінансисти зробили значний науковий внесок у формування ефективної податкової політики на рівні країни та у світовому просторі. Концептуальні основи оподаткування заклали у своїх працях А. Вагнер, К. Віксель, Ф. Дженкін, Б. Дітман, А. Ісаєв, Н. Канар, Ф. Кене, І. Кулішер, Ф. Лассаль, Дж. Локк, Р. Майер, Ф. Нітті, П. Прудон, К.-Г. Рау, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сей, Ж.-С. де Сімонді, А. Сміт, В. Твердохлебов, А. Тюрго, А. Харбергер, А. Шеффле, Л. Штейн. Серед сучасних науковців, які вивчали проблеми податкового навантаження, варто звернути особливу увагу на дослідження В. Андрущенка, Е. Балацького, М. Білика, В. Буряковського, В. Захожая, І. Золотько, Ю. Іванова, А. Крисоватого, Я. Литвиненка, І. Майбурова, П. Мельника, О. Найденка, С. Паранчука, В. Пушкарьової, В. Савченка, А. Соколовської, Л. Тарангул, С. Юрія. Однак потребують подальшого дослідження питання визначення фіскально-регулюючої парадигми податкового навантаження, справедливого розподілу податкового тягаря, розрахунку оптимальної величини податків на загальнодержавному рівні та їхнього розподілу між платниками податків.

Актуальність, недостатнє вивчення окресленої проблеми у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, її теоретична й практична значущість зумовили вибір теми дисертації, мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація є складовою держбюджетних науково-дослідних робіт, що виконує кафедра податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету на тему «Стратегічні орієнтири формування і реалізації фіскальної політики України» (державний реєстраційний номер 0106U000521). В межах цієї теми автор розробив теоретичні підходи і рекомендації щодо вдосконалення податкової політики

та податкової системи в напрямку ефективного розподілу податкового навантаження, перекладання податків, моделювання процесів їхнього впливу на державу і платників.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є формування теоретико-методологічних основ фіскально-регулюючої парадигми податкового навантаження та обґрунтування основних шляхів його ефективного розподілу. Відповідно до визначеної мети у дисертації вирішуються такі завдання:

- розкрити зміст поняття «податкове навантаження», «рівень оподаткування», «податковий тягар» і «податкомісткість», дослідити методи впливу податків на економіку та суб'єктів господарювання;

- розглянути теоретико-організаційні засади справляння податків у контексті справедливого розподілу та перекладання податкового навантаження;

- проаналізувати результативність використання макроекономічних показників при визначенні податкового коефіцієнта, податкового навантаження і податкового тягаря;

- дослідити ефективність справляння податків за категоріями використання податкових баз та визначити дію податків на власників капіталу, працівників і споживачів;

- оцінити результативність дій держави в напрямку планування та реалізації фіскальної політики щодо економічно обґрунтованого податкового навантаження;

- встановити рівень взаємозв'язку при розподілі податкових платежів між державою, виробниками, працівниками і споживачами суспільних благ через застосування критеріїв фіскальної політики;

- розробити методіку визначення розподілу податкового навантаження та перекладання податків в Україні з використанням економіко-математичних моделей;

- окреслити напрямки оптимізації податкового навантаження;
- обґрунтувати ефективність використання й удосконалити методи визначення податкового навантаження в Україні.

Об'єктом дослідження є формування та розподіл податкового навантаження в державі.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних і прикладних засад фіскально-регулюючої парадигми податкового навантаження.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційної роботи формують діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до вивчення податкового навантаження. У дослідженні використано: а) семантичний аналіз, методи індукції і дедукції, загального та конкретного – при визначенні понятійного апарату податкового навантаження, рівня оподаткування, податкового тягара і податкомісткості; б) історичний метод – при вивченні еволюції оподаткування та підходів до перекладання податків; в) метод наукової абстракції, статистичних прийомів групування, динамічних порівнянь, графічного зображення, коефіцієнтний – при аналізі вітчизняної практики реалізації податкової політики, використання податків та визначення податкового навантаження; г) методи аналізу і синтезу, динамічних порівнянь та формалізації – при встановленні фіскальних взаємозв'язків між державою, платниками податків і громадянами; д) методи економіко-математичного моделювання – при з'ясуванні впливу податкових надходжень, виробництва та споживання на податкове навантаження і перекладання податкового тягара.

Теоретичну основу дослідження становлять праці класиків фінансової науки, дослідження зарубіжних та українських вчених у сфері фінансів і оподаткування.

Інформаційною основою дисертації є нормативно-правові акти з питань оподаткування, матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України та Державної податкової служби України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у поглибленні теоретико-методологічних засад формування податкового навантаження і його розподілу з урахуванням інтересів усіх суб'єктів податкових відносин. Зокрема:

вперше:

– розроблено підхід до трактування поняття «податкове навантаження», що базується на поєднанні його кількісної та якісної характеристик. Узагальнено поняття «рівень оподаткування», і «податковий тягар», на основі чого стає можливим здійснення диверсифікації інструментів та показників ефективного впливу податків, межі такого впливу на економіку й обчислення сукупного податкового навантаження і податкового навантаження за окремими податками;

удосконалено:

– методичний підхід до визначення податкового коефіцієнта з обґрунтуванням пріоритетності використання валової доданої вартості замість валового внутрішнього продукту. На відміну від існуючих, запропонований підхід більш ґрунтовно характеризує межі податкового впливу держави на економіку та дає змогу коректно визначати його у кількісному вимірі;

– напрямки проведення податкової політики шляхом узгодження прогнозування податкових надходжень і макроекономічних показників з метою запобігання виникненню дисбалансів при визначенні номінального та фактичного податкового навантаження;

– організаційний механізм дослідження процесу перекладання податків шляхом побудови економіко-математичної моделі, що базується на визначенні впливу виробництва, споживання і податкових надходжень на розподіл податкового навантаження;

набули подальшого розвитку:

– теоретичні підходи до визначення залежності між податковими платежами, валовим внутрішнім продуктом та валовою доданою вартістю, що ґрунтуються на розрахунку коефіцієнтів еластичності як комплексних величин і дають змогу виявити залежності й тенденції, які можуть бути використані у майбутньому при зміні векторів оподаткування і проведенні податкових реформ;

– методи оцінювання податкового навантаження на суб'єкта господарювання та встановлення фіскальних меж податкового коефіцієнта на основі поєднання різних чинників виробничого процесу.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що теоретико-методологічні основи, висновки і практичні рекомендації можуть використовуватись у ДПА України й інших органах державної влади у процесі вдосконалення податкового законодавства і нормативно-правової бази для формування відносин між платниками податків та державою щодо сплати податків.

Окремі наукові результати дисертації використовуються у роботі Головного управління економіки Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 01/1-862 від 27.09.2010 р.), Державної податкової адміністрації у Волинській області (довідка № 5026/10/13-021 від 29.10.2010 р.), а також у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-24/2011 від 21.09.2010 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є одноосібно виконаною науковою працею. Науково-практичні результати, висновки й пропозиції, відображені в дисертації та винесені на захист, автор одержав самостійно, і вони є його науковим здобутком.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення, результати та пропозиції дисертаційної роботи апробовані на науково-практичних конференціях, зокрема на: II Міжнародній науково-практичній

конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 24 – 25 лютого 2005 р.), V Міжрегіональній науково-практичній конференції «Оподаткування в промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку» (м. Донецьк, 18 листопада 2005 р.), III Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 24 – 25 лютого 2006 р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції «Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України» (м. Харків, 29 – 30 листопада 2006 р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 22 – 23 лютого 2007 р.), I Міжнародній науково-практичній конференції «Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки» (м. Тернопіль, 24 – 26 жовтня 2007 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Фінансові ринки та інститути» (м. Харків, 7 – 8 грудня 2007 р.), V Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 22 – 23 лютого 2008 р.), VI Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 26 – 27 лютого 2009 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальные проблемы налоговой политики» (м. Єкатеринбург, 17 квітня 2009 р.), Міжнародній науково-практичній конференції «Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін» (м. Тернопіль, 22 – 23 жовтня 2009 р.), II Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми податкової політики» (м. Харків, 16 квітня 2010 р.).

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 18 наукових працях, з яких 5 публікацій – у наукових фахових виданнях (3 д. а.), 13 – в інших виданнях (2,5 д. а.). Загальний обсяг публікацій становить 5,5 д. а., з яких автору належить 4,8 д. а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків і списку використаних джерел. Обсяг основного тексту становить 186 сторінок. У роботі вміщено 37 таблиць на 37 сторінках, 28 рисунків на 28 сторінках, 29 додатків займають 40 сторінок. Список використаних джерел налічує 176 позицій на 22 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧОЇ ПАРАДИГМИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

1.1. Дивергенція природи податкового навантаження

Вектори оподаткування, спрямованість податкової політики є визначальними чинниками при оцінюванні ефективного перерозподілу фінансових потоків країни. Найактуальнішим при вивченні та дослідженні податкової політики залишається вплив податків на суб'єктів економічних відносин. Загалом окреслену проблему потрібно розглядати як можливість держави встановити таке оподаткування, яке дало б змогу врахувати інтереси всіх суб'єктів бюджетного процесу (держави, платників податків і громадян як користувачів суспільних благ, що фінансуються з бюджетів України).

Процес установаження оптимального оподаткування потрібно розглядати через призму парадигми податкового тягаря, рівня оподаткування та податкового навантаження. Парадигма – приклад взятий для доказу чи порівняння [12]. Використовуючи різноманітні наукові підходи, охарактеризуємо суть податкового навантаження, підходи до його визначення і взаємозв'язок податкового навантаження з іншими складовими податкової політики. Психологія платника податку є такою, що йому нецікаво знати загальний рівень оподаткування чи податкове навантаження на економіку. Важливими для нього є його дохід чи прибуток, можливість заощаджувати, а також знання того, яку суму прибутку чи доходу потрібно сплатити у вигляді податку і яку величину суспільних благ можна отримати

від держави. Саме тому через призму окресленої проблеми держава має забезпечити такий рівень податкового впливу, який здатний задовольнити нормальне існування платника або хоча б не зашкодити цьому. Незважаючи на те, що платник перебуває осторонь проблеми податкового навантаження та податкового впливу на макrorівні, держава має створити такі умови розподілу податків між платниками, які дали б змогу ефективно взаємодіяти при здійсненні державної фінансової політики.

Проблема розуміння суті понять «податкове навантаження», «рівень оподаткування» та «податковий тягар», а також дивергенція їх природи (різноманітних поглядів щодо розуміння суті) є абсолютно актуальною при вивченні процесу оподаткування. Кожна країна унікальна з позиції побудови податкової системи. Зважаючи на ментальні та культурні традиції, на економічний рівень розвитку, державний устрій, створюється неоднакове підґрунтя для здійснення податкової політики та побудови податкової системи. Ефективною може бути податкова система як із високими податками, так і з незначним податковим впливом на платників. З огляду на це величина податкового навантаження, його ефективний розподіл є важливими питаннями при дослідженні процесів оподаткування. Значною проблемою є неоднозначність у механізмах визначення цих показників. Досі невироблено єдиного підходу до розрахунку впливу податкових платежів на економіку.

Зокрема, питанням податкового навантаження, рівня оподаткування та податкового тягара присвячена велика кількість наукових праць як вітчизняних, так і зарубіжних учених. Проте донині в науковій термінології наявні розбіжності щодо їхнього трактування, інколи різні поняття можуть ототожнювати (дод. А). Для глибшого розуміння суті цієї проблеми та запобігання подальших неточностей проаналізуємо походження та значення термінів «рівень», «навантаження» і «тягар», які є різними.

Якщо звернутися до словників, то видно, що рівень, тягар та навантаження є неоднаковими поняттями. У «Великому тлумачному словнику української мови за редакцією В. Бусела термін «рівень» трактується таким чином: Рівень – це умовна горизонтальна лінія або площина, що є межею висоти, яку має або на якій міститься хто-, що-небудь; або міра величини, розвитку, значущості чогось; ступінь якості, величина і т. ін., досягнуті у чому-небудь [14, с. 1223].

В іншому словнику подано таке тлумачення поняття «рівень»: піднятися (підійнятися, піднестися і т. ін.) на рівень (до рівня) когось, чогось; ставати таким, як хтось інший у чому-небудь [9].

Вживаючи термін «рівень оподаткування», потрібно зіставляти стан розвитку податкової системи, податків і механізмів оподаткування різних країн чи окремих регіонів. Підтвердженням цього припущення є висловлювання К. Чу, Х. Давуді та С. Гупта про те, що порівняння певних елементів податків між різними країнами дає змогу визначити рівень оподаткування. Зокрема, це стосується зіставлення ставок податків. До таких розрахунків вводять податок на додану вартість, акцизний збір, податок на прибуток, податок на майно, мито, прибуткові податки з населення [10]. У цих порівняннях застосовують максимальну ставку податків, що, на думку виконавців цих розрахунків, дає змогу оцінити рівень оподаткування загалом.

З огляду на це стверджуємо, що рівень оподаткування слід розглядати на основі порівняння податкових систем інших країн і територій. Це свідчить лише про особливості оподаткування та подібність з іншими податковими системами.

Рівень оподаткування не може бути індикатором, що вказує на причини впливу податків на економічні процеси, і жодним чином не може забезпечити прогнозування наслідків. Як уже було зазначено, рівень оподаткування можна оцінювати лише на основі порівняння процесів

оподаткування різних країн чи територій. Отже, рівень оподаткування не варто трактувати як окремо визначену абсолютну величину оскільки таке твердження буде помилковим. На нашу думку, цей показник є якісним. Так, в економічних працях містяться наукові результати, що підтверджують нашу гіпотезу, хоча рівень оподаткування вчені часто трактують як величину, аналогічну до податкового коефіцієнта (кількісний показник, що відображає відношення сукупних податкових надходжень до валового внутрішнього продукту). Це трактування поняття «рівень оподаткування», на наш погляд є неправильним, оскільки суперечить значенню терміна «рівень» [11, с. 8].

Проаналізувавши різні визначення поняття «рівень», охарактеризуємо термін «рівень оподаткування».

Рівень оподаткування – це якісний показник, що відображає стан податкової системи щодо податкових систем інших країн чи територій.

В економічній теорії та практиці, крім поняття «рівень оподаткування», активно використовують терміни «податкове навантаження» та «податковий тягар»

Водночас у науковій літературі гостро дискутується питання визначення податкового навантаження та податкового тягаря. Проте через обмежену кількість досліджень у цьому напрямку, а також переважання емпіричних підходів у вітчизняній фінансовій науці поняття «податкове навантаження» та «податковий тягар» є недостатньо вивченими і суперечливими щодо трактування.

У «Глумачному словнику української мови» термін «навантаження» означений як те, чим хто-, що-небудь навантажується; сукупність чинників, що впливають на об'єкт (систему, пристрій); а граничне навантаження характеризується як навантаження, за якого показник безвідмовності технічного виробу досягає встановленої межі [12].

За «Тлумачним словником Даля», навантаження – це процес або дія з наповнення чого-небудь чимось [13].

Аналізуючи поняття «навантаження», доходимо висновку, що ця категорія вказує на певні дії чинників і показників, які впливають на об'єкт. Здійснюючи постійне навантаження, можна досягти його критичного значення, за якого вплив певних чинників стає настільки значним, що подальше втручання в систему може призвести до її руйнування або загибелі. В науці це поняття називають «граничне навантаження» [14, с. 703].

Якщо навантаження характеризується дією певних чинників, які впливають на процес або зумовлюють виникнення певного результату, то тягар є безпосереднім чинником, котрий створює навантаження. У «Великому тлумачному словнику української мови» термін «тягар» потрактовано як вагу, велику вагу, важкий вантаж, важку ношу [14, с. 1489].

Варто погодитися, що два поняття мають негативний підтекст, оскільки створюють певні незручності щодо дії чи явища. Зауважимо, що такі самі висновки щодо цього питання подає у наукових працях А. Соколовська [11, с. 4]

Отже, аналізуючи наведені дефініції, можна зробити висновок, що навантаження виявляється лише в дії до, чи щодо певних чинників, якими є тягар, що забезпечує процес навантаження. Дотримуючись наведеної логіки, охарактеризуємо поняття «податкове навантаження» та «податковий тягар».

У науковій літературі наявними є ситуації неправильного трактування суджень, що спричиняє виникнення проблем і призводить до необ'єктивного їхнього вирішення. Для прикладу, показник податкового навантаження ототожнюють із податковим коефіцієнтом. В нашому розумінні податковий коефіцієнт є кількісним вираженням податкового навантаження. Отже, *податкове навантаження – це якісний показник, що виражається через вплив податків на фінансово-господарські процеси суб'єктів*

господарювання і економіку загалом, проте його кількісну ознаку характеризує частка податкових надходжень у валовій доданій вартості або валовому внутрішньому продукті, або фактично-сплачене платником податкове зобов'язання в окремих звітних результатах господарської діяльності.

У науковій літературі показник податкового навантаження трактується неоднозначно, що часто призводить до неправильного розуміння суті цього поняття. Терміни «податкове навантаження» та «податковий тягар» нерідко ототожнюють, що не відповідає дійсності. Такі помилки виникають, зокрема, через проблему перекладу та неправильне розуміння цих понять. «Податкове навантаження» і «податковий тягар» англійською мовою відповідно означають «tax loading» та «tax load». Отже, податкове навантаження є похідним від податкового тягара і вказує на дію певних інструментів щодо чогось; у нашому разі податки є тими інструментами, за допомогою яких здійснюють дію в напрямку економіки чи суспільства [15, с. 414]. В англійських наукових джерелах прийнято вживати термін «податковий тягар» і не приділено уваги поняттю, що вказує на причину чи дію, – «податкове навантаження».

Таким чином, доходимо висновку, що науковці, характеризуючи терміни «податкове навантаження» і «податковий тягар», не надають належної уваги відмінностям між ними і часто ототожнюють їхні значення. Відповідно вказані поняття здебільшого не розмежовуються, а вживаються як тотожні.

У зарубіжній науковій літературі термін «податковий тягар» (англ. «tax burden», «tax load») характеризують як сукупні затрати в економіці, спрямовані на сплату податків, що охоплюють не тільки суму реально зібраних податків і податкових платежів, а й додаткові витрати, пов'язані з виконанням законів і правил щодо розрахунку й сплати цих податків («compliance cost»). Ці витрати містять затрати на додатковий

бухгалтерський облік, котрий ведуть через необхідність сплачувати податки, а також додаткові витрати бухгалтерського обліку на схеми ухилення від сплати податків.

За «Оксфордським тлумачним словником», податковий тягар – це сума податку, яку сплачує фізична чи юридична особа [15, с. 414].

Отже, наведені трактування поняття «податковий тягар, подані у зарубіжних наукових джерелах, є близькими до істинних і фактично точно відображають категорію «тягар», хоча тлумачення цього терміна в «Оксфордському тлумачному словнику» вважаємо неповним, тому базуватися лише на цьому визначенні недоцільно.

У вітчизняних наукових джерелах більш поширеним є поняття «податкове навантаження», а не «податковий тягар». Причиною цього є те, що в українській мові термін «тягар» має негативний підтекст, тому це поняття найбільше вживають у випадках, котрі характеризують податки як негативне явище, що тільки перешкоджає конструктивному розвитку економічних процесів. Суть терміна «навантаження» свідчить про його певні позитивні якості, тому в науковому лексиконі найчастіше вживають поняття «податкове навантаження».

Розглядаючи вплив податків на суспільні процеси, науковці переважно використовують поняття «податкове навантаження», яке трактують відповідним чином.

У «Бізнес словнику» визначено, що податкове навантаження сукупне (рус. «нагрузка налоговая совокупная») – це розрахована сукупна маса грошей, яку інвестор, який реалізовує інвестиційний проект, має сплатити у перший день фінансування цього проекту у вигляді ввізних митних платежів, податків (окрім податку на додану вартість, акцизних податків) і внесків у позабюджетні фонди (крім пенсійного) [16].

У колективній монографії за редакцією Ю. Іванова податкове навантаження науковці розглядають на рівні держави як співвідношення

суми податкових платежів та сукупного національного продукту [17, с. 150]. Податкове навантаження – це показник, що характеризує частку нарахованих податків і зборів, які платник податків має сплатити для поповнення дохідної частини бюджету різних рівнів [17, с. 151].

О. Найденко вважає, що податкове навантаження – це показник, який характеризує частку нарахованих податків та зборів, які платник податків має платити для поповнення дохідної частини бюджету різних рівнів» [17, с. 165].

В. Савченко розглядає податкове навантаження як показник, що характеризує роль податків у житті суспільства, а його натуральний вираз визначає як співвідношення загальної суми податків і зборів до валового внутрішнього продукту» [18, с. 27].

У наведених визначеннях податкове навантаження трактується як кількісний показник, що відображає частку сплаченого податку в певному макроекономічному показникові – валовому внутрішньому продукті, національному продукті, у сукупних податкових надходженнях. На наш погляд, таке тлумачення не можна вважати абсолютно об'єктивним: податкове навантаження може бути відображене в кількісному вимірі лише через податковий коефіцієнт. Отже, показник податкового навантаження не слід трактувати як кількісний, оскільки похідною кількісною величиною є податковий коефіцієнт. На нашу думку, податкове навантаження слід розглядати як якісний показник, що відображає дію податкових чинників, що впливають на суспільно-економічні процеси.

Зазначену вище позицію відстоюють такі науковці, як В. Буряковський, В. Панськов, О. Врублевська, М. Романовський, А. Соколовська, які наголошують насамперед на якісній характеристиці поняття «податкове навантаження».

Так, зокрема, В. Панськов розглядає податкове навантаження як дію податків на економіку загалом [149, с. 9]. О. Врублевська та М. Романовський

визначають податкове навантаження як узагальнену дію податків, що вказує на частку вилучень у загальних доходах країни чи окремого платника [150, с. 29]. Більш ґрунтовне визначення податкового навантаження як якісного показника подає А. Соколовська. На думку вченої податкове навантаження (тягар) – це ефекти впливу податків на економіку загалом та платників, зокрема, що пов'язані з економічними обмеженнями, які виникають в результаті сплати податків і відволікання коштів від інших можливих напрямків їхнього використання [11, с. 5].

В. Буряковський зазначив, що : «...податки – частина національного доходу, яка отримує незалежну форму. Вона показує роль держави, ступінь її втручання в процес розподілу новоствореної вартості. Для того, щоб зрозуміти вплив податків на весь процес виробництва і руху капіталу, потрібно показати місце податків не тільки у національному доході, а й у валовому внутрішньому продукті, пов'язати процес руху податків із розширеним відтворенням цього продукту [19, с. 25]»¹.

Не погоджується з вищеподаними трактуваннями В. Андрущенко, який вважає, що «...сукупна податкова норма є мінливим серйозним фактором, який впливає на економічну ситуацію та соціальне самопочуття суспільства. Взагалі неможливо встановити стабільно визначену норму податкових надходжень у пропорції до валового національного продукту, універсальну для будь-якої держави у будь-який момент її існування [20, с. 156]»².

Таким чином, можна зробити висновок, що визначення, які ґрунтуються на якісній характеристиці, передбачають, що податкове навантаження – це узагальнена характеристика дій податкової системи

¹ Буряковський В. В Податки: [учбовий посібник] / В. В. Буряковський – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. — 481 с.

² Андрущенко В.Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: [монографія] / Володимир Леонідович Андрущенко – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.

держави, що відображає, як податки впливають на фінансовий стан платників податків або на народне господарство загалом.

Проте через різні підходи вчених до трактування змісту терміна «податкове навантаження» виникають значні суперечності щодо розуміння суті цього явища. Висновки, пов'язані з якісною характеристикою податкового навантаження, також не можна вважати єдино правильними, оскільки вони зводяться до оцінювання податкового навантаження через кількісний показник.

Варто вказати, що податкове навантаження не може бути оцінене без урахування витратної політики держави, а також боргових зобов'язань. Так, щодо цього П. Мельник стверджує, що оптимальний рівень податкового навантаження не можна розглядати без дослідження витрат держави. Інакше кажучи, критерій оптимального оподаткування слід застосовувати не лише до обсягу сукупних податкових надходжень, а й до витрат, що фінансують за їхній рахунок [21, с. 86].

Отже, визначення «податкове навантаження», «податковий тягар» та «рівень оподаткування» загалом зводяться до методик розрахунку кількісного показника. Значна кількість таких методик часто використовується при розв'язанні практичних завдань. Загалом механізми, що базуються на розрахунку кількісного показника, дають змогу констатувати числовий вираз впливу податків на певні види економічної діяльності. В економічній літературі показники відрізняються за сферою їхнього вираження та впливу на мікро- (на рівні підприємств) і макрорівні.

Найчастіше такі показники передбачають розрахунок співвідношення податкових надходжень до певного макропоказника [22, с. 89]:

- відношення податкових надходжень до валового внутрішнього продукту;
- відношення податкових надходжень до валової доданої вартості за галузями економіки;

– питомих податкових надходжень, що податкова служба мобілізувала в розрахунку на одну особу.

На рівні підприємства використовують показники, що характеризують вплив податків на фінансові результати цього суб'єкта господарювання. До цих показників належать такі:

- показник, що розраховують як частку нарахованого податку на прибуток підприємств до валового доходу, задекларованого цим суб'єктам господарювання [23];
- коефіцієнт як частка податків у доданій вартості, створеній на підприємстві;
- коефіцієнт, розрахований як співвідношення податкових зобов'язань до валових витрат.

Найчастіше із названих вище методик у теорії та практиці використовують податковий коефіцієнт (частку податкових платежів у валовому внутрішньому продукті); деякі науковці цей показник називають «усереднений показник податкового навантаження» [24, с. 67], що також можна взяти під сумнів.

Проаналізувавши наведені методи розрахунку кількісних показників, можна стверджувати, що вони не дають змоги повною мірою дослідити причини і наслідки впливу податків, оскільки є доволі спрощеними. З огляду на це вважаємо за необхідне розробити моделі, які дадуть можливість урахувати безпосередні причини впливу податків на економічні показники, а не лише констатувати частку податків у певних макроекономічних показниках чи фінансових результатах. Зазначимо, що крім перелічених методик, нині використовують більш ґрунтовні методи визначення впливу податків, зокрема, за допомогою виробничої функції Кобба–Дугласа, що базується на врахуванні трьох чинників – вартості основних фондів, праці й капіталу. Ця модель дає змогу врахувати вплив податків – податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та соціальних

платежів [25, с. 18]. Модель Кобба–Дугласа свідчить про вплив податкових платежів на фінансові результати підприємства і має такий вигляд:

$$Y = AK^\alpha \times L^\beta \quad (1.1)$$

де Y – обсяг виробництва;

A – розмірний коефіцієнт;

K – вартість основних фондів;

L – обсяг праці;

α, β – показники еластичності щодо капіталу і праці.

Пропонуємо показник податкового навантаження розраховувати також за допомогою виробничо-інституційної функції з використанням таких чинників: Y – ВВП, K – капіталу, L – праці, q – податкового навантаження, D – трендового показника, що безпосередньо залежить від часу, γ, α, b, n, m і статистичних параметрів за певні роки [26, с. 88]:

$$Y = \gamma DK^{(\alpha+bq)q} \times L^{(n+mq)q} \quad (1.2)$$

Наведена методика відображає залежність між випуском продукції та податковими навантаженнями.

Проаналізувавши вищеподані методи та методики, зазначимо, що вони розраховані загалом для визначення впливу податків і не можуть бути класифіковані як «податкове навантаження» та «податковий тягар». Ці показники лише свідчать про певні дії держави щодо впливу податків та податкових інструментів на економіку країни.

Отже, *показник податкового навантаження є децю ширшим поняттям і відображає не результат, а дію податкових чинників, якими є податки та податкові елементи (сукупно податковий тягар), що*

безпосередньо виявляється у впливі на суб'єкти господарювання, їхні фінансові результати на мікрорівні та економіку загалом.

Водночас зазначимо, що в економічній науці донині актуальною є проблема пошуку такої величини, яка б дала змогу найбільш точно оцінити макроекономічні величини податкового впливу в теоретичному і практичному вимірах.

Вивчаючи вплив податкової політики та податкової системи на певні соціально-економічні процеси, можна використовувати показник податкомісткості, який відображає співвідношення фактично сплачених податків і податкових платежів щодо бази оподаткування. Останньою може бути сукупна додана вартість, створена в країні, яку традиційно вважають джерелом сплати всіх податків. Похідними поняттями податкомісткості є показники місткості окремих податків чи податкомісткість в певних галузях економіки. Ці величини пропонуємо визначати як співвідношення фактично сплаченого податку до його податкової бази, або доданої вартості до фактично сплачених податків та податкових платежів у певній галузі.

Поняття «податкомісткість» трактується лише як мікроекономічний показник, що відображає частку сплачених податків у фінансовому результаті підприємства.

Податкомісткість – це показник ефективності податкової політики, що характеризує частку всіх податкових платежів підприємства, яка припадає на одиницю реалізованої продукції [27].

На практиці застосовують також розрахунок показника податкомісткості продажів, алгоритм обчислення якого базується на співвідношенні сукупних податкових витрат до обсягу реалізації [28]. На макроекономічному рівні показник податкомісткості не розраховується. Загалом термін «місткість» означає об'єм чого-небудь [14, с. 679]. На нашу думку, це поняття потрібно трактувати насамперед як абсолютний кількісний показник, що вказує на частку чогось у чомусь.

Відповідно термін «податкомісткість», необхідно розглядати як кількісний показник, що відображає частку (обсяг) податкових платежів у податковій базі, і цю частку можна виразити через джерело сплати податків (валову додану вартість або податкові бази окремих податків і податкових платежів).

Обґрунтовуючи вищеподане визначення, зазначимо, що не всі макроекономічні показники є абсолютно ефективними індикаторами. Насамперед слід вказати на валовий внутрішній продукт, який науковці традиційно використовують при дослідженні проблеми впливу податків. Згідно з практикою розрахунку ВВП, його структура охоплює непрямі чисті податки, які певною мірою не дають можливості об'єктивно оцінити перерозподіл податків в економіці [29, с. 434–435]. Отже, розраховуючи податковий коефіцієнт на основі валового внутрішнього продукту, не можна точно визначити частку податків в економіці країни, оскільки, як було зазначено, через недосконалість структури ВВП і механізмів його формування податки, введені в цей показник, не дають змоги отримати достовірне значення цього коефіцієнта. На наш погляд, у цьому разі більш доцільно використовувати показник валової доданої вартості, оскільки він відображає розвиток економіки, її структуру, тобто дає змогу визначення впливу податків на економіку (формула 1.3). Механізми розрахунку показників податкомісткості на макрорівні, за окремими податками та в окремих галузях такі:

$$ПМ = ПНС / ВДВ, \quad (1.3)$$

$$ПМ_{(оп)} = ПН_{(оп)} / БО_{(оп)}, \quad (1.4)$$

$$ПМ_{ог} = ПП_{(ог)} / ДВ_{(ог)}, \quad (1.5)$$

де ПМ – податкомісткість; ПМ_(оп) – податкомісткість окремого податку; ПМ_(ог) – податкомісткість галузі економіки; ПНС – податкові надходження сукупні; ВДВ – валова додана вартість; ПН_(оп) – податкові

надходження окремого податку; $BO_{(op)}$ – база оподаткування окремого податку; $ПП_{(or)}$ – податкові платежі, сплачені в певній галузі економіки; $ДВ_{(or)}$ – додана вартість, створена в певній аналізованій галузі економіки.

Запропоноване визначення податкомісткості вважаємо більш об'єктивним порівняно з податковим коефіцієнтом. Так, розраховуючи цей показник, можна більш точно обчислити частку податків в економіці. Зазначимо, що валовий внутрішній продукт містить, окрім створеного додаткового блага (доданої вартості), суми податкових платежів (непрямі чисті податки), що не дає змоги реально оцінити вплив податків на економіку чи її окремі галузі. Отже, можна стверджувати, що для розрахунку абсолютного впливу податкових платежів на економіку доцільно використовувати показник податкомісткості.

Підбиваючи підсумки, зауважимо, що визначення змісту понять «податкове навантаження», «рівень оподаткування» та «податковий тягар» нині є актуальним питанням, якому науковці приділяють значну увагу, оскільки неправильне розуміння цих понять інколи призводить до різного їхнього трактування та відповідно нечіткого вирішення проблеми впливу податків на платників зокрема та економічні процеси в країні загалом.

1.2. Концептуалізація суб'єктивізму фіскально-регулюючих аспектів податкових відносин

Будь-яка держава потребує певних ресурсів для виконання своїх функцій. Фінансові ресурси – приватні чи державні – дають змогу забезпечити суб'єкти держави необхідними умовами існування. Проблема руху фінансових ресурсів у країні полягає в нерівномірності їхнього створення та розподілу. В результаті історичного розвитку і традиційно

закріплених норм у країні формується переважно бідний, середній і багатий класи населення, які по-різному забезпечені ресурсами.

Держава як найбільш розвинута структурна одиниця має забезпечити ефективний розподіл фінансових ресурсів між тими, у кого їх надміру, і тими, хто їх найбільше потребує. Необхідність такого розподілу зумовлена тим, що певні потреби є колективними, їх не можна задовольняти щодо кожного суб'єкта або певної окремо визначеної групи громадян. Так, через неможливість згрупувати таких громадян держава централізовано надає їм певні блага і задовольняє їхні потреби. Забезпечити власні повноваження держава спроможна за допомогою фіскальної політики, яка передбачає перерозподіл фінансових ресурсів від їхніх власників до тих, хто їх потребує. Найбільш ефективним інструментом такого перерозподілу є податки та податкові платежі.

У процесі діалектики податкових відносин виникла проблема встановлення об'єктивності, визначення кількості та величини податків. Ці процеси виявляються через податкове навантаження в країні. Податкове навантаження та податковий тягар є проблемою багатьох наукових досліджень, а оптимальне оподаткування – дискусійною темою для будь-якого уряду і науковців. Зазначимо, що зроблена значна кількість спроб розрахувати та оцінити оптимальний вплив оподаткування, розробити справедливую систему оподаткування. Проте досі не вироблено єдиної концептуальної ідеї щодо справедливого оподаткування, яке здатне задовольнити всіх суб'єктів податкових відносин.

Донині відносини у сфері оподаткування повністю не досліджені. Немає єдиної думки щодо величини податків, структури податкових платежів. Не досягнуто консенсусу в питанні, які податки більш оптимальні – прогресивні чи пропорційні. Дискусійними є положення щодо рівномірності та загальності в оподаткуванні, величини та справедливого розподілу податкового навантаження. Зазначені проблеми є актуальними і

потребують термінового вирішення для досягнення справедливих відносин між державою та платниками в процесі справляння податків.

Проблема справедливого розподілу податкових платежів між суб'єктами оподаткування є дуже складною, оскільки полягає в узгодженості дій держави і платника, які мають різну мету. Податкове навантаження, з одного боку, для держави є джерелом проведення якісної фінансової політики, а для платника – обмеженням фінансової здатності. З іншого – через функцію перерозподілу податків держава компенсує частину податкових платежів у вигляді суспільних благ і витрат на економічні потреби.

З огляду на це вважаємо за необхідне ґрунтовно дослідити проблему оподаткування, зокрема узгодження інтересів держави та платників у процесі справедливого розподілу податкового навантаження. Дослідження базуватиметься на аналізі багатьох історичних підходів, що розробили представники різних наукових течій і шкіл.

Основоположник досконалого оподаткування А. Сміт зазначає, що «...податки мають бути справедливими, зокрема піддані держави повинні сплачувати податки відповідно до отриманих доходів [1, с. 425]»¹.

А. Вагнер, Г. Штейн і А. Шеффле значно доповнили вчення А. Сміта щодо справедливого оподаткування. Зокрема, А. Вагнер стверджував, що «...справедливість в оподаткованні асоціюється з дотриманням повноти та рівномірності оподаткування. Дотримання яких відповідно є першопричиною справедливості оподаткування [2, с. 25]»². Певні наукові постулати вченого були лише здогадками про реальний процес податкових відносин.

А. Шеффле в справедливості вбачав морально-етичну поведінку суб'єктів податкових відносин. Справедливість, на його думку, подібна до

¹ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Пер. з англ. – Книга 5. Про прибутки правителя або держави. – К.: Port-Royal, 2001. – С. 677

² Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / Исаева А. А. – Ярославль : Типо-литография Г. Фальк, 1885. – 174 с.

моралі та є ідеальним принципом, яким в оподаткуванні мають керуватися як податкові органи, так і платники податків, оскільки ця якість відображає етичну, державну, недержавну, та їхню економічну поведінку.

З іншого боку, відносини в оподаткуванні, зокрема справедливий розподіл податкового навантаження між суб'єктами оподаткування, завжди виявляються через суб'єктивні елементи – визначальну роль у них відіграють суб'єкти податкових відносин. Отже, держава змушена завжди керуватися інтересами платників і тих хто за допомогою перерозподільчих відносин користується благами від сплати податків. Суб'єктивізм в оподаткуванні виявляється винятково через можливість задовольнити потреби суб'єктів податкових відносин і зробити це задоволення найбільш ефективним.

Суб'єктивізм – поняття, що означає поворот до суб'єкта, тобто погляд на свідомість як на первинне, тоді як усе інше є формою, змістом або результатом творчості свідомості [151].

Суб'єктивізм як напрямок наукового дослідження в економіці характерний переважно для представників австрійської школи маржиналізму К. Менгера, О. фон Бем Баверка, Л. Мизеса та ін. Науковці стверджували, що корисність від отриманого блага виявляється винятково через здатність суб'єкта оцінити благо та отримати найбільше від нього користі [153]. Суб'єктивна мінова вартість – це здатність отримати певну кількість матеріального задоволення від обміну на певну річ [152, с. 119].

Досліджуючи природу податкових відносин, зазначимо, що при справедливому розподілі податного навантаження визначальну роль відіграє здатність держави створити такі умови, які найбільше спроможні задовольнити рівність, рівномірність і загальність при сплаті податків та можливість досягти найбільшої цінності при отриманні перерозподіленого податку у вигляді суспільного блага їхніми користувачами.

Зазначені постулати і міркування – це основа для розвитку теорії про справедливе оподаткування та податкове навантаження. Лише через морально-етичні якості оподаткування, що відповідають принципам повноти та рівномірного розподілу податкового тягаря, можна реалізувати засади справедливого розподілу податкового тягаря.

Досягти повноти та рівномірності можна багатьма способами і трактувати ці принципи можна по-різному. Суспільство, виховане на засадах рабовласницького ладу, сприймає принцип справедливості по-іншому, ніж те, що розвивається в умовах демократії та рівності. За різних державницьких організацій розуміння справедливості трактують та сприймають по-різному. Цінність від отриманого блага в різні періоди була неоднаковою і залежала від етапу розвитку суспільства.

Основи податкової справедливості, закладені класиками економічної науки, залишаються актуальними донині. А. Ісаєв щодо цього зазначав, що «...наука про справедливість в оподаткуванні має вирішувати такі наступні завдання, тобто відповісти на запитання: 1) хто має платити податки; 2) як досягнути вирівнювання при розподілі податків між платниками [2, с. 14]»¹.

Основні положення справедливого оподаткування та розподілу податкового тягаря зводяться насамперед до їхньої загальності та рівномірності. Часто зазначену проблему ототожнюють із питаннями сплати податків та їхнього розподілу. З огляду на це науковці мусять визначити, хто має платити податки, скільки та як їх необхідно перерозподіляти, як досягти загальної сплати податків і чи буде вона справедливою, оскільки це актуальні питання сьогодення.

За твердженнями А. Ісаєва, податки мають платити всі ті фізичні особи, які користуються вигодами від держави, а також ті юридичні особи, які отримують прибутки, котрі розподіляються між засновниками і власниками чи забезпечують задоволення інших потреб. Податкове

¹ Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / Исаева А. А. – Ярославль : Типо-литография Г. Фальк, 1885. – 174 с.

навантаження – це показник, що стосується всіх суб'єктів, котрі користуються суспільними благами та отримують дохід.

Це твердження відповідає сучасним постулатам оподаткування. Так, держава для фінансування суспільних потреб громадян мусить постійно поповнювати фінансові ресурси, значну частку яких становлять податкові платежі. Отже, між державою та громадянами діє своєрідний справедливий обмін. Проте водночас такі відносини не є еквівалентними стосовно кожного окремого платника. Держава через об'єктивні та суб'єктивні причини нездатна еквівалентно компенсувати податкове навантаження кожному суб'єктові оподаткування, оскільки вона неспроможна визначити, скільки окремому платникові потрібно надати суспільних благ, щоб досягти абсолютної еквівалентності між сплаченими податками та отриманими суспільними благами. Отже, вже при первинному перерозподілі виникає певна нерівномірність. Так, наприклад, сплативши менше податків, можна отримати значно більше суспільних благ.

Дискусійними, з одного боку, є положення щодо необхідності справляння податків з тих суб'єктів, які безпосередньо беруть участь у розподілі цих податків, забезпечують соціальний і культурний розвиток населення; осіб, які безпосередньо є суб'єктами, через котрих держава реалізовує власні функції. З іншого боку, слід визначити, чи варто створювати податкове навантаження на громадян, рівень доходів яких значно нижчий, ніж мінімальний ресурс для їхнього існування.

Зазначені проблеми залишаються нерозв'язаними, оскільки не вироблена єдина думка щодо можливості їхнього вирішення. Певною мірою було б справедливо звільняти від оподаткування юридичних і фізичних осіб, які задовольняють потреби держави в розподілі податкових платежів. Так, з одного боку, держава делегуватиме таким суб'єктам певні повноваження, і тому некоректно оподатковувати видатки держави, що безпосередньо стосуються перерозподілу податкових платежів. З іншого боку, отримуючи

доходи, ці суб'єкти стають безпосередніми учасниками суспільного процесу створення доданої вартості зі здатністю заощаджувати та отримувати додаткові блага, А їхнє звільнення від оподаткування суперечитиме принципу справедливості. Отже, в цьому разі доходи, які отримали юридичні чи фізичні особи, котрі беруть участь у процесі адміністрування податків, слід оподатковувати, щоб забезпечити принцип загальності в оподаткуванні.

Щодо оподаткування низьких доходів, у суспільстві і науці також нема єдиної думки. Із позиції податкової теорії нелогічно в мало-захищених громадян вилучати останні засоби до існування [2, с. 18]. Оподатковувати дохід, менший, ніж той, який дає змогу нормально існувати, є аморальним явищем, що може призвести до зростання злочинності, зубожіння нації. Відповідно вилучення податкових платежів із низьких доходів не відповідатиме принципам справедливого оподаткування.

Із іншого боку, актуалізується питання загальності в оподаткуванні, ґрунтоване на тому, що всі громадяни, які отримують доходи, мають брати участь у формуванні доходів бюджету, оскільки, сплачуючи податок, ці особи отримують соціальні блага. Останні інколи більшою мірою надходять саме до мало захищених верств населення у вигляді соціальних виплат, допомог, субсидій і субвенцій, тому відповідно до принципу еквівалентності ці громадяни також мають брати участь у формуванні доходів бюджету.

Зазначимо, що проблема оподаткування низьких доходів полягає насамперед у правильності визначення граничного доходу. Порівнюючи дві країни з неоднаковим рівнем економічного розвитку, треба врахувати, що потреби їхніх жителів є різними. Зокрема, бідне населення багаті країни має більше запитів і може отримати вищий дохід, ніж громадянин бідної країни. Отже, граничний рівень доходу залежить не тільки від статусу окремої особи, а й від рівня розвитку країни і суспільства загалом. Саме з огляду на різні цінову політику та поділ населення за територіальною

приналежністю необхідно розрахувати мінімальний неоподаткований дохід для кожної країни окремо, залежно від її статусу (рис. 1.1).

Дані рис. 1.1 підтверджують тезу, що країни з різним економічним розвитком мають неоднаковий рівень корисності отриманого доходу. Суб'єктивна цінність для жителів цих країн від отриманих благ взамін на їхній дохід є неоднаковою. Зокрема, економічно розвинуті країни, де вищі ціни на суспільно необхідні блага, мають забезпечити своїм громадянам вищі доходи, що дасть змогу задовольнити їхні мінімальні потреби. Рівень неоподаткованого доходу при цьому буде різним. З огляду на це доходимо висновку, що громадянин, отримавши мінімальний дохід в одній країні, зокрема в країні Б (рис. 1.1), за цей дохід у країні А зможе отримати значно більше благ, а також у цій країні його дохід ще й підлягатиме оподаткуванню.

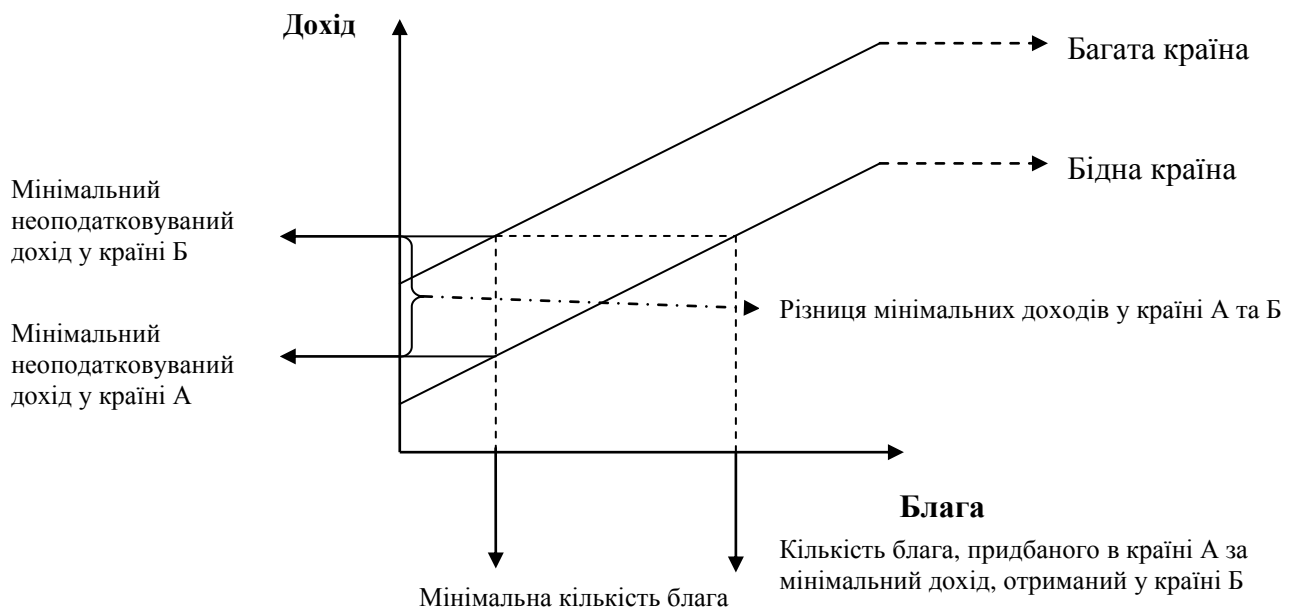


Рис. 1.1. Вартість мінімальної кількості благ залежно від рівня доходів.*

*Розроблено автором

Зазначимо, що справедливість в оподаткуванні залежить не тільки від неоподаткування мінімального доходу, а й від рівня розвитку та ціни

суспільного блага, його цінності. Через розшарування багатих і бідних країн порушується принцип рівномірності оподаткування в глобальному вимірі.

Щодо проблеми неоподаткованого мінімуму науковці дискутують порівняно давно. Першими, хто запропонував неоподатковувати мінімальний дохід, були Д. Бентам та Д. Мілль [3, с. 121]. Вони пропонують звільнити від оподаткування дохід, необхідний для забезпечення належного існування без перевищення певного рівня комфорту.

Як уже зазначалось, питання неоподаткованого доходу і його вирішення залежать насамперед від рівня розвитку країни, статусу незахищених верств населення. Разом із цим, слід також з'ясувати, якій величині має дорівнювати мінімальна кількість благ і що має задовольняти відповідний дохід (які саме блага і в якому обсязі), якщо відомо, що податок є своєрідною платою за суспільні блага, отримані від держави в результаті сплати частини доходу, прибутку, чи ренти.

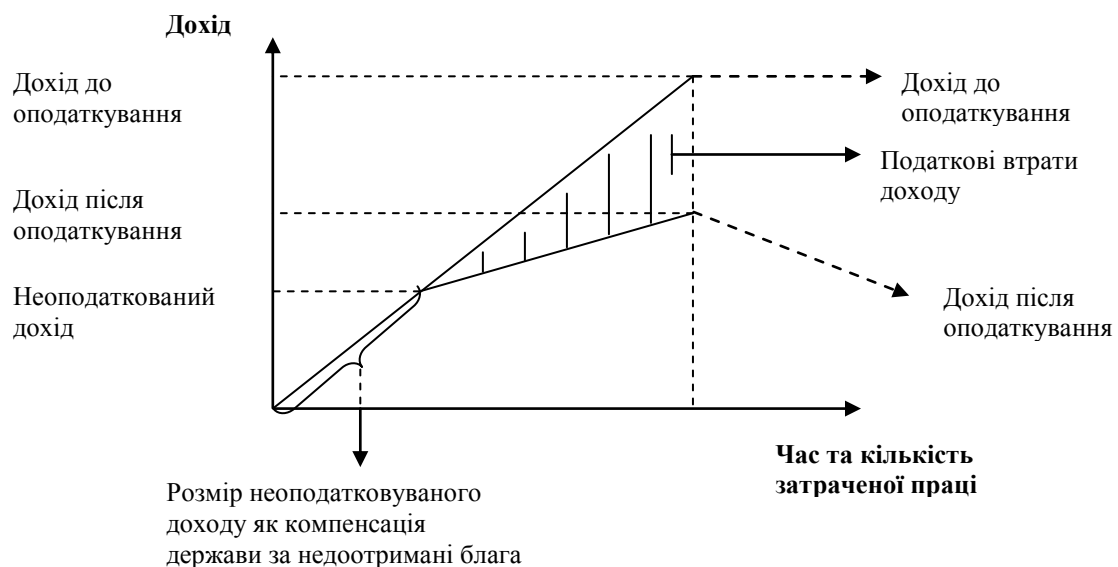


Рис. 1.2. Оподаткування за принципом розподілу доходу на оподатковуваний та неоподатковуваний*.

*Розроблено автором

Сплачуючи податок навіть із мінімального доходу, громадяни делегують державі право забезпечення стабільності в країні та розвитку суспільства. З огляду на це в наукових теоріях вказано на необхідність

оподаткування всього доходу, оскільки за твердженнями вчених при його неоподаткуванні не забезпечуватимуться принципи рівномірності й загальності. З іншого боку, надані державою суспільні блага не можуть повністю компенсувати кожному громадянину ту кількість благ, яку він міг би отримати, не сплативши податку. Саме тому неоподаткований мінімальний дохід є своєрідною компенсацією держави за недоотримані з державної казни блага (рис. 1.2).

Із рис. 1.2 видно, що неоподатковуваний дохід є тим джерелом, яке повністю залишається в одержувача цього доходу і може бути використано для отримання благ. Аналізуючи відповідно процес оподаткування, доходимо висновку: для отримання доходу, що підлягає оподаткуванню, необхідно затратити таку саму кількість часу і праці, як для одержання однієї одиниці неоподаткованого доходу; для досягнення рівня доходу до оподаткування працівник чи підприємець має затратити значно більше часу і праці. Сплачені податки, є з одного боку, для платника податковим навантаженням, а з іншого – платою за соціальні блага, і тому держава, прагнучи досягти справедливості в оподаткуванні, намагається надати суспільству соціальні блага, створити повноцінний еквівалентний обмін. Отже, втрати доходу будуть набагато меншими, ніж відображено на рис. 1.2, хоча повного еквівалентного обміну досягти не вдається через адміністративні та управлінські витрати.

Зауважимо, що шляхом перерозподілу податкових платежів через видатки бюджету держава має змогу мінімізувати втрати платників унаслідок оподаткування, хоча компенсувати втрату доходів загалом не вдалося, оскільки в результаті таких дій виникає надлишкове податкове навантаження, яке є чистими втратами платника від оподаткування (рис. 1.3). Причиною цього явища є неможливість повністю досягти еквівалентного обміну. Проте жоден платник не може знати, яку кількість соціальних благ він отримає. В цьому полягає найбільша проблема, яка, на

наш погляд, є суто психологічною – платник, який зазнає податкового навантаження, невпевнений, що, сплативши податок, отримає повну суму соціальних гарантій. Часто таке забезпечення є більшим, ніж сума втрати, інколи – меншим. Разом із цим, кожен платник має розуміти, що податкове навантаження на нього є виправданим і необхідним, оскільки жодне суспільство не спроможне досягти такої організації, щоб самостійно і в повному обсязі забезпечувати коштами галузі оборони, культури, медицини та освіти без втручання держави.

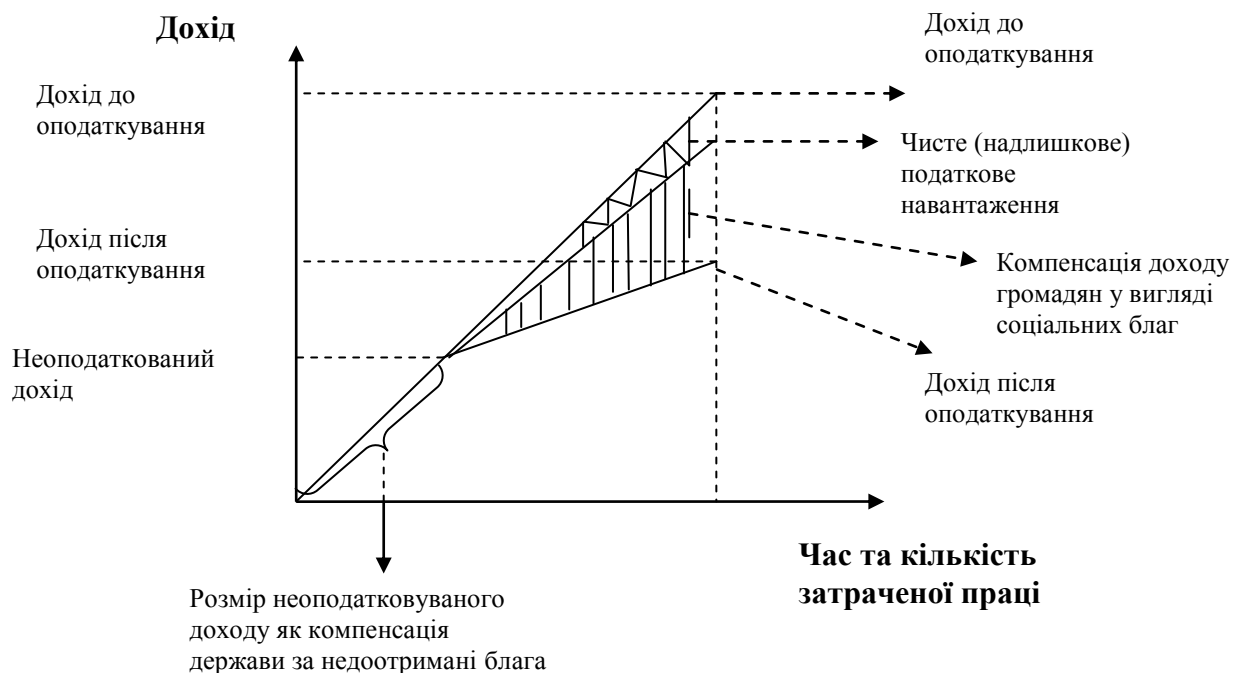


Рис. 1.3. Перерозподіл податкових платежів у соціальні блага *.

*Розроблено автором.

Іншим аспектом проблеми справедливого розподілу податкового навантаження, взаємопов'язаної із неоподатковуваним мінімумом, є вибір моделі податкової системи. Відомо багато організаційних моделей податкових систем і окремих податків. Проте доволі складно визначити, які податки є найбільш оптимальними: прогресивні, регресивні чи пропорційні. Донині немає єдиної думки, які податки найбільш ефективні при розподілі податкового навантаження між різними соціальними групами платників.

Представники класичної фінансової науки часто дискутували щодо об'єктивності та раціональності використання тих чи інших видів податків. Досі дискусійним є питання щодо ефективності пропорційних чи прогресивних ставок податків.

Прихильником пропорційної податкової системи був А. Сміт, який вважав, що оподатковувані суб'єкти мають сплачувати такий обсяг податків, щоб вони відповідали їхнім доходам, тобто були пропорційними до доходів, якими ці суб'єкти користуються під захистом держави [1, с. 520]. Необхідність запровадження пропорційного оподаткування також відстоював А. Леруа-Больє. Науковець стверджував, що бідне населення користується державними послугами більшою мірою, ніж багате: судовий захист багатих коштує державі менше, ніж позови бідняків; карета багатого завдає благоустрою міста менше шкоди, ніж недосконала бричка бідняка [4, с. 564]. Зазначимо, що положення А. Леруа-Больє щодо справедливого перерозподілу податків у вигляді соціальних благ є вагомим внеском у науку про справедливе оподаткування. Проте він приділяв увагу не лише надходженням податкових платежів, а й їхньому розподілу, зокрема, вивчав питання наповнення казни та але й перерозподілу таких надходжень через соціальні видатки, тощо.

Деякі інші положення обґрунтував прихильник прогресивного оподаткування Ж.-Б. Сей [5, с. 345]. Учений вважав, що пропорційне оподаткування не може привести до зрівняння в оподаткуванні. Він стверджував, що «...справедливим є лише прогресивний податок [5, с. 360]»¹.

Дж.-Ст. Мілль визначив, що прогресивна система оподаткування є справедливою в двох випадках: при оподаткуванні доходу у вигляді ренти, яка постійно зростає без додаткових затрат; при сплаті податку на

¹ Say Jean-Baptiste. Traite d'economie politique ou simple exposition de la maniere dont se forment, se distribuent et se consomment les richesses / Say Jean-Baptiste. – Paris : Guillaumin, 1841. 640 pp.

спадщину, який, за твердженням науковця, має бути також прогресивним. Із розвитком та вдосконаленням теорії і практики оподаткування прогресивна система оподаткування здобувала дедалі більшу підтримку. Прихильниками останньої стали соціалісти, які в прогресивних податках вбачали можливість зрівняти доходи багатих і бідних. Оподаткування за прогресивною шкалою дає змогу вилучити більший податок з більших доходів, що на їхню думку, є основою справедливого оподаткування [6].

Спробуємо оцінити переваги та недоліки двох діаметрально протилежних напрямків оподаткування – пропорційного і прогресивного (рис. 1.4, 1.5).

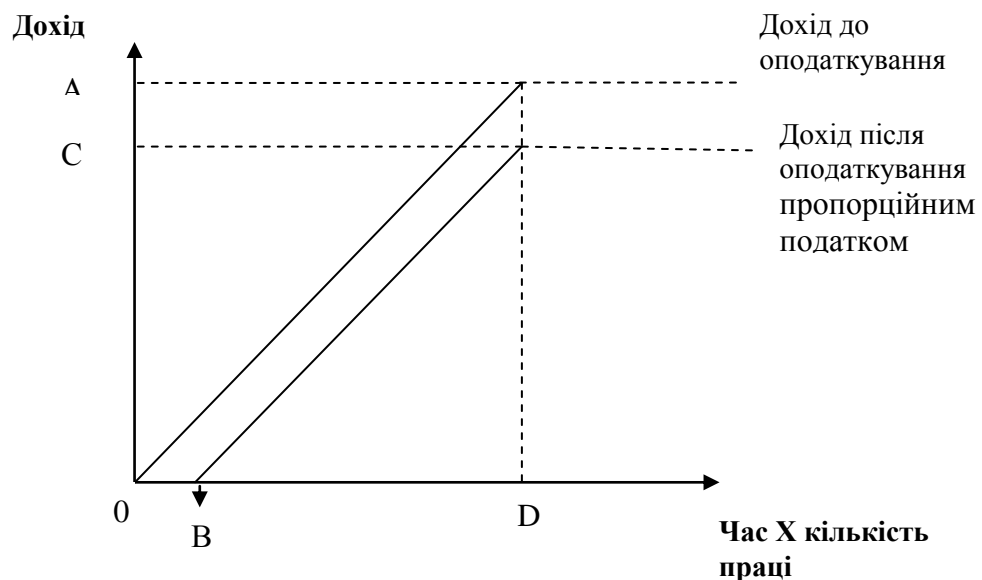


Рис. 1.4. Принцип пропорційного оподаткування*.

*Розроблено автором

Аналізуючи рис. 1.4, зазначимо, що дохід після оподаткування пропорційним податком є симетричним отриманому доходу до оподаткування. Це свідчить, що незалежно від затраченого часу та кількості праці рівень вилученого доходу за пропорційною системою оподаткування є симетричним і справедливим порівняно з величиною блага, отриманого у вигляді винагороди за витрачений час і працю. Несправедливим вважаємо те, що для сплати податку навіть у мінімальній кількості потрібно затратити певні зусилля. Отже, незалежно від доходу, платник податку зазнає

податкового впливу – податкового навантаження, що не завжди є справедливим (рис. 1.4, точка В).

Розглянемо особливості прогресивного податку (рис. 1.5). Насамперед слід наголосити на збільшенні асиметричності між доходами до оподаткування та після. Із зростанням доходу, а в результаті – збільшенням праці й затрат робочого часу, прогресивний податок зростає значно швидшими темпами, ніж при пропорційному оподаткуванні (рис. 1.5, точка В, рис. 1.4, точка С). Прогресивні податки призводять до зменшення доходу більш швидкими темпами, ніж пропорційні. Ця ситуація свідчить, що залежно від цілей податкової та бюджетної політики прогресивний податок може бути більш ефективним лише за високого рівня еквівалентного обміну між державою та платником податку і надалі забезпечити ефективний розподіл податкового навантаження.

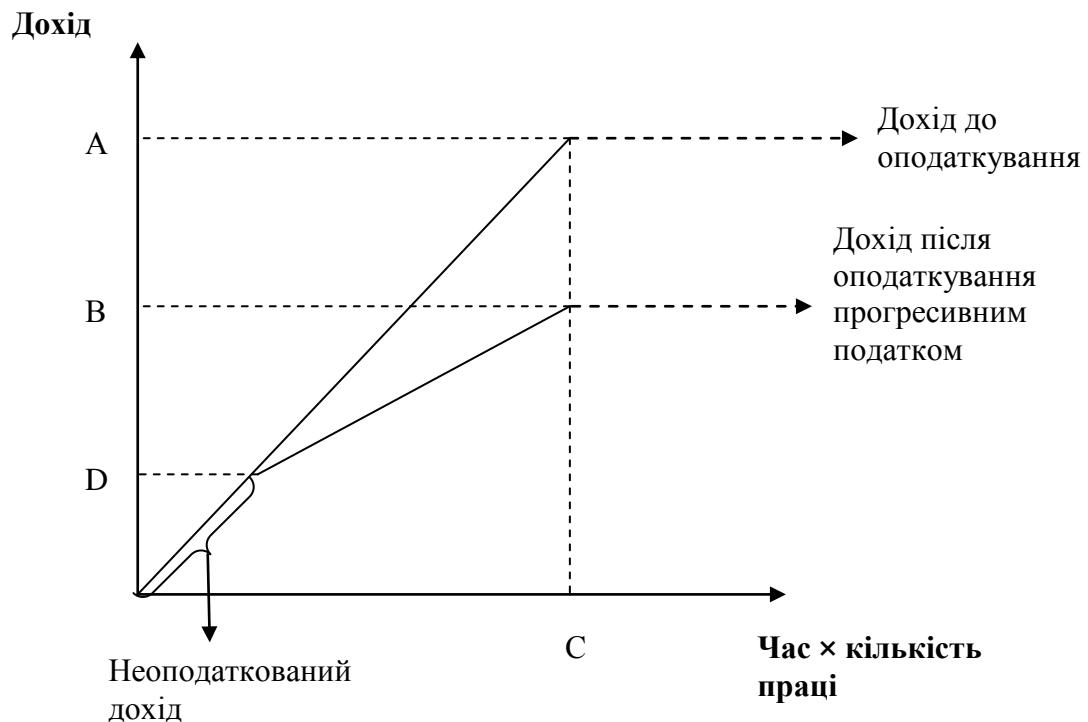


Рис. 1.5. Принцип оподаткування прогресивним податком

Зіставивши дані рис. 1.4 і 1.5, доходимо висновку, що питання неоподаткованого доходу дедалі загострюється. Якщо в податковій системі використовують податок із пропорційною ставкою оподаткування, але механізм передбачає застосування неоподаткованого доходу, такий податок не можна називати абсолютно пропорційним, у ньому наявні елементи прогресивності. Отже, деяка межа доходу зростає швидше, ніж після оподаткування. Для аналізу принципу пропорційного оподаткування в його структуру не було закладено неоподаткований дохід.

Використання прогресивного оподаткування відповідно зумовлює проблему нерівномірного розподілу податкового навантаження. Визначення межі нерівномірного розподілу податкового навантаження і надлишкового податкового тягара актуальне для будь-якої податкової системи.

Основою визначення надлишкового податкового навантаження є концепція чистого добробуту споживача (концепція споживчої вигоди (ренти)). Так, А. Соколовська споживчу ренту (вигоду, надлишок) визначає як додаткову корисність, котру споживач отримує за рахунок різниці між ціною, яку він готовий сплатити за певне благо, та ціною, що він фактично за нього сплачує [7, с. 98]. Концепцію чистого добробуту та розподіл надлишкового податкового тягара графічного зображено на рис. 1.6.

Пряма DD' (рис. 1.6) відображає попит на товар, Q_1 – це кількість товару, яку споживач готовий придбати за ціною P_1 . Споживчою рентою є фактична величина, що перебуває у межах площі трикутника P_1CD . Логічно припустити зростання при оподаткуванні ціни товару з P_1 до P_2 – після додавання до початкової ціни суми податку, розрахованого як $P_2 = P_1(1+t)$, де t – ставка податку. Оподаткування товару призведе до зменшення сукупного попиту на рис. 1.6 від рівня Q_1 до Q_2 . Ефект оподаткування спричинив зниження добробуту платника податку в момент оподаткування до фактичного показника, який вимірюється площею трикутника P_2BD , при цьому втрати добробуту визначаються за площею трапеції P_1P_2BC , сума

податкових надходжень – за площею прямокутника P_1P_2BA , а чистими втратами для платника вважається сума, що дорівнює площі трикутника ABC , який називають трикутником Маршалла, або фактичним надлишковим податковим тягарем, що не може бути компенсований у результаті сплати та перерозподілу податкових платежів.

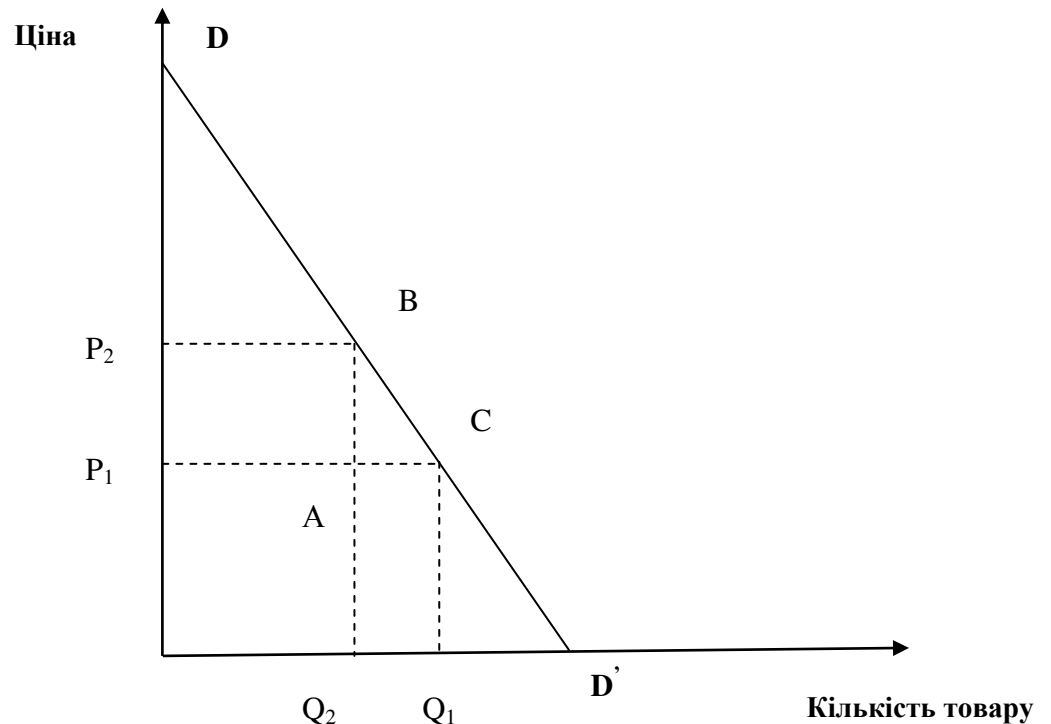


Рис. 1.6. Надлишковий податковий тягар.

Математично рівень надлишкового податкового тягара можна розрахувати за допомогою формулою площі прямокутного трикутника:

$$S_{т.н.} = \frac{1}{2} \times \Delta Q \times \Delta P. \quad (1.6)$$

Здійснимо математичні спрощення. Показник ΔQ можна визначити за допомогою механізму розрахунку коефіцієнта еластичності:

$$E = (\Delta Q / \Delta P) \times (P_1 / Q_1). \quad (1.7)$$

Кількість блага розраховуємо як:

$$\Delta Q = E \times \Delta P \times Q_1 / P_1. \quad (1.8)$$

Різницю ціни після оподаткування та до оподаткування обчислюємо як:

$$\Delta P = P_2 - P_1 = P_1(1+t) - P_1 = P_1(1+t-1) = t \times P_1. \quad (1.9)$$

Підставивши рівняння (1.8) і (1.9) у формулу (1.6), отримаємо математичний вираз розрахунку надлишкового податкового тягаря:

$$S_{т.н.}(U) = \frac{1}{2} E \times t^2 \times P_1 \times Q_1 \quad (1.10)$$

Наведений метод, який в економічній науці називають методом А. Харбергера, дає змогу обчислити надлишковий податковий тягар, хоча зумовлює виникнення певних неточностей. Зазначимо, що зростання ціни при оподаткуванні спонукає споживача заміщувати дорогі товари дешевими замінниками, а це призводить до менших втрат блага. Іншою проблемою, що потребує об'єктивного оцінювання надлишкового податкового тягаря, є фактор зниження добробуту населення. Отже, у зміни попиту залежать не лише від ефекту оподаткування, а й від неможливості задовольнити попит унаслідок зниження купівельної спроможності (доходу).

В економіці використовують показники, при розрахунку яких можна уникнути перелічених неточностей. Зокрема, метод Хікса базується на розрахунку надлишкового податкового тягаря за функцією заміщеного попиту, а не звичайного, як у попередній моделі [7, с. 100].

Заміщений попит передбачає компенсацію споживачеві певних втрат при оподаткуванні та дає змогу придбати більше товару після оподаткування за фіксованого рівня добробуту (рис. 1.7).

Наведена графічна модель (рис. 1.7) відображає, що від еластичності попиту (нахилу прямої попиту) залежить податкове навантаження на споживача. Так, при використанні функції компенсованого попиту рівень надлишкового податкового тягаря значно нижчий, ніж за звичайного попиту. Наочно такий надлишковий податковий тягар виражається через площі фігур ВАС (звичайний попит) і МА'С. Враховуючи особливості поведінки споживача, який шукатиме змогу заощадити і придбати більше товару за тією самою ціною, метод Хікса вважаємо більш об'єктивним. За такої ситуації втрати платника будуть значно меншими, як і надлишковий тягар при врахуванні компенсованого попиту, порівняно з розрахунками за

моделлю А. Харбергерга. Хоча сума сплаченого податку в першій моделі є меншою, ніж при розрахунку надлишку за методом Хікса – $S(P_1P_2BC) < S(P_1P_2MC)$, кінцевого споживача більше цікавлять підсумкові втрати та можливість заощадити і придбати більше благ.

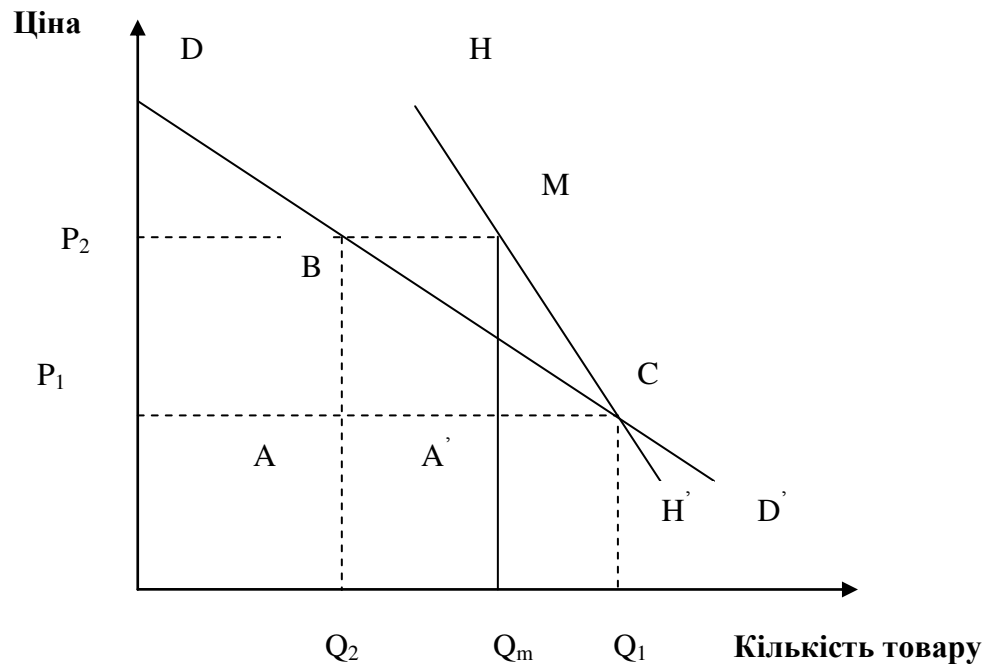


Рис. 1.7. Графічне зображення компенсованого попиту та надлишкового податкового тягаря.

Проаналізувавши основні принципи формування податкового навантаження відповідно до умов його справедливого розподілу між платниками, доходимо висновку, що справедливим розподілом податків між суб'єктами є такий, який не суперечить принципам загальності та рівності. Крім цього, податкова система також має відповідати принципам горизонтальної та вертикальної справедливості для досягнення однакового рівня оподаткування однакових доходів (чи споживчих можливостей) за географічною, територіальною, галузевими особливостями.

Вказавши на можливість розподілу податкового навантаження під впливом різного попиту, а також на втрати громадян під впливом оподаткування, наголосимо, що податки мають бути однаковими при

отриманні однакового доходу (горизонтальна рівність) та збільшуватися при його зростанні (вертикальна рівність). Проте наведена гіпотеза не завжди достовірна, зокрема, не завжди дохід має ту саму кінцеву вартість для того, хто його отримує, а оподаткування більших доходів за прогресивною шкалою є справедливим. С. Фішер, Р. Дорнбуш і Р. Шмалензі подають власні трактування принципів горизонтальної та вертикальної справедливості [8, с. 380]. Вони вважають, якщо дохід отриманий із різних джерел і оподатковується за різними ставками, то це суперечить принципу горизонтальної справедливості. Твердження, хто отримує більший дохід, той має сплачувати більше податкових платежів, на думку науковців, стосується здебільшого етичного аспекту, а менше – економічного. Сфера оподаткування розвинулась настільки, що доволі складно визначити принцип рівномірного оподаткування, оскільки велика кількість податкових платежів, які справляють за різними ставками та механізмами, часто спричиняє відхилення від згаданих принципів (горизонтальності, вертикальності, загальності та рівності). Проте кожен уряд прагне знизити розшарування між доходами і створити ситуацію рівномірного надходження податкових платежів до бюджетів.

З огляду на вище подане можна стверджувати, що на сучасному етапі існує значна кількість невирішених питань щодо оподаткування. Зокрема, уряд прагне оптимізувати податкову систему так, щоб вона була найприйнятнішою як для платників, так і для держави. Основною ідеєю будь-якої податкової політики має бути принцип мінімальних втрат – ситуації, за якої спостерігається найменший надлишковий податковий тягар і найбільший рівень перерозподілу податків від платників до споживачів суспільних благ із мінімальним рівнем адміністративних витрат, незалежно від доктрини оподаткування – прогресивної чи пропорційної податкової системи.

У результаті аналізу критеріїв справедливого розподілу податкового навантаження встановлено, що кожна із запропонованих теорій відповідає умовам того часу, коли вона виникла, і не може в повною мірою бути адаптована до умов подальших історичних періодів. Застосування прогресивних чи пропорційних податків, визначення неоподатковуваного доходу залежать від значної кількості умов. Зокрема, від економічного і політичного розвитку держави, її устрою, добробуту та національного складу населення залежать шляхи розвитку податкової політики та розбудови податкової системи (дод. Б).

Часто увага урядів і науковців зосереджена не лише на структурі податкових платежів, їхній величині чи механізмах сплати, а на напрямках руху податків – від покупця до продавця чи навпаки. Ці процеси прийнято називати як «перекладання податків». Для досягнення горизонтальної та вертикальної рівності в оподаткуванні, для оптимального розподілу податкового навантаження між платниками податків необхідно визначити дію податку, напрямок його перекладеності. Саме тому при дослідженні основ ефективного розподілу податкового навантаження, його фіскальних і регулюючих аспектів необхідно насамперед звернути увагу на проблему перекладання податків.

1.3. Теоретичні та історичні аспекти перекладання податків

Процес справедливого розподілу податкового навантаження зумовив потребу оцінити вплив податків, розподіл суб'єктів оподаткування на платників і носіїв податкових платежів. Питання, хто зазнає податкового навантаження, як воно розподіляється між учасниками податкових відносин, де виявляється найбільша дія податкових платежів, є найактуальнішими в процесі реалізації ефективною податковою політики. Податкове навантаження

необхідно дослідити не лише як результативний показник, а як такий, що вказує на дію податків на продавця та покупця. З огляду на це дослідження впливу податків залежить насамперед від перекладання податків і справедливого розподілу податкового навантаження.

Історична ретроспектива охоплює значну кількість наукових концепцій щодо оподаткування та податків зокрема. Проблемі оподаткування присвятили праці як фізіократи, класики, так неокласики, маржиналісти, кейнсіанці. Представники різних наукових шкіл прагнули розробити ідеальну податкову систему, що дала б змогу задовольнити всіх без винятку суб'єктів податкових відносин.

Проте різні погляди, переважання певної точки зору щодо податків не сприяли формуванню єдино правильної теорії оподаткування, що могла б безперешкодно працювати на практиці. Разом із цим, кожна із перелічених шкіл зробила певний внесок у розвиток науки про оподаткування. Деякі постулати класиків фінансової науки ефективно використовують у сучасній теорії і практиці оподаткування та проведенні податкової політики.

Варто зазначити, що в теорії оподаткування досі залишаються невирішеними чимало питань, зокрема щодо переважання тих чи інших податків та їхнього домінування в податковій системі; ступеня втручання держави в процес створення доданої вартості через використання податкових платежів; перекладання податків (найбільш суперечлива та емпірична проблема), а також поведження платників податків у процесі перекладання на них податкового навантаження.

Вище перелічені проблеми виникли в період зародження податкових відносин і є актуальними донині. Вчені намагалися осмислити та зрозуміти вплив податків на економіку. Проте перекладання податків є найменш вивченим процесом. Досі немає фундаментальних розробок, що дали б змогу дати б змогу здійснити абсолютний вимір ефектів від руху податків та їхнього впливу на кожного з учасників цих відносин.

Часто висновки, щодо перекладання податків базовані лише на емпіричних дослідженнях, вивченні можливостей поводження податків у процесі їхнього перекладання; науковці також подають приклади можливих наслідків в економіці у результаті руху того чи іншого податку, в процесі перекладання обов'язкового платежу від одного суб'єкта до іншого.

Наукові школи різних періодів сформували певні теорії, що дають змогу охарактеризувати досліджуваний процес. До них належать такі: абсолютна теорія перекладання (класична теорія перекладання), оптимістична теорія перекладання, песимістична теорія перекладання, емпірична теорія перекладання, математична (маржинальна) теорія перекладання, статистична теорія перекладання, синтезована теорія перекладання (дод. В).

Кожна із зазначених теорій зводиться до проблеми ефективного, безболісного перенесення, тобто перерозподілу податкового навантаження між різними суб'єктами податкових відносин. Найчастіше перекладання розуміють як перенесення податку від виробника до його носія (фактичного користувача блага) в процесі маніпулювання цінами виробленого блага; даний процес відбувається також у результаті зміни попиту та пропозиції на цей товар. Доведено, що процес перекладання податків є прямий та зворотний, що виявляється у можливості перенесення податку на покупця шляхом введення цього податку до ціни товару (прямий ефект), а також у зниженні ціни постачальника (перенесення податку на постачальників) [30, с. 157; 31].

Таким чином, вищеподане характеризує лише процеси, можливі при перенесенні податків, але немає чіткого визначення процесу, який дасть змогу встановити результат від перенесення податку в абсолютному вимірі. Досі не визначено показника, що відображав би реальні ефекти від перекладання того чи іншого податкового платежу.

Основою теорій про перекладання податків є проблема процесу перекладання та його результату. Представники абсолютної теорії вказують на те, що податковий тягар перекладається на землевласника. Так, торгівці чи орендарі (виробники), не бажаючи сплачувати податок, маніпулюють цінами, щоб не втратити дохід, а споживачі, котрі змушені споживати вироблений продукт, у його ціні сплачують податок, який додатково перекладається на них [32, с. 150].

Хоча теорія фізіократів не набула широкого застосування, вона в процесі розвитку теоретичних основ оподаткування отримала продовження у працях представників класичної школи. Останні не змогли створити абсолютно інших підходів, до оподаткування, і їхні постулати часто були наслідуванням здобутків попередніх шкіл. Представники класичної школи стверджували, що робітник, отримуючи заробітну плату, не бажає за рахунок власного доходу сплачувати податок і повністю переносить тягар сплати на підприємця (латифундиста), який також, маючи певну владу, переносить цей податок на кінцевого споживача, в тому числі і податок із доходу [33, с. 4–5].

Коли відсутня конкуренція, власник може маніпулювати споживчою здатністю покупця, оскільки в останнього немає вибору і він змушений придбати товар за будь-якої ціни. Проте в результаті еволюції суспільства та зміни структури виробництва виникають досконалі конкурентні відносини, що змушують виробників частину власних податкових зобов'язань компенсувати за рахунок доходів (прибутку).

У в класичній теорії оподаткування були відомі судження, що підтверджують вищеподане. Так, Ж.-Б. Сей зазначав, що немає нічого більш мінливого, ніж процес перекладання податків, котрий здатний вплинути як на одну, так і на іншу сторону (як на виробника й працівника, так і на споживача).

Дещо скептичною є «оптимістична теорія» перекладання податків, згідно з котрою будь-який податок, незалежно від платника, рівномірно сплачуватимуть усі суб'єкти податкових відносин, а податкового тягара зазнають переважно ті верстви населення, в яких більша купівельна здатність [20, с. 176]. Так, Н. Канар, представник оптимістичної теорії, зазначав, що податкова система подібна до кровоносної, оскільки випускання крові з однієї вени за деякий період приведе до врівноваження крові у всій кровоносній системі. Отже, будь-який податок, введений у систему оподаткування, спочатку призводить до певних втрат чи виробника, чи споживача, але за певний проміжок часу учасники податкового процесу сприйматимуть їх як належне, оскільки податковий тягар рівномірно розподілиться між усіма суб'єктами оподаткування. Згідно з теорією оптимістичного перекладання старий податок є «добрим», а новий створює певні незручності. Хоча оптимістична теорія – це лише тези, що не мають наукового обґрунтування, проте відкидати ці думки вчених не можна. Заслуга останніх зокрема полягає в тому, що перекладання податків вони розглядають як загальносуспільний процес, де всі громадяни виступають у ролі як споживачів, так і виробників; відповідно кожен із нас бере участь у формуванні податків та їхній сплаті, а отже, кожен рівномірно задіяний у процесі перекладання податків. Наведена теорія є основою подальших теорій, оскільки вона базується на законах попиту та пропозиції.

На противагу оптимістичній виникла песимістична теорія, основоположником якої вважають П. Прудона. Він стверджував, що будь-який податок перекладають на споживача, а основна маса споживачів – бідняки. Як наслідок, будь-який податок обтяжує бідняків, тому всі податки є несправедливими [33, с. 8]. Представники песимістичної школи вважали, що процес перекладання податків не є та не може бути визначеним і не має теоретичного обґрунтування. Оскільки процес перекладання податків непередбачуваний, одні суб'єкти держави несуть увесь тягар податків,

інші – частину, а ще інші наділені правом перекладати податковий тягар на перших та других, якими є прості споживачі [20, с. 177].

Представники як оптимістичної, так і песимістичної шкіл базують власні твердження здебільшого на теоретичних припущеннях та відображають перекладання податків як певний процес, що може мати будь-які наслідки. Слід вказати на відсутність у цих учених конструктивних наукових висновків, що дали б змогу оцінити межу перекладання податків, а також визначити конкретний результат. Разом з тим, представники оптимістичної та песимістичної теорій зробили вагомий внесок у розвиток теорій про перекладання податків, а також податкової політики загалом. Їхня заслуга полягає насамперед у тому, що вони змінили вектори дослідження: від політичного до економічного, (маніпулювання цінами, включення або ні податку до ціну товару, на що здебільшого впливають попит і пропозиція, а також визначення співвідношення між ними). Представники цих теорій першими вказали на пряме та зворотне перекладання податків. Учені визначили, що перекладання, спрямоване від пропозиції до попиту, називається «пряме», а від попиту до пропозиції – «зворотне» [34].

Продовженням наукових досліджень у сфері перекладання податків стала теорія національних фінансових шкіл (друга половина XIX ст.). Сформовані під впливом певних наукових напрямів, національні фінансові школи згодом переросли в міжнародну школу, зробивши вагомий внесок у розвиток теорії про перекладання податків.

Зокрема, представники німецької фінансової школи відмовилися від абстрактної (абсолютної) теорії перекладання і відповідно наблизилися до теорії емпіризму. Саме ця теорія дала змогу отримати результати, більш конструктивні та реальні, ніж попередні, хоча всі дослідження процесів перекладання податків того періоду зазнали впливу різних негативних чинників. Так, емпірична теорія формувалася в період відсутності теорії про

формування ціни, внаслідок чого науковці не мали змоги дослідити абсолютний вплив податків на ціну, на її формування, а також оцінити перекладений податок та процес розподілу податкового тягаря [35, с. 102].

Найважливішими досягненнями вчених є вироблені постулати, актуальні донині. «Батько» фінансової науки К. Рау (1864) запропонував шість законів, за якими відбувається перекладання податків: 1) перекладання можливе лише за зміни ціни; 2) перекладання податків від покупця до продавця є складним процесом, оскільки зміна попиту розподіляється за всією товарною масою; 3) перекладання від продавця відбувається легше там, де податок справляють із ціни товару; 4) практично неможливе перекладання податків з особистих доходів громадян (заробітної плати); 5) обмежено перекладними податками є ті, які не залежать від кількості товару; 6) податок, джерелом якого є дохід, перекладається лише тоді, якщо його можна використати по-іншому.

Наведені постулати ґрунтуються на індуктивних висновках, і в XIX ст. вони могли б бути єдино справедливими. Проте з розвитком науки про перекладання податків та економічних процесів задекларовані К. Рау закони не є остаточними й за певних обставин можуть не спрацювати. Зокрема, поданий висновок стосується податків із доходів. Представники емпіричної теорії перекладання вважають податки з доходів практично неперекладними. Послідовники цієї теорії А. Шеффле і А. Вагнер зробили щодо процесу перекладання дещо інші висновки, хоча за певними напрямками вони збігаються. Так, А. Шеффле стверджує, що перекладання непрямих податків спрощується тоді, коли момент стягування максимально збігається з моментом споживання; пряме оподаткування (прибуткове оподаткування) є неперекладним [33, с. 13]. «Особисте оподаткування може послужити поштовхом до підвищення чи зниження ціни, яке може відбутись і без податку, але такі зміни в цінах не можна назвати перекладанням

податків [33, с. 14]»¹, – вважає А. Шеффле. Він також наголошує, що недоліками перекладання податків є коливання між прямим і зворотним процесами. Проте висновки науковця, в яких не враховано теорії ціноутворення та формування доходу, не можна назвати достатньо обґрунтованими.

Наукові дослідження А. Вагнера були більш досконалыми та обґрунтованими. Зокрема, вчений заперечив і спростував твердження про повну неперекладність індивідуального прибуткового податку, а також, з'ясував соціальні умови перекладання податків. «Закон рівності прибутку, – стверджував науковець – не завжди пояснює явище перекладання податків: рівноцінне оподаткування об'єктивного доходу не завжди приводить до рівності в оподаткуванні суб'єктивного доходу, і навпаки [33, с. 13]»². Дослідник вважав, що спокуса перекладання податкового тягара наявна навіть при рівномірному прибутковому оподаткуванні. Зазначимо, що А. Вагнер став першим, хто виокремив проблему перекладання не лише непрямих податків, а й прямого оподаткування, що було значним кроком уперед у розвитку фінансової науки. Так, проблема перекладання прямих податків є нині актуальнішою та менш дослідженою, ніж перекладання непрямих податків. За суттю, справляння непрямих податків передбачає їхнє перекладання на кінцевого споживача, чого не можна стверджувати про межу перекладання прямих податків. Саме цій проблемі приділив головну увагу А. Вагнер. Висновки німецької школи загалом базуються на тому, що процеси перекладання податків не піддаються жодним економічним законам.

Наступний етап розвитку науки про перекладання податків відображає теорія статистичної індукції, представниками якої є Н. Кутлер, І. Кулішер, А. Соколов, Б. Дітман та ін. Дослідження цих науковців

¹ Твердохлебовъ В. Теоріи переложенія налоговъ : [историко-литературный очеркъ] Владимир Твердохлебовъ. – С.-Петербургъ : Типография Шредера, 1914. – 43 с.

² Твердохлебовъ В. Теоріи переложенія налоговъ : [историко-литературный очеркъ] Владимир Твердохлебовъ. – С.-Петербургъ : Типография Шредера, 1914. – 43 с.

ґрунтуються на зміні ціни товару під впливом відміни чи введення податків. Учені також порівнювали ціни на ідентичні товари в регіонах, де додатково справляють податок, і регіонах, де такий податок не справляють. Представники цієї школи загалом вивчали вплив податків на ціну, що є значним кроком у розвитку теорії про перекладання податків [36, с. 19]. «Податок, виступаючи в ролі особливого ціноутворюючого чинника, може здійснювати прямий, непрямий та віддалений вплив на ціну [37, с. 107]»¹, – стверджував А. Соколов. Саме ці висновки є найбільш вагомими на сучасному етапі. Подальші теорії про перекладання податків базуються саме на положеннях про, зміну ціни під впливом податкових платежів, залежності попиту та пропозиції від оподаткування, а також процесу розподілу податкового тягара між учасниками податкових відносин.

Отже, представники школи статистичної індукції зробили вагомий внесок у розвиток науки про перекладання податків, хоча ці дослідження ґрунтовані здебільшого на перекладанні непрямих податків. Прямі податки як об'єкт перекладання були розглянуті недостатньо, що стало значною помилкою чи не усвідомленням проблеми у вказаний період.

У другій половині ХІХ ст. відбулося переформатування фінансової науки. Вагомим напрямком цієї науки про перекладання податків стала математична теорія, що відіграла значну роль у розвитку основ сфери оподаткування. Представники математичної теорії застосували дедуктивний метод, базований на дослідженні ціни товару та її зміни під впливом оподаткування. Найбільше уваги приділяли саме формуванню ціни та місцю податків у цьому процесі. Зокрема, А. Курно, Л. Вальрас, У. Джевонсі, Ф. Дженкін дійшли логічного висновку, що будь-який податок у процесі обміну товарів (купівлі-продажу) перебирає на себе частину вигоди. Це означає, що в капіталістичних, а нині – в ринкових умовах господарювання податковий тягар створює більше втрат, які для того чи іншого платника

¹ Соколов А. А. О развитии податного дела / А. А. Соколов // Вестник финансов. 1927. – № 6. С. 107

податків не компенсуються податковими надходженнями. І відповідно зі зростанням податку збільшуються витрати. На наш погляд, висновки вчених заслуговують на увагу. Так, з одного боку, держава, втручаючись у процес виробництва і продажу та встановлюючи податки, прямо чи опосередковано впливає на попит і пропозицію, зміна яких є величиною, що обернено пропорційна до суми податку, котрий передбачають у ціні. З іншого боку, розподіл податкового тягаря та визначення втрат між продавцем і покупцем є питаннями, що досі перебувають у площині невизначеності.

Актуальними нині є також положення представників математичної теорії Р. Майєра, К. Вікселя [38, с. 162]. У праці «Принципи справедливого оподаткування» (1884) Р. Майєр зробив певні висновки, щодо процесу перекладання податків. Його розробки ґрунтуються на теорії граничної корисності. Вчений, зокрема, визначив, що процес перекладання податків на пряму впливає на приватну власність, є реакцією капіталу на діяльність держави [32, с. 157].

Безпосередня дія податку призводить до зменшення оборотного капіталу, прибутку та доходу. Ця дія обов'язкових платежів позбавляє платника можливості придбати додаткове благо, знижуючи водночас його купівельну спроможність. Подібний вплив на процес споживання мають також непрямі податки. Їхнє застосування щодо одних товарів спричиняє неможливість придбати інші, менш важливі товари; така ситуація відбувається внаслідок зміни ціни товару, що під впливом податку зростає.

Р. Майєр зазначав, що податки впливають на споживання навіть тоді, коли їх не сплачують. За нормальних умов товарного обороту податок, знижуючи пропозицію, призводить до підвищення ціни. Приділивши значну увагу процесові формування ціни, вчений стверджував, що її зростання має бути завжди меншим, аніж податок, оскільки в іншому разі неконкурентоспроможні підприємства збанкрутують, не витримавши збільшення ціни.

Представники математичної теорії, яка розвивалася в період становлення капіталізму, акцентували увагу на дослідженні основних законів економіки у конкурентних умовах та в умовах монополії. Так, К. Віксель вважав, що монополіст не може самовільно підвищувати ціни, оскільки її зростання призведе до зменшення попиту і, як наслідок, до зниження доходу цього суб'єкта господарювання. В результаті підприємець, використовуючи математичні методи, а також економічні закони, прагнуче отримати якнайбільший прибуток. Отже кожен підприємець старатиметься виробити для себе таку систему зміни ціни та перекладання на неї податку, які в підсумку дадуть змогу забезпечити найбільший попит за найвищого показника пропозиції, а суб'єкт господарювання отримає найбільший прибуток.

М. Панталеоне подав визначення процесу перекладання податку, що часто використовували в ХХ ст. – у період розвитку ринкових відносин. Учений вважав, що «...перекладання – процес, за допомогою якого платник повністю чи частково винагороджує себе за податок, який сплатив [39, с. 53]»¹. Таким чином перекладання податків він розглядає як процес, котрий дає змогу дослідити тенденції, виокремити чинники, що безпосередньо впливають на перекладання. Сформувавши динамічний закон, М. Панталеоне найближче підійшов до сучасної теорії перекладання, що базується на дослідженні впливу податків на попит, пропозицію та ціну.

Зазначимо, що історія розвитку теорій про перекладання податків містить дослідження про вплив податків на ціну товарів, на попит і пропозицію. Загалом у перелічених вище теоріях були зроблені спроби визначити ті чинники, що найбільше впливають на процес перекладання. Кожен науковець, який вивчав зазначену проблему, базував свої висновки на економічних законах тієї доби, в якій він жив і працював. Оскільки економічні закони періоду фізіократів і класиків не були досконалыми,

¹ Pantaleoni M.. Skritti varii di economia / Pantaleoni M. – Milano-Palermo-Napoli : REMO SANDROM – Editore Libraio della R. Casa, 1904. – 532 с.

багато висновків нині можна вважати економічно необґрунтованими. Проте представники сучасної фінансової науки серед накопиченої кількості законів економіки мають змогу відібрати з історичного еволюціонування найбільш ефективні пропозиції, виокремити конструктивні рішення, що ґрунтуються на математичному моделюванні, оцінюванні фактичного результату та оптимальному відборі чинників, які найповніше впливають на процес перекладання податків.

Теорія перекладання податків кінця XIX – початку XX ст. загалом складається з кількох напрямків дослідження проблеми. У науковій літературі її називають «синтезована теорія перекладання», що базується переважно на дослідженнях американських учених.

Американська економіка початку XX ст. ознаменувалася бурхливим розвитком. На новий, вищий рівень перейшли також дослідження в галузі науки й техніки. Наукові розробки з економіки та фінансів значно випереджали дослідження європейських учених. У сфері оподаткування на перший план вийшли наукові висновки американських економістів Е. Селігмана та М. Фрідмана. Заслуга авторів синтезованої теорії перекладання полягає насамперед у тому, що вони першими подали повну класифікацію процесу перекладання податків, яка, на наш погляд, є найбільш вдалою й актуальною сьогодні. Зокрема, виділяються види та умови перекладання, згідно з якими вчені здійснили класифікацію податків за складністю їхнього перекладання.

У синтезованій теорії виокремлюють два види перекладання податків «уперед» (перекладання від продавця до покупця); «назад» (від покупця на продавця) (дод. Д). Залежно від того, яку частку податку перекладають, процес розділяють на повне і часткове перекладання.

Процес перекладання податку на продавця в економічній науці називають «амортизація податку». Амортизація податку є процесом, коли платник перестає сплачувати податок, а об'єкт обкладання втрачає цінність

[40, с. 219]. В абсолютному вимірі амортизація податку – це процес зниження ціни за рахунок податку, який заміщує норму прибутку.

Поряд із видами перекладання податків представники синтезованої теорії подають класифікацію умов перекладання.

Перша умова – ухилення від податку, яке є законним та незаконним. Законне ухилення від сплати передбачає несплату податків у межах закону; використовуючи податкові суперечності в нормативних актах, платник податків може зменшити об'єкт оподаткування або суму податку. Незаконне ухилення від сплати податку базується на заниженні об'єкта оподаткування чи приховуванні податку через незаконні способи, порушення законів, що регулюють процес оподаткування, за яке передбачена фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність.

Умову, що передбачає незаконне ухилення від сплати податків, на наш погляд, не можна виокремлювати як умову перекладання податку, оскільки перекладання є процесом перенесення податку від одного суб'єкта до іншого в результаті його введення до ціни товару. Ухиляючись від податку, суб'єкт оподаткування не здійснює перенесення податку ні вперед, ані назад, лише занижує реальний об'єкт оподаткування законним чи незаконним способом, що в підсумку призводить до зменшення податку, який надходить до бюджету країни. Процес ухилення може спричинити нерівні конкурентні умови між платниками, які використовують механізми ухилення та які не вдаються до них. Якщо суб'єкти оподаткування не використовують механізмів ухилення, вони змушені жертвувати власним прибутком за рахунок податку, котрий вводять у ціну товару. Отже доходимо висновку, що ухилення від оподаткування не є прямим перекладанням податків, а лише призводить до цього процесу.

Другий випадок – амортизація, що характеризується зменшенням цінності об'єкта оподаткування в результаті довготривалого використання. В іншому разі передбачається поглинання податку за умови знецінення

об'єкта оподаткування. Відмінність між поглинанням і амортизацією полягає в характері зменшення об'єкта оподаткування. Амортизація передбачає наперед обчислений процес знецінення об'єкта, який зумовлює наперед відоме зменшення податку, або наперед відоме заміщення амортизації податком, а поглинання – це одноразове зниження вартості об'єкта оподаткування. Аналізуючи процеси амортизації та поглинання податку, доходимо висновку, що вони безпосередньо дотичні до перекладання податку, оскільки в цьому разі відбувається перенесення податку від покупця до продавця, в наслідок чого останній втрачає частину прибутку. Проте цей процес не є повним процесом перекладання, оскільки, знизивши ціну товару, продавець таким чином відтерміновує сплату податку для покупця, який він сплачуватиме протягом кількох років. Отже, амортизація та поглинання є процесом не перекладання податку, а його заміщення.

Третій випадок передбачає ситуацію, коли одна особа є платником і носієм податку. В цьому разі, як зазначив Е. Селігман, перекладання податку не відбувається. Так, урахувавши те, що перекладання податку є процесом його перенесення від одного суб'єкта до іншого (від платника до носія), третій випадок не передбачає такого процесу, і тому не може бути визначений як перекладання.

Четверта умова перекладання податків: платник на якого за законом покладено тягар сплати, перекладає цей податковий тягар на іншу особу; якщо останній здатен перекласти податок на когось іншого далі, його вважають платником-посередником [40, с. 205]. Остання особа, на яку покладено весь тягар сплати, є носієм податку. Щодо випадку, який навів Е. Селігман, зауважимо, що в цій ситуації подано лише перелік тих категорій, які прийняті до використання в податковій політиці. Так, наперед відомо, що в процесі перекладання різних податків виникають різні напрямки перекладання; інколи вони можуть бути абсолютно

протилежними, та в підсумку в оподаткуванні завжди є платник податку, а також його носій. Не погоджуємося з висловлюванням науковця, що податкового тягара зазнає слабший. На наш погляд, процес перекладання залежить насамперед від особливостей оподаткування та кон'юнктури ринку. Наприклад, монополістові складно перекласти податок на споживача, оскільки ціна товару, який продає перший, є максимальною, тому цей споживач при її збільшенні може відмовитися від споживання зазначеного товару. З огляду на це монополіст, який отримує високі прибутки, змушений частину податкового тягара «брати» на себе за рахунок власних надприбутків. І навпаки, підприємство з нестійким економічним становищем, що грамотно реалізує відповідну цінову політику грамотну цінову політику, здатне перекласти податок на споживача, який є більш стійким, аніж продавець, і залежить цей процес лише від виду виробництва та еластичності продукту. Доходимо висновку, що процес перекладання податків відбувається лише за визначених економічних умов і під впливом певних чинників, до яких належать ціни, попит, пропозиція, доходи населення, купівельна спроможність громадян і номенклатури пропонованого товару, а також склад податкової системи.

Варто зазначити, що в сучасних умовах оподаткування податком на додану вартість перенесення податкового тягара від виробника до споживача відбувається за участю податкового посередника, який також несе частину цього тягара, хоча більшу частину податку сплачує споживач. Перекладання цього податку за наведеним механізмом передбачено самим механізмом, який приймає суспільство і встановлює держава. Через це четвертий випадок перекладання податків визначений дещо неточно і він не передбачає безпосередніх умов даного процесу, а лише вказує на його певні ознаки, перелічені в попередніх випадках.

У п'ятому випадку (умові), що наводять представники синтезованої теорії, визначено: чим «легший» податок, тим менша можливість його

перекладання. Досліджуючи цей випадок, зазначимо, що незрозумілим є насамперед поняття «легкий» податок. Наголосимо, що жоден податок не може бути «легким», і навіть низька ставка податку, яку застосовують до мінімального об'єкта оподаткування, спричиняє виникнення податкового навантаження, що завжди є незручним для платника. А перекладання податку є лише процесом перенесення податкового навантаження на іншого суб'єкта оподаткування. Отже, процес перекладання залежить не від податку чи його величини, а від здатності ринку контролювати та змінювати попит і пропозицію, які, на наш погляд, є основними чинниками цього процесу.

Розглянуті теорії різних економічних шкіл підтверджують, що процес перенесення податкового тягара від одного суб'єкта до іншого є найбільш невизначеною та складною проблемою для будь-якого науковця. Найбільш дослідженим питанням є тільки процес перекладання податків та особливості його вияву. До кінця XIX ст. не було зроблено жодного абсолютного кількісного розрахунку наслідків від перекладання податку. Науковці аналізували переважно площину можливого поведіння податків у русі від одного суб'єкта до іншого, лише незначною мірою досліджували чинники, що спричиняють перекладання податків. Висновки вчених часто були неточними та необґрунтованими і зазнавали критики. Автори досліджень нерідко використовували неповний перелік показників, що безпосередньо впливають на перекладання податків.

Найбільш точними вважаємо наукові постулати щодо перекладання податків таких зарубіжних учених-сучасників: А. Маршалла, Дж. Кейнса, П. Самуельсона, М. Фрідмана, К. Макконелла, С. Брю. Заслугою неокласичної теорії синтезу є математичне обґрунтування процесу перекладання податків, подане в графічній інтерпретації. Значного поширення теорія неокласицизму набула в період Великої депресії – як певна необхідність, що полягала в розробленні абсолютно нової моделі

економічного розвитку та поведінки. Основоположником нової економіки є американський економіст Дж. Кейнс, який глобально змінив розуміння суті економічного процесу взагалі, хоча проблемі перекладання податків вчений уваги не надавав. [30, с. 172].

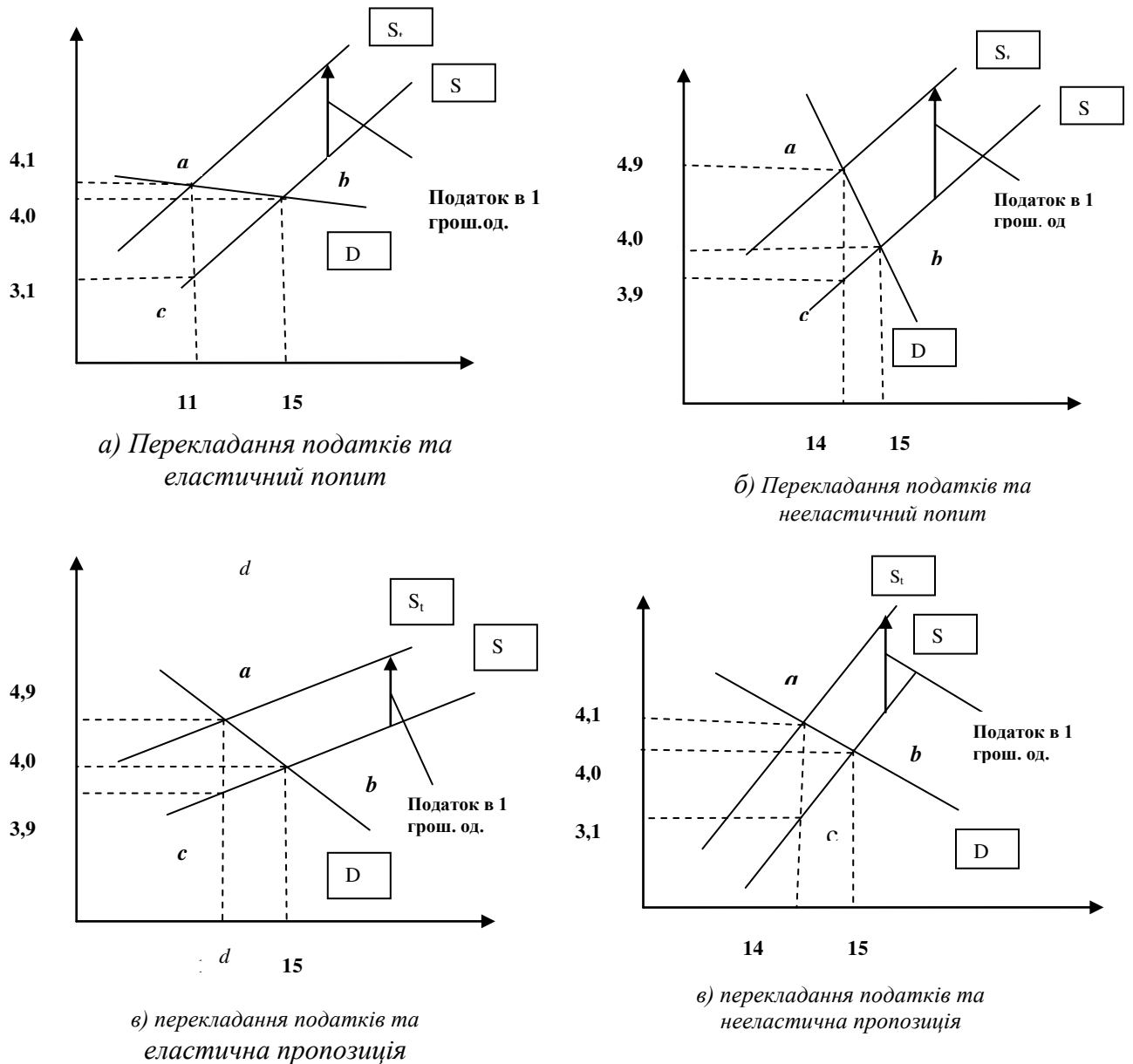


Рис. 1.8. Вплив еластичності попиту та пропозиції на процес перекладання податку і розподіл податкового тягаря [41, с. 714–715]

Грунтовні дослідження процесів перенесення податкового тягаря та перекладання податків, здійсеили К. Макконелл та С. Брю, які розраховували перекладання податку через еластичність попиту та пропозиції. На думку

науковців, «...необхідно якнайточніше визначити пункт призначення податку чи розподілу податкового тягара. В цій ситуації... допоможуть поняття еластичності попиту та пропозиції [41, с. 711–714]»¹.

Графічне зображення процесу перекладання податку ґрунтується на досліджуваному трикутнику А. Харбергера, що також свідчить про розрахунок надлишкового податкового тягара. Відповідно проблему перекладання податків аналізують як чотири випадки поведінки товару під впливом зміни ціни та введення податку – при еластичному й нееластичному попиті та еластичній і нееластичній пропозиції. К. Макконелл та С. Брю запропонували вищеподане графічне зображення чотирьох можливих варіантів поведінки податку та ефектів від його перекладання (рис. 1.8).

Так, спостерігаємо, що за еластичної пропозиції запровадження податку в розмірі 1 грош. од. приведе до зміни ціни з 4,0 до 4,9 грош. од., а це означає фактичне перекладання податку на кінцевого споживача; водночас за еластичної пропозиції і значного перенесення податку на споживача в цьому разі значно зменшується споживання товару (рис. 1.8в). За нееластичної пропозиції, коли кількість пропонованого товару фактично не залежить від ціни, додаткове введення податку зумовлює незначне зменшення споживання товару з 15 до 14 грош. одиниць, але в цьому разі податковий тягар перекладається на виробника, а ціна зростає лише на 0,1 грош. од. (рис. 1.8г).

Проаналізувавши поведінку ціни та нововведеного податку в умовах зміни еластичності попиту і пропозиції, доходимо висновку, що найбільші втрати для держави будуть за еластичного попиту, коли різко зменшується споживання та покупець згідний придбати товар за максимально низької ціни, тому виробник у реальних умовах не завжди зможе понести додатковий податковий тягар (площа трикутника *авс*), який

¹ Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю – М. : ИНФРА-М, 1999. – 974 с.

він також не матиме змоги перекласти на споживача. В цій ситуації підприємець буде змушений згорнути виробництво або значно знизити прибутковість. За еластичної пропозиції відбудуться значні втрати кількості реалізованої продукції (рис. 1.8в) за рахунок зростання ціни. Надлишковий податковий тягар, що виникає під впливом введеного податку, в цьому разі є також великим (площа трикутника *авс*). У розглянутій ситуації варто вказати на ефект від введеного податку. Надходження податку за еластичного попиту значно менші, ніж за еластичної пропозиції, що засвідчують площі фігур $ad4,0 4,1 < ad 4,0 4,9$ (див. рис. 1.8а; 1.8в).

Значно меншими є також втрати податку за умови нееластичного попиту та пропозиції (площі трикутників *авс* у цьому разі менші, ніж за еластичного попиту та пропозиції). Надходження податку за нееластичній пропозиції є найбільшими щодо всіх розглянутих умов, зокрема, площа фігури $ad 4,0 4,9$ (див. рис. 1.8в) є найбільшою; вразі нееластичної пропозиції втрати держави від введення нового податку будуть найбільшими.

Отже, держава має здійснювати політику, що ґрунтуватиметься на вивченні попиту та пропозиції на різні категорії товару. Введення нового податку має відповідати критерієві найбільшого сприяння. В проаналізованій ситуації найбільш оптимальним є варіант введення податків у тих галузях, де спостерігається найменше реагування на зміну ціни у покупців (нееластичний попит). У країні з низьким рівнем доходів, із низькою купівельною спроможністю громадян не можна досягти умов, за яких попит буде нееластичним, оскільки обмежені матеріальні ресурси в будь-якому разі спричинюватимуть реагування споживачів на зміну ціни. Така ситуація є актуальною в умовах економічної кризи і рецесії економіки.

Введення будь-якого податку доцільно супроводжувати вивченням кон'юнктури ринку, попиту та пропозиції, а також їхньої еластичності, рівня доходів громадян, рентабельності виробництва, інфляції,

конкурентоспроможності галузей економіки. Ці показники є основою побудови моделей, що відображають процес перекладання податків.

Саме тому наукові результати вчених є лише базою, для подальших розробок методів і моделей розрахунку перекладення податків, а також впливу цього процесу на економіку

Результати П. Самуельсона, Р. Масгрейва, К. Макконела і С. Брю мають важливе значення, але не завжди можуть бути практично реалізованими. Зокрема, як уже зазначалось попит і пропозиція не єдині показники, спроможні абсолютно відобразити процес перекладання податків. Цей процес набагато складніший і залежить від багатьох інших чинників, які науковці розглянутих наукових шкіл і податкових теорій не аналізували. Ці чинники мають значний вплив на перенесення податку, а також на наслідки від цього перекладання.

Процес перекладання податків загалом передбачає забезпечення певних інтересів і здійснюється з визначеною метою. Наприклад, якщо держава неспроможна вилучити частину блага в певній категорії громадян шляхом прямого оподаткування, або податок, що справляють із цієї категорії осіб, є недостатнім, перша через податкові інструменти може делегувати суб'єктам господарювання повноваження вилучити частину доходів цих громадян. У цьому разі суб'єкти господарювання, передбачаючи суму податку в ціні товару, перекладають податковий тягар на споживачів, які стають безпосередніми платниками цих податків (носіями). Через названий механізм держава здатна, маніпулюючи попитом і пропозицією, отримати додаткові податкові надходження. Часто сподівання держави не виправдовують себе за очікуваним результатом, і процес перекладання податків має зворотний ефект.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження теоретичних засад податкового навантаження, його фіскальної та регулюючої складових дає змогу зробити такі узагальнення.

1. Рівень оподаткування – це якісний показник, що відображає стан податкової системи щодо податкових систем інших країн чи територій. Цей показник дає можливість порівнювати податки, податкові ставки, податкові механізми, а також податкові системи між країнами чи федеративними відокремленнями на певних територіях. Показник неможна ототожнювати із податковим навантаженням, податковим тягарем і податковим коефіцієнтом.

2. Встановлено, що податкове навантаження – це узагальнюючий показник, який містить якісні ознаки, що виявляються через вплив податків та їхніх елементів на господарські процеси суб'єктів підприємництва й економіку загалом і кількісно виражається через податковий коефіцієнт. Податковий тягар – це сукупність податків, податкових ставок, податкових пільг і преференцій, які загалом становлять систему оподаткування і певним чином впливають на платника податків.

3. Податкомісткість необхідно розглядати як кількісний показник, що відображає частку (обсяг) податкових платежів у податковій базі, і ця частка виражається через джерело сплати податків (валову додану вартість або податкові бази окремих податків і податкових платежів).

4. В результаті історичного екскурсу та системного аналізу теорій про справедливий розподіл податкового навантаження встановлено, що кожна із запропонованих теорій відповідає умовам тієї доби коли вона виникла і не може в повною мірою бути адаптована до умов подальших історичних періодів. Залежно від економічного та політичного розвитку країни, її устрою, добробуту і національного складу населення можна визначити шляхи розвитку та розбудови податкової політики держави.

Доведено, що прогресивна чи пропорційна система оподаткування не є єдино правильною, а залежить від рівня розвитку податкових відносин у країні.

5. Особливе місце серед податкових інструментів посідає неоподатковуваний дохід, який слід розглядати як своєрідну можливість платника компенсувати недоотримані від держави суспільні блага.

6. Справедливість в оподаткуванні залежить не тільки від неоподаткування мінімального доходу, а й від рівня розвитку та ціни суспільного блага. Через поділ країн на багатих та бідних порушується принцип рівномірності оподаткування в глобальному вимірі.

7. Якщо в податковій системі використовують податок із пропорційною ставкою оподаткування, але механізм передбачає застосування неоподаткованого доходу, такий податок не можна називати абсолютно пропорційним, у ньому наявні елементи прогресивності. Деяка межа доходу зростає швидше, ніж після оподаткування.

8. Введення нового податку має відповідати критерієві найбільшого сприяння. Найбільшим є варіант введення податків у тих галузях, де спостерігається найменше реагування на зміну ціни у покупців (нееластичний попит). У країні з низьким рівнем доходів, із низькою купівельною спроможністю громадян не можна досягти ситуації, за якої попит буде нееластичним, оскільки обмежені матеріальні ресурси в будь-якому разі спричиняють реагування споживачів на зміну ціни. Ця ситуація є актуальною в умовах економічної кризи і рецесії економіки.

9. Введення будь-якого податку доцільно супроводжувати вивченням кон'юнктури ринку, попиту та пропозиції, а також їхньої еластичності, рівня доходів громадян, рентабельності виробництва, інфляції, конкурентоспроможності галузей економіки. Ці показники є основою побудови моделей, що відображають процес перекладання податків.

Основні результати наукових пошуків, проведених у цьому розділі дисертаційної роботи, висвітлені у наукових працях [42; 43; 44; 45; 46; 47; 48].

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ СКЛАДОВОЇ ТА РЕГУЛЮЮЧОЇ КОМПОНЕНТИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УКРАЇНІ

2.1. Особливості використання макроекономічних показників при визначенні податкового навантаження

Із розвитком і становленням економічних відносин виникає потреба оптимізації та структуризації макроекономічних показників, що є своєрідними індикаторами економічних процесів. Ці показники мають відображати стан економіки, її зміни.

Нині в економіці використовують макроекономічні показники, що введені в теорію і практику економічної науки і посідають у ній важливе місце. Такими є, зокрема, валовий внутрішній продукт, валовий національний продукт, торговельний баланс, валова додана вартість, рівень інфляції та інші, за якими закріпилася роль індикаторів економічного, соціального та фінансового стану країни.

Найбільш вагомим показником, який використовують в економіці, є валовий внутрішній продукт (ВВП). Цей показник незамінний при дослідженні багатьох макроекономічних процесів: монетарних, фінансових, податкових. ВВП також використовують при розрахунку податкового коефіцієнта – величини, що вказує на залежність податкових платежів від рівня розвитку економіки (валового внутрішнього продукту). Незважаючи на велику кількість методів, які запропонували науковці [49, с. 68; 50, с. 75; 51, с. 96–97; 18, с. 26–28; 22, с. 89; 24, с. 67; 52, с. 82; 53, с. 30; 25, с. 17; 54;

55, с. 47; 56, с. 42; 57, с. 4; 58, с. 27; 59, с. 4; 60], нині нема єдиного підходу до розрахунку показника податкового навантаження та показника, що відображав би вплив податків на економіку. З огляду на це необхідно удосконалити поширені і побудови нові моделі, що дало б змогу розрахувати вплив податків на суспільно-економічні процеси країни.

Центральним макроекономічним показником у системі дослідження впливу податків на суспільно-економічні процеси є показник ВВП, який у глобальній економіці використовують із 1993 р. [61, с. 268]

У наукових дослідженнях валовий внутрішній продукт трактують як: ВВП – це показник, який визначають як валову вартість усіх товарів і послуг, створених на території певної країни протягом визначеного періоду, крім вартості товарів за проміжного споживання [62, с. 269]; показник річної внутрішньої економіки; вартість кінцевих товарів та послуг, вироблених у межах території за певний період (рік) як за участю національних, так й іноземних ресурсів.

У теорії та практиці використовують такі способи розрахунку валового внутрішнього продукту [62, с. 237] (дод. Е):

1. виробничий метод (доданої вартості) дає змогу визначити ВВП як суму доданих вартостей. Оскільки у створенні валового внутрішнього продукту бере участь сектор державного управління, ВВП дорівнює сумі валових доданих вартостей і непрямих чистих податків;

2. розподільчий метод (за доходами) – ґрунтується на тому, що величину ВВП обчислюють як суму первинних доходів макроекономічних суб'єктів;

3. витратний метод (кінцевого використання).

Валовий внутрішній продукт за розподільчим методом визначають за такою формулою:

$$ВВП = W + P + i_{\text{ч}} + R + T_{\text{нч}} + A, \quad (2.1)$$

де W – заробітна плата; P – прибуток підприємств та організацій; $i_{\text{ч}}$ - чистий процент, який дорівнює різниці між отриманими і сплаченими

процентами; R – рента; $T_{нч}$ – непрямий чистий податок на бізнес; A – амортизація основного капіталу.

Витратний метод передбачає визначення ВВП за такою формулою:

$$ВВП = C + I + G + X_n, \quad (2.2)$$

де C – споживчі витрати населення, що охоплюють витрати домогосподарств і приватних некомерційних організацій, які обслуговують ці домогосподарства, на споживчі товари коротко- та довготермінового користування і послуги (соціальні та комунальні на некомерційній основі), ринкова вартість послуг, отриманих як дохід у натуральній оплаті, умовна плата за житло, яким користується власник; I – валові приватні інвестиції у національну економіку (кінцеві закупівлі машин, обладнання, верстатів підприємцями, загалом будівництво, зміни у виробничих запасах); G – державні закупки товарів та послуг – державні витрати на виробництво товарів і послуг (електроенергія, загальне управління, оборона, освіта, охорона здоров'я тощо) та на всі види прямих закупівель ресурсів, у тому числі робочої сили, які здійснює держава; X_n – сальдо експортно-імпортних операцій (чистий експорт); або перевищення експорту над імпортом.

Розрахунок валового внутрішнього продукту за виробничим методом передбачає сумування доданих вартостей. Ураховуючи той чинник, що у створенні ВВП бере участь сектор державного управління, валовий внутрішній продукт дорівнює сумі валових доданих вартостей (ВДВ) і непрямих чистих податків ($T_{нч}$).

Отже, згідного з цим методом:

$$ВВП = \sum Дв + T_{нч}, \quad (2.3)$$

де $\sum Дв$ – сума доданих вартостей (VA);

$T_{нч}$ – чисті непрямі податки.

Показник валового внутрішнього продукту в Україні калькуюють за допомогою таких методів: виробничого, розподільчого та кінцевого використання (дод. Е).

Проаналізувавши зазначені способи розрахунку ВВП, загалом у дослідженні детально охарактеризуємо виробничий метод формування валового внутрішнього продукту. Зазначимо, що за цим методом найбільшу частку у формуванні валового внутрішнього продукту становить створена в країні валова додана вартість, яку визначають як різницю між випуском і проміжним споживанням, меншою мірою – податки, за винятком субсидій на споживання (рис. 2.1).

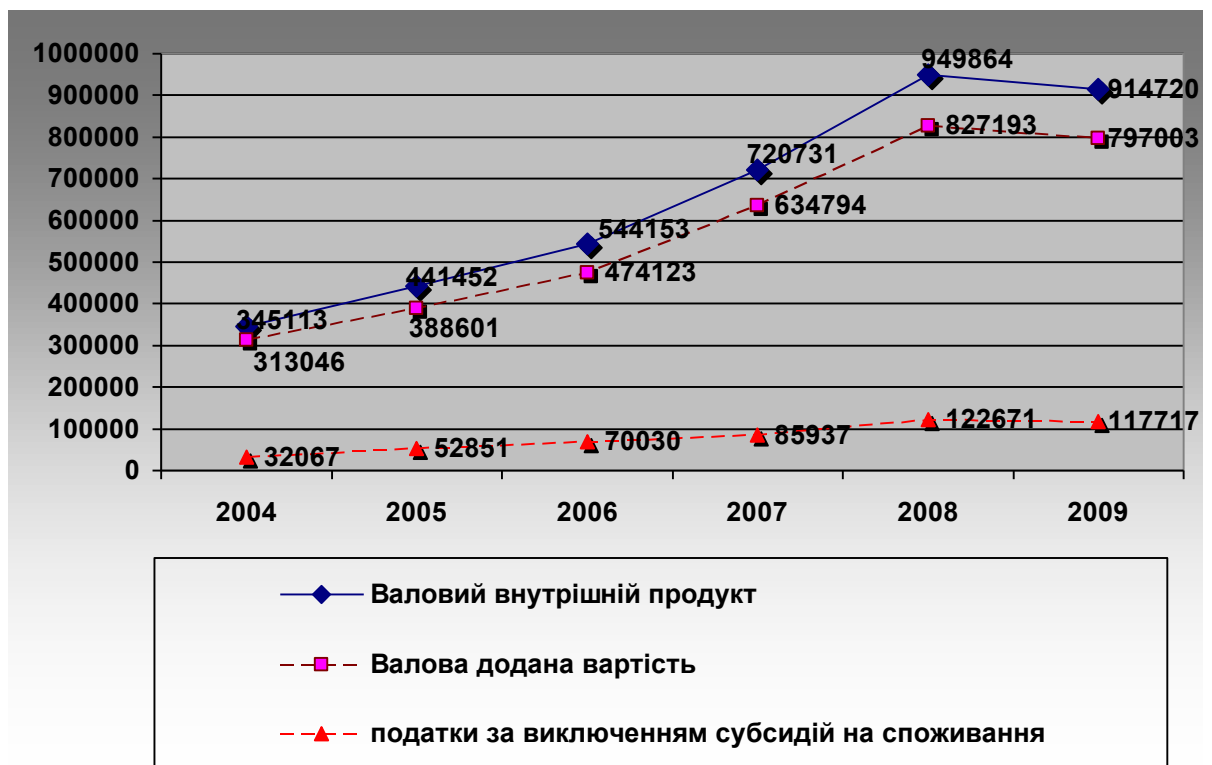


Рис. 2.1. Динаміка макроекономічних показників в Україні, млн. грн.

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67]

Використовуючи логіку дослідження, методи визначення ВВП і статистичні дані (рис. 2.1), подамо схему формування валового внутрішнього продукту за виробничого методу, яка матиме таку структуру (рис. 2.2):

1			2			3		
ВВП*			ВВП			ВВП**		
Додана вартість	+	Податки за винятком субсидій на споживання	+	Додана Вартість	+	Податки за винятком субсидій на споживання	+	Податки за винятком субсидій на споживання

Рис. 2.2. Схема формування ВВП

Примітки: ВВП* – валовий внутрішній продукт, сформований за рахунок приросту доданої вартості;

ВВП** – валовий внутрішній продукт, сформований за рахунок приросту податків.

Показник ВВП може змінюватися за рахунок приросту чи зменшення доданої вартості (зростання виробництва, видобуток корисних копалин, розширення сфери послуг та ін.), а також через збільшення чи зниження надходжень податкових платежів, що формують валовий внутрішній продукт. Отже, доходимо висновку про два можливих напрямки формування валового внутрішнього продукту: в результаті збільшення доданої вартості – раціональний сценарій зростання ВВП (1-а частина схеми); за рахунок збільшення податкових платежів – нераціональний сценарій зростання ВВП (3-я частина схеми) (див. рис. 2.2).

Вважаємо, що вивчення впливу макроекономічних показників на податкове навантаження є актуальною науковою проблемою, зокрема в контексті кількісного та якісного впливу кожного із них на оптимальне оподаткування, про що свідчать дослідження, здійснені в цьому напрямку [68, с. 102–103]. Використовуючи статистичні дані, проаналізуємо вплив ВВП, валової доданої вартості, податкових надходжень і внесків до державних цільових фондів на формування показника податкового навантаження (податкового коефіцієнта) (табл. 2.1; 2.2; 2.3).

Таблиця 2.1

Частки податкових надходжень та внесків до державних цільових фондів в Україні у ВВП в 2003 – 2009 рр., %

Показники	Роки							Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Податкові надходження	20,3	18,3	22,2	23,1	22,4	23,9	22,7	21,8
Внески до державних цільових фондів	11,9	13,5	14,7	13,9	13,2	12,8	12,7	13,2
Разом	32,2	31,8	36,9	37,1	35,6	36,7	35,4	35,1

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Як свідчать дані табл. 2.1, показник податкового коефіцієнта (податкові надходження та внески до державних цільових фондів відносно ВВП) у 2003 – 2009 рр. був різним, змінюючись від 31,8% у 2004 р. до 37,1% у 2006 р., а його середнє значення дорівнювало 35,1%. Значну частку у податковому коефіцієнті становлять внески до державних цільових фондів, зокрема, у 2005 р. частка внесків у ВВП дорівнювала 14,7%, а найменшим цей показник був у 2003 р. – 11,9% за середнього значення 13,2%. Водночас частка платежів коливалася від 18,3% у 2004 до 23,9% у 2008 р.

Значимим при дослідженні показника податкового навантаження є розрахунок величини, що відображає відношення валової доданої вартості до податкових платежів, а також внесків до державних цільових фондів, мобілізованих в Україні за певний період (див. табл. 2.2).

Аналізуючи дані табл. 2.2, які характеризують співвідношення податкових платежів до валової доданої вартості, зазначимо, що ці показники є нерівномірним і коливаються у великому діапазоні.

Таблиця 2.2

**Частки податкових надходжень і внесків до державних цільових фондів
в Україні у валовій доданій вартості в 2003 – 2009 рр., %**

Показники	Роки							Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Податкові надходження	22,6	20,2	25,2	26,5	25,4	27,5	27,7	25,01
Внески до державних цільових фондів	13,2	14,9	16,7	15,99	15,04	14,6	14,6	15,1
Разом	35,87	35,1	41,9	42,5	40,4	42,1	42,3	40,1

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Так, показник, що вказує на залежність між податками та доданою вартістю, мав найбільше значення в 2009 р. – 27,7%, а найменше у 2004 р. – 20,2%. Середнє значення в межах аналізованого періоду дорівнювало 25,01%. Значним є показник частки внесків до фондів соціального страхування, який у 2005 р. був максимальним і становив 16,7%. Найменше його значення – 13,2% зафіксовано в 2004 р. Середній показник за вказаний період дорівнював – 15,1%. Найвищим був показник відношення податкових платежів і внесків у фонди соціального страхування до валової доданої вартості. Він коливався в діапазоні від 41,9% у 2005 р. до 35,1% у 2004 р., а середнє його значення за визначений термін становило 40,1%. Характеризуючи вищеподані дані, слід також вказати на нерівномірність динаміки, що спостерігалася протягом усього аналізованого періоду.

З одного боку, значне зниження показника податкового коефіцієнта у 2009 р., порівняно з 2008 р. на 1,2% свідчить про зменшення частки податкової складової у ВВП, а з іншого, – спостерігаємо зростання показника податкомісткості, який у 2009 р. порівняно з 2008 р. збільшився на 0,2%, а це вказує на фактичне посилення ролі держави у господарських операціях у кризовий період (див. табл. 2.1; 2.2).

Розрахунок частки податків, що формують валовий внутрішній продукт у податкових платежах, мобілізованих до зведеного бюджету України, та внесків у цільові державні фонди є важливою складовою проведеного дослідження. За аналізований термін таке співвідношення не було однорідним, а змінювалося залежно від періоду, за який здійснювали обчислення (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Частка податків за винятком субсидій на споживання в Україні
у податкових надходженнях і внесках до державних цільових фондів
у 2003 – 2009 рр., %**

Показники	Роки							Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Податкові надходження	49,9	55,7	57,18	58,4	54,5	52,1	56,6	54,9
Внески до державних цільових фондів	85,18	75,5	86,5	96,9	92,0	105,9	101,29	91,9
Разом	31,48	32,0	34,4	36,4	34,2	37,5	36,3	34,6

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Характеризуючи показники табл. 2.3, слід вказати на значну частку податків, передбачених у ВВП, щодо податкових платежів і внесків у державні цільові фонди за період 2003 – 2009 рр., величина яких коливається відповідно від 31,48% у 2003 р. до 37,5%. Щодо 2008 р. зазначимо, що співвідношення податків, вміщених у ВВП, до податкових надходжень і внесків до державних цільових фондів було значно більшим, ніж це спостерігалось у попередні аналізовані роки. Дещо іншим є показник, що характеризує податки у структурі ВВП і мобілізовані до зведеного бюджету України. Найвищим цей показник був у 2006 р. – 58,4%, найменшим у 2003 р. – 49,9%; частка податків за мінусом субсидій на споживання та внесків до державних цільових фондів коливалася від 105,9%

у 2008 р. до 75,5% у 2004 р. Середні значення показників становили відповідно 54,9%, 91,9% та 34,6%.

За допомогою аналізу розрахунків обґрунтуємо доцільність використання валового внутрішнього продукту і валової доданої вартості при дослідженні показника податкового навантаження.

Відобразивши розраховані показники графічно, отримаємо результати, які свідчать про високу частку податків, що формують валовий внутрішній продукт у податках та обов'язкових платежах, мобілізованих державою за певний період (рис. 2.3).

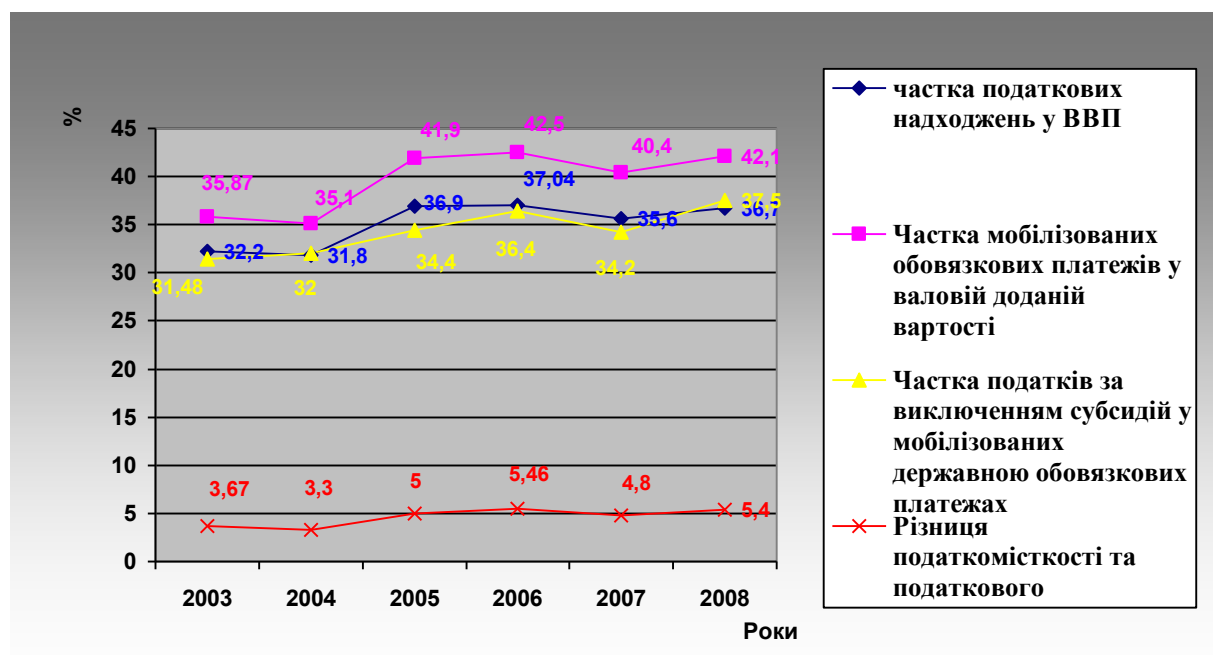


Рис. 2.3. Динаміка податків та обов'язкових платежів у структурі макропоказників в Україні в 2003 – 2008 рр., %

Джерело: складено автором за: [62; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

У процесі дослідження податкового навантаження доходимо висновку, що макроекономічні показники є неоднозначними, відрізняються за абсолютними значеннями протягом усього аналізованого періоду.

Найбільша різниця між податкомісткістю (часткою податків у валовій доданій вартості) та показником податкового навантаження була у

2006 р. – 5,46%, цього самого року податки за мінусом субсидій на споживання мали максимальне значення як частка у платежах, мобілізованих державою, що дорівнювала 36,4%; саме вони найбільше впливали на показник податкового навантаження. Варто вказати також на значне податкове навантаження у 2006 р., що дорівнювало 37,04%, за якого показник податкомісткості становив 42,5%, що свідчить про високий рівень перерозподілу податкових платежів через додану вартість, вироблену в Україні, оскільки 42,5% доданої вартості у результаті перерозподілу надійшли до бюджетів і державних цільових фондів. Найбільшою мірою на показник податкомісткості вплинули мобілізовані податки – 26,5%, а також значну частку в сукупному показникові становлять внески до цільових фондів країни – 15,99%. Дещо іншими є показники 2005 р.: різниця податкового навантаження і частки обов'язкових платежів у доданій вартості країни дорівнювала 5%, хоча податкове навантаження становило 36,9%, а рівень податкомісткості – 41,9%; найбільшою мірою на показник впливали податкові платежі – 25,2%, внески до фондів державного страхування – 16,7% від доданої вартості, що є найвищим значенням за аналізований період. Це свідчить про значне підвищення навантаження соціальними платежами порівняно з іншими роками, а також про дещо нижчий показник податкових платежів, аніж у 2006 р. (див. табл. 2.2; рис. 2.3). Найменше відхилення між податкомісткістю та податковим навантаженням зафіксовано у 2004 р. – 3,3%, відповідно співвідношення податків, передбачених у ВВП і мобілізованих державою, в цей період становило 31,8%. Звернемо увагу на незначну різницю між податковим навантаженням і податкомісткістю, причиною чого є незначна порівняно з попередніми роками частка податкових платежів у структурі доданої вартості – 35,1% при значенні середнього показника за аналізований період 39,16%. Водночас варто наголосити на низькому рівні перерозподілу податкових платежів через валовий внутрішній продукт у 2004 р. порівняно

з іншими періодами – 31,8%. Неоднозначними є показники за 2008 р.: частка податкових платежів у ВВП становила 36,7%, у валовій доданій вартості – 42,1%, різниця – 5,4%; найменше на показник податкового коефіцієнта вплинули податки за мінусом субсидій на споживання, частка яких у податкових надходженнях дорівнювала лише 105,9%. Це відповідно свідчить про посилення податкового впливу у кризовий період.

Зазначимо, що важливою складовою визначення впливу податків на економічні процеси країни є розрахунок коефіцієнта еластичності – показника, що характеризує відносну зміну однієї ознаки при одиничній відносній зміні іншого [73].

Низькі показники еластичності вказують на порівняно незначну залежність податкових платежів, внесків до державних цільових фондів і макроекономічних показників щодо податкового коефіцієнта та податкомісткості (табл. 2.4).

В економічній практиці коефіцієнт еластичності визначають за формулою:

$$E_x(y) = (\Delta Y / Y) / (\Delta X / X) \quad (2.4)$$

де $E_x(y)$ – коефіцієнт еластичності;

ΔY – зміна функції $Y=f(X)$;

ΔX – зміна аргумента X .

Використовуючи наведений метод розрахунку коефіцієнта еластичності, обчислимо значення впливу та залежностей між макроекономічними показниками та податковими надходженнями.

Як свідчать дані табл. 2.4, жодний з розрахованих коефіцієнтів не є еластично залежним між результативною величиною й аргументами, що на неї впливають.

Таблиця 2.4

**Коефіцієнти еластичності макропоказників щодо
податкового навантаження**

Показники	Роки				
	2004/2003	2005/2004	2006/2005	2007/2006	2008/2007
Еластичність ВВП	-0,05	0,58	0,02	-0,12	0,09
Еластичність валової доданої вартості	-0,08	0,81	0,06	-0,14	0,13
Еластичність податкових платежів та внесків у державні цільові фонди до ПН	-0,05	0,33	0,02	-0,14	0,09
Еластичність податкових платежів та внесків у державні цільові фонди до ПМ	-0,08	0,4	0,06	-0,18	0,12
Еластичність податків за мінусом субсидій на споживання до відносного показника залежності ПП/ПЗСП*	0,061	0,12	0,19	-0,31	0,01

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Примітка: *ПЗСП – податки за мінусом субсидій на споживання; ПП – податкові платежі

Найбільше значення коефіцієнта еластичності, розрахованого як частка доданої вартості у показнику податкомісткості, зафіксовано у 2005/2004 рр. Його значення свідчить, що зміна на 1% виробленої доданої вартості в країні привела до зростання показника податкомісткості на 0,81%. Поряд із рештою показників еластичності найбільше на результативний показник впливає валова додана вартість. Проте мінімальний показник еластичності за цією характеристикою становить 0,08, що вказує на

фактичну відсутність зв'язку між цими показниками. Відповідно валовий внутрішній продукт характеризується менш щільним зв'язком, зокрема, у 2005/2004 рр. коефіцієнт еластичності становив 0,58, що, є зазначено меншим показником, ніж вплив доданої вартості. Низький коефіцієнт еластичності був також у 2006/2005 рр., коли його значення дорівнювало 0,02; це означає, що зростання валового внутрішнього продукту на 1% за згаданий період привело б до збільшення податкового навантаження лише на 0,02%, а це відповідно вказує на відсутність еластичності між показниками (показник наближений до нульової еластичності).

За аналізований період спостерігалася нееластичність податкових платежів і внесків до державних цільових фондів стосовно величин податкомісткості. Найвищим показник еластичності щодо показника податкомісткості був у 2005/2004 рр. – 0,4, найменшим у 2006/2005 рр. – 0,06. Низькі коефіцієнти свідчать про можливість підвищення норми оподаткування без додаткового збільшення показника податкового навантаження. У 2005/2004 рр. зростання податкових надходжень обов'язкових платежів на 1% привело б до підвищення показника податкомісткості лише на 0,4%, у 2006/2005 рр. таке збільшення було б меншим – 0,06%. Отже, доходимо висновку, що досліджуваний період був сприятливим для здійснення податкових реформ у напрямку підвищення податкових ставок, введення додаткових податкових платежів, що забезпечила б високі результати для держави і найменш-негативно вплинуло б на платників (див. табл. 2.4).

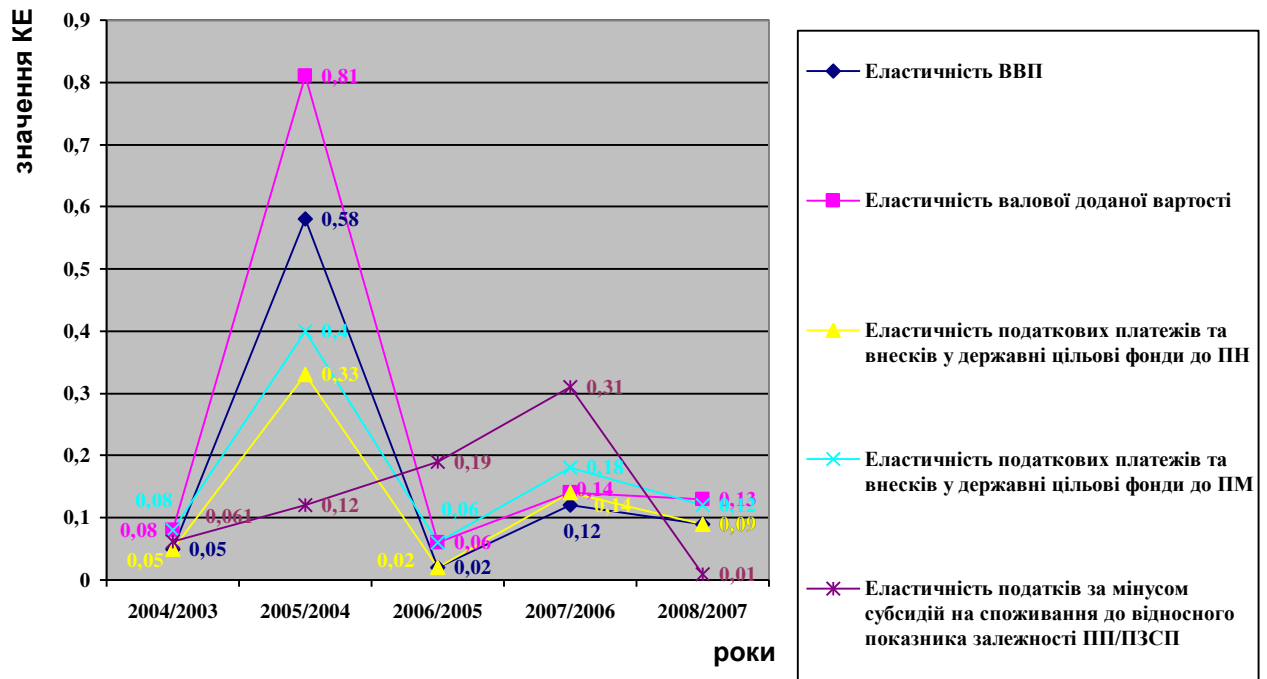


Рис. 2.4. Коефіцієнти еластичності макроекономічних показників щодо податкового навантаження та податкомісткості.

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Розглянувши рис. 2.4, слід вказати на стрибкоподібне розміщення точок, які відображають показник еластичності. Така нестабільність властива для всіх розрахованих коефіцієнтів на визначеному проміжку часу. Винятком є тільки коефіцієнт, що свідчить про залежність податків, які формують показник ВВП щодо величини залежності податків за мінусом субсидій на споживання та сукупних податкових платежів, мобілізованих у бюджеті та державні цільові фонди. Цей коефіцієнт на аналізованому проміжку є висхідним, що підтверджує постійне зростання залежності податків у структурі валового внутрішнього продукту щодо показника, на який він впливає (залежність чистих податків від податкових платежів і внесків до державних цільових фондів). Коефіцієнт еластичності коливався від 0,061 у 2004/2003 рр. до 0,31 в 2007/2006 рр., а це означає, що у 2004 р. зростання податків у структурі ВВП на 1% привело б до збільшення їхнього обсягу у сукупних податкових платежах на 0,061%; у 2007 р. згадана

залежність становила 0,31%. Доходимо висновку, що така ситуація не є ефективною з точки зору макроекономіки, оскільки з кожним роком зростання податків супроводжувалося приростом їхньої частки у ВВП (податки в структурі валового внутрішнього продукту). Отже, розраховуючи щорічно показник податкового навантаження через ВВП, ми з кожним роком отримуємо щоразу більш деформований показник податкового навантаження, що помилково вказує на зниження впливу податкових платежів на економіку країни.

Не піддаються також загальній динаміці показники 2008/2007 рр. У кризовий період спостерігаємо зниження показників еластичності за всіма розрахованими коефіцієнтами. Це означає, що у 2008 р. ринкові інструменти регулювання були заміщені адміністративними ручними засобами управління економікою.

Таким чином, на основі проведеного дослідження, можна зробити висновок, що при розрахунку податкового навантаження більш раціонально використовувати показник податкомісткості (частка податкових платежів, мобілізованих у державні цільові фонди та бюджети, щодо валової доданої вартості), оскільки додана вартість є джерелом сплати всіх податків. Застосування доданої вартості дає змогу отримати більш об'єктивний результат, ніж валового внутрішнього продукту. Структура ВВП охоплює додану вартість і податки за мінусом субсидій на споживання, а податки передбачені у валовому внутрішньому продукті, як було зазначено деформують реальний показник податкового навантаження. Отже, додана вартість, будучи джерелом сплати податків, більшою мірою відповідає ролі індикатора впливу податків на суспільно-економічні процеси країни.

2.2. Фіскально-регулююча складова податків при визначенні податкового навантаження

Ефективне поєднання складових податкової політики є запорукою фінансової стабільності держави. Дієвість суб'єктів оподаткування щодо об'єктів оподаткування створює передумови для швидкого економічного розвитку країни. Важливими складовими такої стабільності є якісна стратегія і тактика. Останні передбачають використання визначених і законодавчо закріплених податкових платежів, справляння й надходження яких регулюють та контролюють уповноважені органи, наділені правами й обов'язками у сфері правового регламентування, встановлення і сплати податків.

Залежно від законодавчо закріплених податкових платежів і податків, а також механізмів їхнього справляння і податкових ставок можна оцінити вплив фіскальної політики на економіку країни. Розрахунок впливу податків на макроекономічні процеси відображають за допомогою показника податкового навантаження.

При проведенні податкової політики важливо дотримуватися того рівня податкового навантаження, який дасть змогу задовольнити потреби соціально-економічного розвитку. Поєднання інструментів податкової політики, а також раціональне управління у сфері податків є основою ефективного розвитку державних фінансів. Зазначимо, що податкове навантаження не є однотипним показником, він формується шляхом поєднання показників податкового навантаження окремих податків. Дослідження цього процесу є умовою для податкових реформ, розвитку векторів впливу податків, виявлення сфер, де цей вплив надлишковий, а де недостатній. З огляду на вищезазначене необхідно з'ясувати, які податки

створюють більше навантаження на економіку, а де рівень оподаткування податкової бази є недостатнім.

Проаналізуємо рівень впливу найбільш бюджетоутворюючих податкових платежів, частка яких у доходах зведеного бюджету є найвищою. Дослідженню також підлягають податки, що належать до різних податкових груп: прямі та непрямі податки, податки на споживання, доходи і капітал. Обраний вектор аналізу дасть змогу оцінити пріоритети оподаткування в Україні та доцільність зміни впливу податків на виробників, працівників і споживачів.

Податкова система в Україні до 2011 р. передбачала справляння 12 податків і 28 податкових платежів, визначених ЗУ «Про систему оподаткування» № 1251-ХІІ від 25. 06. 1991 [74], серед яких лише 4 податки становили близько 80% усіх податкових надходжень Зведеного бюджету України. Отже, доцільно дослідити вплив цих податків на економіку.

Значною, в доходах Зведеного бюджету України є частка таких видів податку: на прибуток підприємств, з доходів фізичних осіб, на додану вартість. Серед ресурсних платежів варто виокремити плату за землю. Так, за 2003 – 2009 рр. зазначені податки становили 80,6% від податкових надходжень Зведеного бюджету України, або – в середньому 61,1% від усіх доходів бюджету (табл. 2.5).

Зазначимо, що структура податку на додану вартість не була однорідною, про що свідчать коливання цього податку як у доходах бюджету, так і в податкових надходженнях. Найбільшим у доходах згаданий показник був у 2009 р. – 38,3%, найменшим – у 2003 р. – 16,7%; у податкових надходженнях максимального показника досягнуто в 2008 р. – 41,75%, найменшого – в 2003 р. – 23,2%. Водночас зауважимо, що фіскальна роль податків на споживання за проаналізований період значно зросла: в 2,3

разу – у доходах і у 1,79 разу – в податкових платежах, мобілізованих до Зведеного бюджету України.

Таблиця 2.5

**Частка окремих податків у доходах і податкових надходженнях
Зведеного бюджету України за 2003 – 2009 рр., %**

Показники	Роки							Середній показник
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Частка податку з доходів фізичних осіб у доходах Зведеного бюджету України	17,9	14,4	12,9	13,3	15,8	15,4	21,33	15,8
Частка податку на прибуток підприємств у доходах Зведеного бюджету України	17,6	17,6	17,5	15,2	15,6	16,0	14,81	16,33
Частка ПДВ у доходах Зведеного бюджету України	16,7	18,3	25,2	29,3	26,9	30,9	38,30	26,5
Частка плати за землю у доходах Зведеного бюджету України	2,7	2,5	2,02	1,8	1,8	1,7	4,01	2,3
Загалом	54,9	52,9	57,6	59,6	60,2	64,07	78,45	61,1
Частка податку з доходів фізичних осіб у податкових надходженнях Зведеного бюджету України	24,9	20,9	17,6	18,1	21,6	20,2	23,24	20,9
Частка податку на прибуток підприємств у податкових надходженнях Зведеного бюджету України	24,4	25,6	23,9	20,8	21,3	21,06	16,15	21,8
Частка ПДВ у податкових надходженнях Зведеного бюджету України	23,2	26,5	34,5	40,08	36,8	40,5	41,75	34,7
Частка плати за землю у податкових надходженнях Зведеного бюджету України	3,7	3,6	2,8	2,5	2,4	2,2	4,37	3,08
Загалом	76,1	76,6	78,8	81,5	82,1	84,0	85,5	80,6

Джерело: складено автором за: [69; 70; 71; 75; 76; 77; 78; 79; 80]

У ході дослідження також з'ясовано, що податок на прибуток підприємств, є другим за значенням у Зведеному бюджеті України [82]. Частка платежу в дохідній частині бюджету коливалася від 17,6% у 2003 і 2004 рр. до 14,81% у 2009 р., і від 25,6% у 2004 р. до 16,15% у 2009 р. у податкових надходженнях Зведеного бюджету України.

Податок з доходів фізичних осіб, який в Україні адмініструють з 2004 р., нині є основним джерелом наповнення місцевих бюджетів [83]. Його частка щодо доходів і мобілізованих платежів коливалася від 12,9% у 2005 р. до 21,33% у 2009 р.[84]. Зазначимо, що протягом проаналізованого періоду надходження цього податку мали різну вагову структуру в доходах Зведеного бюджету України, але за 2005 – 2008 рр. його частка значно зросла й була стабільно високою. Таку саму динаміку можна простежити порівняно з мобілізованою сумою всіх податкових платежів, серед яких податок з доходів фізичних осіб посідає третє місце: найбільшим ваговий коефіцієнт податку був у 2003 р. – 24,9%, найменшим – у 2005р. – 17,6%.

За досліджуваний період податкова політика зазнала значних змін, це стосується, зокрема, векторів оподаткування. Якщо у 2003 р. найбільш фіскальним серед проаналізованих був прибутковий податок з громадян – 17,9%, найменш значущим – податок на додану вартість – 16,7%, то в 2008 – 2009 рр. ситуація змінилася – найбільшу вагу серед платежів, мобілізованих до бюджету України, становив податок на додану вартість – відповідно 30,9% та 38,3%, а найменшу – податок з доходів фізичних осіб – 15,4% і 21,33%. Перевага непрямого оподаткування свідчить про зростання ролі оподаткування процесів споживання поряд із оподаткуванням доходів. У період економічного розвитку такий сценарій формування податкової політики, на наш погляд, не може бути прийнятним, оскільки підвищення реальних доходів громадян (за рахунок отримання наддоходів) має супроводжуватися додатковими надходженнями до бюджету. Значний розрив доходів громадян між заможними та бідними верствами населення створює ситуацію, за якої найбільша частка податку надходить саме від оподаткування менших доходів, а доходи податку від надприбутків є незначними. Недонадходження податку з доходів фізичних осіб можливо компенсувати оподаткуванням процесів споживання. Це частково спричинює перекидання податків на носіїв податку (споживачів); бідні

верстви населення зазнають набагато більшого податкового тягара, ніж багаті громадяни, оскільки перші є найбільшими споживачами продовольчої продукції, тобто створюють найбільшу в Україні додану вартість.

Зазначимо, що оподаткування прибутку підприємств у нашій країні є стабільним. Так, за проаналізований період коливання цього податку в доходах Зведеного бюджету України було найменшим, що свідчить про стабільний рівень оподаткування фінансових результатів підприємств. Середнє значення частки податку на прибуток у доходах Зведеного бюджету України становить 16,6%, показник коливався від 17,6% у 2003 – 2004 рр. до 15,2% у 2006 р.

Водночас варто вказати на негативну тенденцію в 2009 р., Так, у кризовий період спостерігаємо дедалі більше зростання податкової складової у процесах споживання поряд зі значним зниженням частки податку на прибуток підприємств. Це означає, що в період фінансової нестабільності економічні вектори в Україні переважно були спрямовані на громадян, що є на наш погляд негативним явищем в добу економічної нестійкості та незначних доходів населення (див. табл. 2.5).

Найбільш значущим ресурсним платежем у доходах Зведеного бюджету України традиційно є плата за землю [85]. Його частка в дохідній частині в 2003 р. становила 2,7%, у 2003 – 2008 рр. таке співвідношення дорівнювало тільки 1,7%, тобто фіскальна значимість платежу знизилася на 1%, що було доволі вагомим показником. Зменшення пояснюється заміщенням плати за землю фіксованим сільськогосподарським податком. Зниження фіскальності свідчить про зростання кількості пільговиків, якими є пенсіонери – власники сільськогосподарських паїв, котрих із кожним роком в Україні стає доволі більше.

Аналіз надходжень вибраних податкових платежів дав змогу зробити висновок про значні зміни у податковій політиці в Україні. Так зокрема, вектори оподаткування змістилися в напрямку непрямого оподаткування,

хоча важливість того чи іншого податку є суперечливим питанням, що потребує обґрунтування. Одним із напрямків доведення ефективності податкової політики є розрахунок показника податкового навантаження та визначення оптимального оподаткування.

Дослідження податкового навантаження не має передбачати лише обчислення загального макроекономічного показника, що свідчить про вплив податкової системи на економіку.

Таблиця 2.6

Податкові коефіцієнти окремих податків у 2003 – 2009 рр., %

Показники	Роки							Середнє значення
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
Частка податку з доходів фізичних осіб у ВВП	5,05	3,8	3,9	4,2	4,8	4,8	4,86	4,48
Частка податку з доходів фізичних осіб у валовій доданій вартості	5,6	4,2	4,4	4,8	5,5	5,5	5,94	5,13
Частка податку на прибуток підприємств у ВВП	4,9	4,7	5,3	4,8	4,7	5,03	3,38	4,68
Частка податку на прибуток підприємств у валовій доданій вартості	5,5	5,1	6,03	5,5	5,4	5,8	4,12	5,35
Частка ПДВ у ВВП	4,7	4,8	7,6	9,3	8,2	9,7	8,73	7,57
Частка ПДВ у валовій доданій вартості	5,2	5,34	8,7	10,6	9,3	11,1	10,66	8,7
Частка плати за землю у ВВП	0,76	0,6	0,61	0,57	0,54	0,52	0,91	0,64
Частка плати за землю у валовій доданій вартості	0,84	0,7	0,69	0,65	0,61	0,6	1,12	0,74

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72]

Дослідження впливу податків на економіку – важливий чинник вивчення доцільності їхнього використання у фінансовій політиці країни. Аналіз впливу податкових платежів на валовий внутрішній продукт, валової додану вартість, базу оподаткування дасть змогу оцінити сферу дії податку, що досі є мало дослідженим питанням. Зауважимо, що в Україні структура податкової системи є подібною до податкових систем європейських країн. Відмінність в оподаткуванні полягає у нераціональності розподілу

податкового навантаження, необґрунтованості податкових ставок і сфер податкового впливу. Найбільший рівень податкового навантаження створюють податком на додану вартість, яким оподатковують сферу споживання. Цей податок перекладають на кінцевого споживача, що не відповідає економіці розвитку. Менше перекладаються податки на доходи, і зовсім неперекладними є податки на ресурси і майно.

Таким чином, охарактеризуємо зміни впливу окремих податків на макроекономічні показники протягом 2003 – 2009 рр. (див. табл. 2.6).

Наголосимо на симетричності зростання податкового навантаження та податкових надходжень загалом. Зміна податкового навантаження супроводжувалася зміною напрямків оподаткування: від переважання прямих податків у 2003 р. до домінування оподаткування процесів споживання (ПДВ). Частка податку з доходів фізичних осіб була різною: у 2003 р. прибутковий податок громадян становив 5,5% від валового внутрішнього продукту та 5,6% від валової доданої вартості. Після ухвалення в 2004 р. Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» податкове навантаження податку зменшилося до 3,8% у ВВП та 4,2% у валовій доданій вартості. Причиною такого низького значення стало зниження ставки податку до 13% і впровадження соціальної пільги щодо податку з доходів фізичних осіб. Проте з наступного року ці показники почали зростати й у 2009 р. досягнули значення 4,86% у ВВП і 5,94% у валовій доданій вартості. Отже, спостерігаємо щорічний приріст показника. Разом із цим, аналізуючи вектори оподаткування в Україні, зазначимо, що за досліджуваний період частка непрямого оподаткування характеризується найвищим рівнем зростання. Зокрема, частка ПДВ у макроекономічних показниках коливалася: у ВВП – від 4,7% у 2003 р. до 9,7% у 2008 р., у валовій доданій вартості – від 5,2% у 2003 р. до 11,1% у 2008 р. Приріст показників становив більше 100%, що свідчить про значне посилення непрямого оподаткування в Україні. Причиною зростання є зміни у

законодавстві щодо порядку відшкодування податку на додану вартість, вексельних розрахунків із ПДВ, зростання імпорту продукції, тощо. Відповідно це зумовило зменшення махінацій у сфері оподаткування доданої вартості та приросту надходжень до Зведеного бюджету України. Проте в 2009 р. частка податку на додану вартість у макропоказниках дещо знизилася – до 8,73% у ВВП та 10,66% у валовій доданій вартості.

Найбільш неоднозначними є показники податкового навантаження на суб'єктів сплати податку на прибуток підприємств. Коливання часток податку на прибуток підприємств є різним і не відповідає певним закономірним тенденціям. Зокрема, найменшим цей показник був у 2004 – 2007 рр. – 4,7% у ВВП, у 2009 р. – 3,38%, найбільшим – у 2005 р. – 5,3% (порівняно незначне коливання). Різниця максимального та мінімального значень становить 1,92%. Незважаючи на зниження ставки податку на прибуток підприємств у 2004 р. з 30% до 25%, співвідношення сплаченого податку на прибуток підприємств до валового внутрішнього продукту і валової доданої вартості зменшилося в 2004 р. лише на 0,2%, а в наступному податкове навантаження зросло на 0,6% порівняно з 2004 р. і становило 5,3%, що за проаналізований період було найвищим показником. Водночас слід вказати на зниження фіскальної ролі податку на прибуток підприємств у 2009 р., що можна пояснити значним зниженням дохідності підприємств, негативною кон'юктурою ринку.

Із наведеного зробимо висновок, що зменшення ставки податку не є вирішальним чинником зниження показника податкового навантаження. Це явище було миттєвим і короткотерміновим, зокрема, у нашому разі зниження відбулось лише в 2004 р., а в подальших періодах частка надходжень податку на прибутку підприємств у ВВП і валовій доданій вартості зростає.

Зазначимо, що за допомогою справляння плати за землю перерозподіляють незначну частку валового внутрішнього продукту і

вилучають незначну кількість валової доданої вартості. Так, найвищим податкове навантаження щодо ВВП було в 2009 р. – 0,91%; в інших періодах показник був незначним, зокрема у 2008 р. він становив 0,52%; щодо показника податкомісткості середнє значення частки плати за землю у валовій доданій вартості за досліджений період дорівнювало 0,74% і коливалося від 1,12% у 2009 р. до 0,6% у 2008 р.

Оскільки податкова політика України орієнтована на справляння податків на споживання та податків на доходи, менше уваги приділено оподаткуванню майна і ресурсної бази країни, що засвідчують здійснені розрахунки. Отже, вітчизняна практика оподаткування потребує змін, зокрема у сфері впливу податку. Податкова політика має бути спрямована насамперед на зменшення податкового навантаження на процеси споживання і переміщення в напрямку оподаткування майна.

Строкатість показників податкового навантаження свідчить про нестабільність процесів оподаткування в Україні. Через відсутність єдиного нормативного документа та неузгодженість стратегії розвитку податкової політики процеси оподаткування у нашій країні регулюють здебільшого ручним способом, про що зазначено вище.

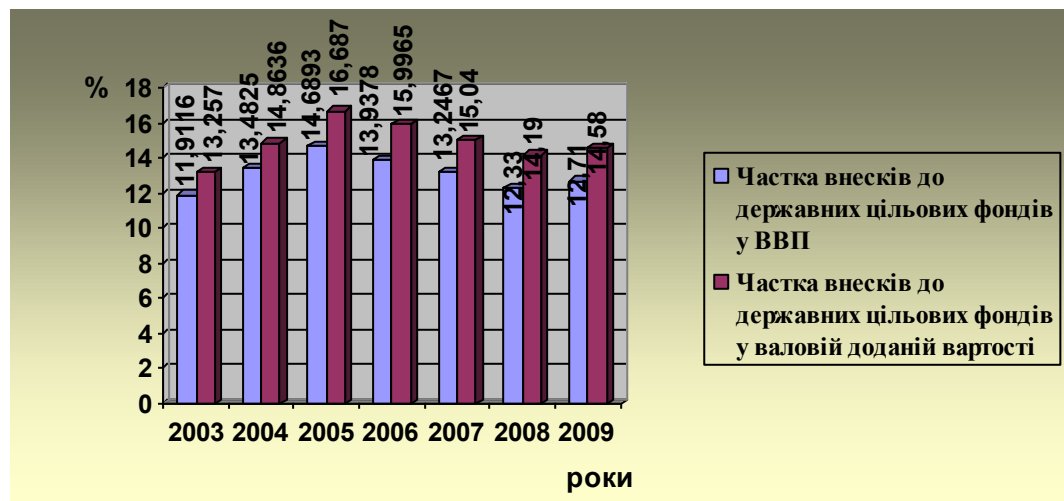


Рис. 2.5. Частка внесків до державних цільових фондів

у валовому внутрішньому продукті та валовій доданій вартості

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72].

Іншим важливим чинником впливу на суб'єкти господарювання є відрахування до фондів державного соціального страхування [86; 87; 88]. Нарівні з податками ці платежі дають змогу перерозподілити значну частину валового внутрішнього продукту і валової доданої вартості (рис. 2.5).

Охарактеризуємо показники податкового навантаження внесків до державних цільових фондів. У 2005 р. податкове навантаження становило 14,68%, що є найбільшим його показником порівняно з іншими податковими платежами; найменшим цей показник був у 2003 р. – 11,9%. Високі показники свідчать про надмірне навантаження економіки внесками у державні цільові фонди поряд з іншими платежами.

Різні значення податкового навантаження підтверджують гіпотезу про відсутність однакових умов для певних груп платників податків. Податкове навантаження в Україні розподіляється нерівномірно, що створює соціально-економічні деформації між різними групами платників. Високий рівень соціальних видатків із бюджету країни важко компенсувати перекладанням на бідні верстви населення податків на споживання, що, як було зазначено, найбільше спричиняють тиск на виробництво та споживання.

Проте показник податкового навантаження дає змогу лише визначити вектори оподаткування в Україні, а ефективність справляння будь-якого податку залежить від частки сплаченого податку в його базі оподаткування.

Визначення рівня оподаткування податкової бази є передумовою оцінювання ефективності справляння того чи іншого платежу. Найбільшої уваги заслуговують податкові платежі, частка яких у доходах бюджету найвища. Актуальним нині є дослідження податкових платежів, які відрізняються за сферою дії і мають різні об'єкти оподаткування. Це, зокрема, податок з доходів фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, плата за землю, внески до державних цільових

фондів із визначеними об'єктами оподаткування – доходами громадян, що підлягають оподаткуванню; прибутком до оподаткування; доданою вартістю, створеною в країні; грошовою оцінкою землі, або ж площі землі, місця її розташування та призначення; базою сплати внесків до фондів державного страхування є фонд оплати праці та заробітна плата.

Таблиця 2.7

**Відношення податкових платежів до їх бази оподаткування
в Україні у 2003 – 2009 рр., %**

№	Показники	Роки						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Податкомісткість ПДФО	10,4	8,03	8,16	7,8	8,96	8,84	8,2
2	Податкомісткість податку на прибуток підприємств	28,8	21,9	26,3	23,6	18,8	24,71	21,45
3	Податкомісткість ПДВ	5,24	5,34	8,69	10,6	9,35	11,13	10,66
4	Податкомісткість внесків до ФСС	35,1	41,04	43,7	36,9	35,7	32,5	30,9

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 89; 90; 91; 92; 93; 94; 95; 96; 97].

Рівень місткості податкових платежів у базі оподаткування вказує на ефективність чи неефективність використання податкового інструментарію державою; ці розрахунки водночас свідчать про рівень оподаткування тої чи іншої сфери господарювання суб'єкта оподаткування, дають змогу оцінити сферу дії податків (табл. 2.7).

Зазначимо, що податкомісткість за окремими податками відрізняється залежно від того, в якому періоді вона була розрахована. Найвищий рівень оподаткування податкової бази належить внескам до державних цільових фондів. Аналізуючи рівень навантаження на заробітну плату, зауважимо, що в 2004 р. значення податкомісткості внесків до державних цільових фондів становило 43,7% і коливалося в проміжку від 30,9% у 2009 р. до 43,7% у 2005 р.; у 2007 р. цей показник дорівнював 35,7%. Отже, дані свідчать про високі нормативи вказаних відрахувань.

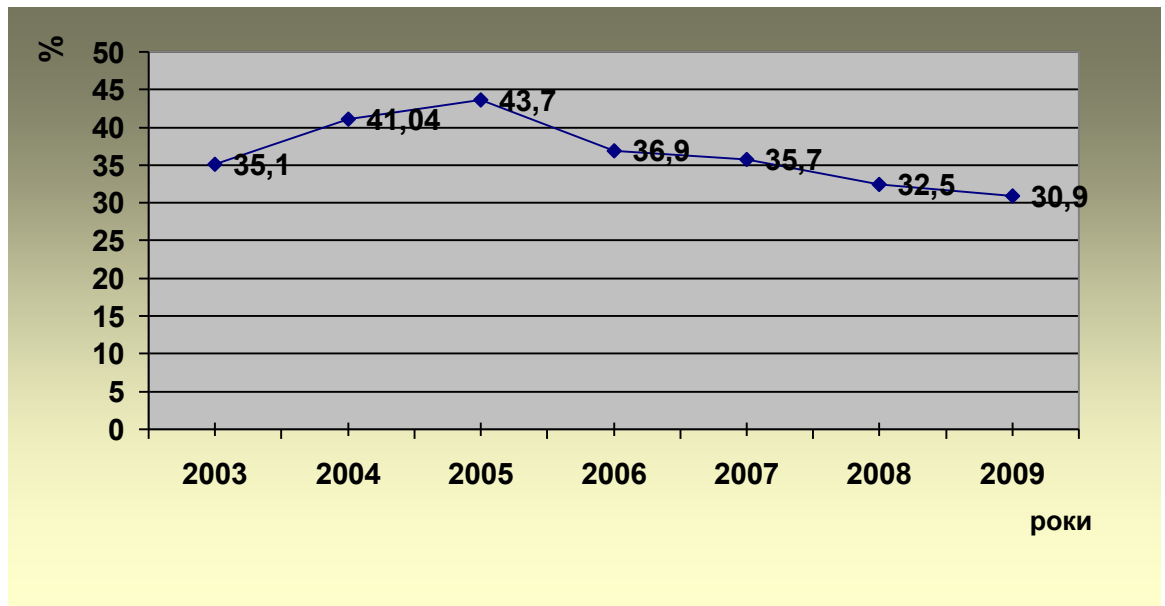


Рис. 2.5. Частка внесків до державних цільових фондів до бази справляння платежів (коефіцієнт податкомісткості).

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 89; 90; 91; 92; 93; 94; 95; 96; 97].

Водночас високі значення показника відрахувань можна пояснити особливостями соціальної політики України. Основою пенсійної системи України є солідарна система пенсійного забезпечення, що потребує великого обсягу надходжень до пенсійного фонду, значну частку яких становлять утримання і нарахування з нарахованих сум заробітної плати. Велика кількість громадян пенсійного віку, інвалідів і пільговиків інших категорій потребують від держави значного фінансування, основним джерелом якого є доходи від внесків до державних цільових фондів. Знизити рівень утримань можна, запровадивши другий етап пенсійної реформи (накопичувальну систему), або розвинувши недержавне пенсійне страхування. Оскільки проблема пенсійного та соціального забезпечення безпосередньо не залежить від рівня прибутковості суб'єктів господарювання, а більшою мірою від добробуту населення, підвищення рівня його забезпеченості зумовить зростання надходжень до пенсійного та інших державних цільових фондів.

Нині в Україні високим є рівень оподаткування прибутку підприємств (фінансових результатів). Особливістю оподаткування вважаємо те, що базою сплати податку на прибуток підприємств є саме прибуток, отриманий за звітній період, а валові збитки за підсумками року переносять на валові витрати майбутніх періодів [82]. Так, взявши до уваги статистичну інформацію, як базу оподаткування використано прибуток підприємств до оподаткування без урахування збитків, що ці суб'єкти господарювання отримали в поточному році.

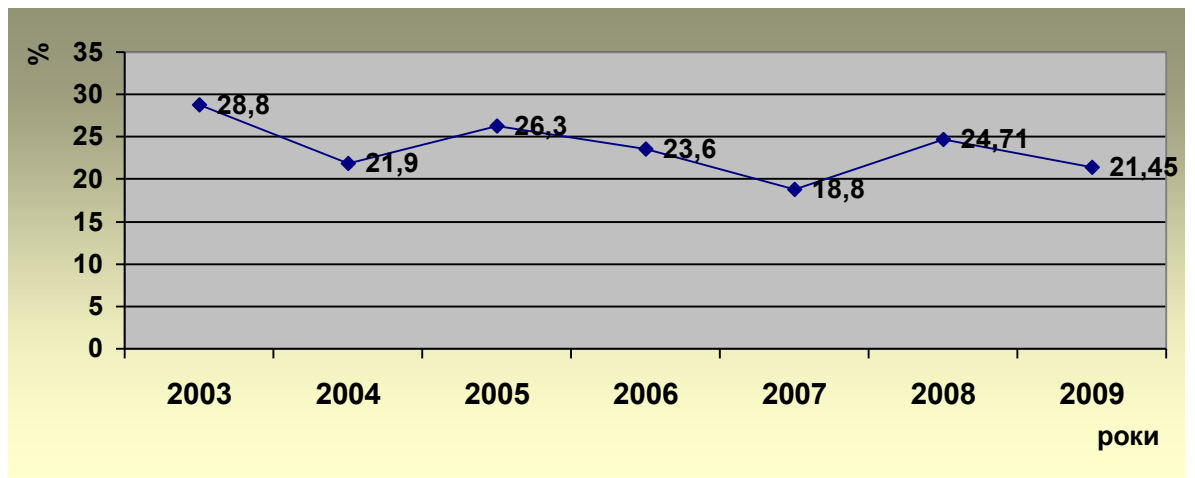


Рис. 2.6. Частка податку на прибуток підприємств у податковій базі (коефіцієнт податкомісткості).

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 92; 93; 94; 95; 96; 97]

Зазначимо, що рівень оподаткування прибутку в Україні має доволі строкату структуру, оскільки протягом аналізованого періоду показник податкомісткості коливався від 28,8% у 2003 р. до 18,8% у 2007 р., а в кризовий 2008 р. рівень оподаткування прибутку становив 24,71% (рис. 2.6). Нерівномірна фіскальна значимість податку на прибуток підприємств, значні коливання показників свідчать про нестабільну податкову політику в сфері оподаткування прибутку суб'єктів господарювання. Сьогодні в Україні використовують характерний для європейських країн механізм оподаткування прибутку підприємств. Якщо визначати рівень оподаткування лише за ставкою податку, то вона в Україні є невисокою

порівняно з іншими країнами [98, с. 246]. Проблема нерівномірного оподаткування зумовлена відсутністю стимулювання господарської діяльності, погіршенням інвестиційного клімату. У вітчизняній практиці нема єдиних підходів до адміністрування податків. Пільги в Україні доволі непрозорі, їх надають не за потребою, а за домовленістю між зацікавленими структурами. Через це надходження податку залежать не від рівня прибутку, а від потреби у наповненні бюджету. Саме тому рівень податкомісткості податку на прибуток підприємств є нестабільним.

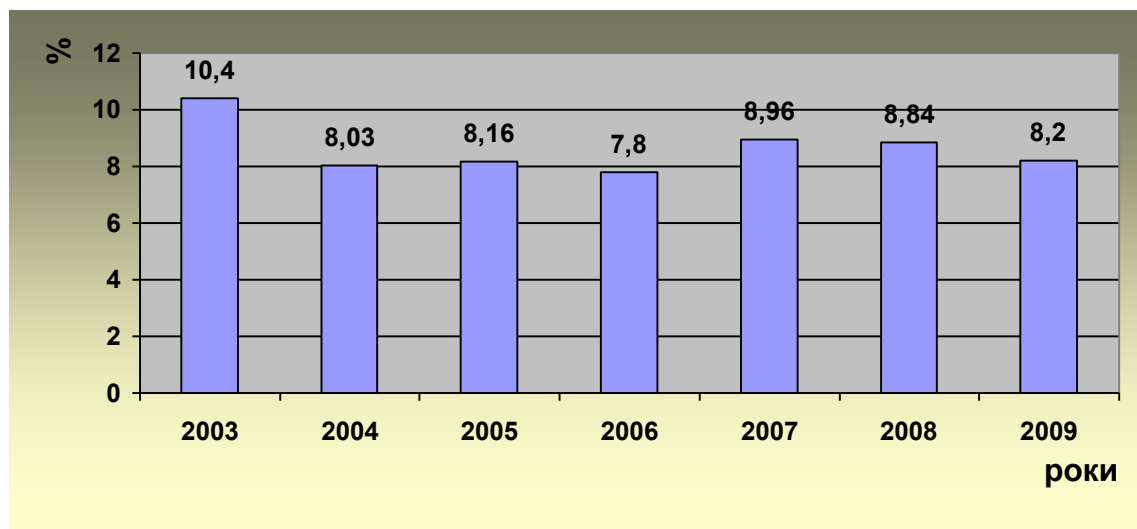


Рис. 2.7. Частка податку з доходів фізичних осіб у податковій базі (коефіцієнт податкомісткості).

Джерело: складено автором за: [62; 64; 65; 66; 67; 69; 89; 90; 91;].

Враховуючи те, що прибутковий податок (з доходів фізичних осіб) – один із головних елементів будь-якої податкової системи, оскільки за допомогою цього інструменту управляють добробутом громадян, вивчення його впливу на економіку та об'єкт справляння є важливою складовою дослідження податкової політики.

Зазначимо, що податкомісткість податку з доходів фізичних осіб в Україні є незначною (рис. 2.7). Так, 2003 р. рівень оподаткування доходів громадян становив 10,4%, а починаючи з 2004 р. навантаження на об'єкт оподаткування дорівнювало не більш, ніж 8,94% у 2007 р. і 8,84% у 2008 р. Це порівняно з іншими показниками податкомісткості є досить незначним

значенням і не відповідає базовій ставці цього податку, що становить 15%. Таке недооподаткування спричинене маніпулюванням застосування соціальної пільги, що призводить до неповного оподаткування бази податку. Пропорційна ставка податку за значного розшарування доходів між бідними і багатими громадянами не відповідає принципів соціальної справедливості, оскільки бюджет недоотримує значної суми податку з доходів фізичних осіб при оподаткуванні високих доходів.

Аналізуючи процес справляння податку на додану вартість, зауважимо, що рівень навантаження доданої вартості податком на додану вартість в Україні є різним. Частка податку на додану вартість у доданій вартості за проаналізований період зростала швидкими темпами. В 2003 р. податкомісткість становила 5,24%, а в 2008 р. підвищилася до 11,13%, тобто приріст дорівнював 112%. У кризовий період податкомісткість податку на додану вартість дещо знизилася порівняно з 2008 р. і становила 10,66%. Це пояснюється зменшенням обсягів доданої вартості та фіскального потенціалу ПДВ. Проте навіть у 2009 р. показник співвідношення ПДВ до бази оподаткування є доволі високим. З огляду на це вважаємо, що вектори податкової політики змінилися в напрямку оподаткування процесів споживання. Одним із чинників стрімкого зростання були зміни в законодавстві щодо сплати ПДВ, що певним чином унеможливило нелегальне відшкодування податку та дало змогу зменшити ризики вексельних розрахунків із податку на додану вартість.

Додана вартість є джерелом сплати всіх податкових платежів, джерелом прибутку і забезпечення соціальної політики країни. Враховуючи вищеподане, зазначимо, що в середньому 8,4% валової доданої вартості перерозподіляють через бюджети України; у 2008 р. процент перерозподілу становив 11,13%, у 2009 р. – 10,66%, а базова ставка податку на додану вартість у нашій країні дорівнювала 20%. Отже, у цьому разі спостерігаємо неефективне оподаткування. Проблеми полягають насамперед у

неврегульованому механізмі відшкодування податку, оскільки найбільше схем ухилення від сплати саме ПДВ і значна кількість податкових пільг дає змогу маніпулювати сплатою ПДВ. Саме тому бюджети України недоотримують значні суми податкових надходжень, експортоорієнтовані галузі економіки через механізми відшкодування податку знижують реальний рівень податкомісткості ПДВ, що фактично є набагато вищим.

Проаналізувавши податкову систему за основними бюджетоутворюючими податками, доходимо висновку, що рівень податкового навантаження в Україні є невисоким, а порівняно з іншими країнами – навіть нижчим. Проблема податкової політики в Україні полягає в недостатньому рівні оподаткування податкової бази, що є набагато меншою, ніж у держав із розвинутою економікою. З огляду на це фінансування соціальних програм вважаємо недостатнім в абсолютному вимірі. Проблема також полягає у нерівномірному розподілі податкового навантаження між суб'єктами країни. Через механізм перекладання податків податковий тягар більшою мірою перекладається на простого споживача, котрий неспроможний компенсувати власні витрати, в структурі яких значну частку становлять податкові платежі.

2.3. Фіскальні межі податкової експансії держави

Фіскальна політика країни передбачає організацію діяльності, що базується на попередньому плануванні та на виконанні закладених у плані показників. Відповідно таким планом є бюджет країни. У Бюджетному кодексі України міститься бюджетний розпис, за яким поступово виконують завдання, що окреслила держава [99].

Основними елементами бюджетного процесу України є прийняття бюджетної резолюції, розгляд і затвердження бюджету країни, виконання його показників, звіт про виконання.

Якісне планування видаткової та дохідної частин є підґрунтям для ефективного розвитку країни. Саме тому нині виникла серйозна проблема ефективного управління витратами та доходами державного, місцевих і Зведеного бюджетів України. Від правильності їхнього планування залежить результативність податкової, боргової та соціально-економічної політики.

Нині близько 74% доходів Зведеного бюджету України формуються за рахунок податків і податкових платежів, тому податкова політика є найбільш значимою в усьому бюджетному процесі. Від ступеня реалізації цієї політики, виконання реального плану податкових надходжень та високоякісного адміністрування податкових платежів залежить ефективність і спрямованість видаткової політики країни.

Часто планові показники податкових платежів (затвержені Законом України «Про Державний бюджет України») не відповідають реальним надходженням податків (Звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України»). Така політика призводить до неможливості бюджетування економічних та соціальних програм країни, до зовнішніх і внутрішніх запозичень, дисбалансу в бюджетних відносинах [100].

Через деформації в бюджетному процесі виникає різне податкове навантаження на платників податків. Фактичне податкове навантаження не відповідає запланованому (плановому) розмірові перерозподілу податків через валовий внутрішній продукт та додану вартість країни.

Аналіз дохідної частини Державного бюджету України загалом та податкових платежів зокрема засвідчує невідповідність у планових і фактичних показниках (дод. М, Н), що створює передумови для недоброякісного виконання видаткової частини бюджету [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107].

Дані табл. 2.8, також підтверджують різну частку планових і фактичних податкових надходжень у доходах Державного бюджету України.

Таблиця 2.8

**Динаміка виконання дохідної частини Державного бюджету
України щодо планових показників, %**

№ з/п	Показники	Роки						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1.	Доходи Державного бюджету України	3,4	7,9	-1,29	4,7	5,5	-0,1	-36,18
2.	Податкові надходження	3,86	1,1	-0,5	3,7	1,1	9,9	-23,7
3.	Податок на прибуток підприємств	12,2	27,1	4,5	-0,7	18,6	12,6	-27,4
4.	ПДВ	-7,7	-15,7	1,05	13,03	-8,8	-6,6	-15,7
5.	Акцизний збір	5,2	-1,2	-6,1	-18,4	1,5	-7,5	-37,7
6.	Ввізне мито	15,8	9,7	-5,7	10,5	18,9	-1,3	-50,42
7.	Вивізне мито	101	-23,6	-58,7	-75,7	-2,67		
8.	Неподаткові надходження	0,8	22,7	-2,04	11,2	18,17	32,7	-74,03

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 109; 110; 111; 112; 113].

Отримані результати свідчать про недосконалу систему податкового планування та прогнозування, оскільки різниця запланованих і фактичних податкових платежів коливалася від 7,9% у 2004 р. до -36,18% у 2009 р. У 2009 р. спостерігалось найбільше недовиконання доходів Державного бюджету України, що зумовлено значним економічним спадом і фінансовою кризою, наслідком якої було неякісне виконання планових бюджетних показників. Зокрема, показник недовиконання надходжень від вивізного мита становив -50,42%, акцизного збору дорівнював -37,7%, податку на прибуток підприємств досягнув значення -27,4, а найбільше недовиконання було за неподатковими надходженнями -74,03.

Водночас у процесі дослідження простежуємо перевиконання надходжень із податку на прибуток підприємств. Так, у 2004 р. перевиконання становило 27,1%, високим цей показник був у 2007 та 2003 р. відповідно $-18,6\%$ та $12,2\%$ відповідно; винятком є 2006 р., коли недонадходження податку на прибуток підприємств дорівнювало $-0,7\%$, що вважаємо незначним недовиконанням планового показника. Ця ситуація засвідчує розвиток економіки, розширення бази оподаткування податку на прибуток; зокрема, зростання у 2004 р. прибутку підприємств на $38,1\%$ порівняно з 2003 р. привело до значного збільшення надходжень податку до Державного бюджету України.

Різними були показники надходжень податку на додану вартість: у 2004 р. недовиконання становило $-15,7\%$, а у 2006 р. перевиконання дорівнювало $13,03\%$ (див. табл. 2.8).

На наш погляд, процес планування податкових надходжень в Україні нечіткий та необґрунтований, а планові показники здебільшого не збігаються з фактичними (рис 2.8).



Рис. 2.8. Співвідношення фактичних до планових показників Державного бюджету України, %.

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 109; 110; 111; 112; 113].

За аналізований період загалом спостерігаємо нечітку тенденцію (спади чергуються з підвищеннями) при виконанні показників із надходження податкових платежів до Державного бюджету України порівняно з плановими показниками (табл. 2.8). Отже, у вітчизняній практиці планування податкових надходжень є певні проблеми, які не дають змоги чітко визначити основні показники дохідної частини Державного бюджету України за допомогою статистичних методів. Неоднорідність здійснення фіскальної політики спричиняє проблему фінансування видаткової частини бюджету, оскільки через строкатість дохідної бази виникають диспропорції у фінансуванні соціально-економічних процесів (табл. 2.9, дод. Н).

Таблиця 2.9

**Динаміка виконання видаткової частини Державного бюджету
України у відсотках до планових показників у 2003 – 2009 рр., %**

№ з/п	Показники	Роки							Середнє значення
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
1.	Всього видатків	1,36	-2,67	-5,38	-5,63	-6,39	-8,3	-4,6	-4,51
2.	Загальнодержавні функції	29,33	-3,96	-4,27	-5,84	-10,7	-25,34	-13,6	-4,91
3.	Оборона	16,23	-4,24	-2,15	-12,87	-11,2	-4,03	-1,28	-2,79
4.	Економічна діяльність	-21,1	-5,55	-8,06	-6,95	-8,19	-9,88	-7,13	-9,55
5.	Охорона здоров'я	17,4	-1,85	-6,18	-7,32	-2,26	-7,6	-3,37	-1,59
6.	Освіта	9,2	-6,39	-5,47	-6,32	-5,34	-4,8	-2,57	-3,09
7.	Соціальний захист та соціальне забезпечення	3,3	-1,34	-3,04	-61,87	-3,34	-3,18	-2,37	-10,26

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119].

Дані табл. 2.9 характеризують видаткову частину Державного бюджету України, зокрема його фактичне виконання порівняно з плановими показниками. Водночас слід вказати на неефективність планування бюджетних видатків в Україні. Так, за проаналізований період спостерігаємо

недовиконання планових показників, що характеризується прямолінійною залежністю, і щороку невиконання зростає порівняно з попереднім роком. Винятком є лише 2003 р., коли перевиконання планового фінансування видаткової частини бюджету дорівнювало 1,36%. Найбільше недовиконання було в 2008 р. і становило $-8,3\%$, загалом середній показник має значення $-4,5\%$, а це свідчить про системне невиконання фінансового плану країни, що є значною проблемою недосконалого процесу планування основних фінансових показників (рис. 2.9).

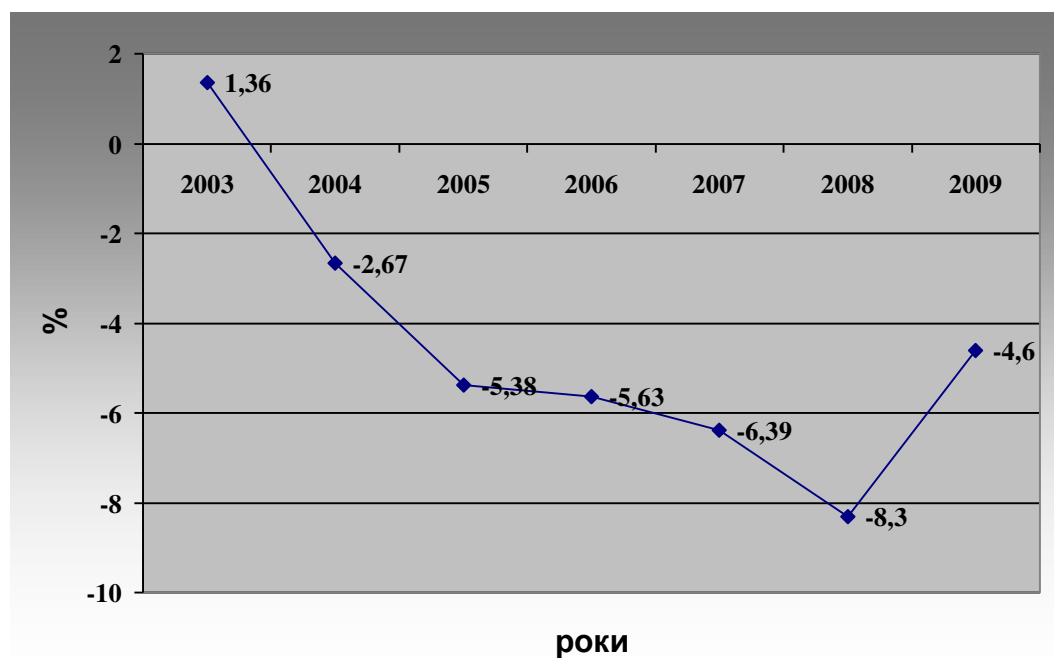


Рис. 2.9. Динаміка виконання видаткової частини Державного бюджету України порівняно з плановими показниками

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119].

Найбільші розбіжності між плановими та фактичними результатами спостерігалися щодо фінансування загальнодержавних функцій і соціального захисту та забезпечення населення.

Так, щодо бюджетного забезпечення загальнодержавних функцій держави в 2003 р. спостерігаємо найвищий коефіцієнт перевиконання

показника, який дорівнював 29,33%, найбільше недовиконання було в 2005 р. що становило -25,34%, хоча протягом періоду дослідження простежуємо середнє значення невиконання -4,91%. Щодо соціального захисту і забезпечення населення зауважимо, що за цією статтею видатків бюджету в 2006 р. недовиконання дорівнювало -61,87%, а видаткова частина Державного бюджету України недоотримала -5,63%, що свідчить про невелику частку видатків на соціальний захист у структурі всіх витрат держави, а також про негативні тенденції в її бюджетній політиці. Іншою була тенденція у 2004 р., коли недовиконання становило -1,34%, та в 2003 р., коли перевиконання плану досягло 3,3%, що є найбільш оптимістичним показником за весь період (рис. 2.10).

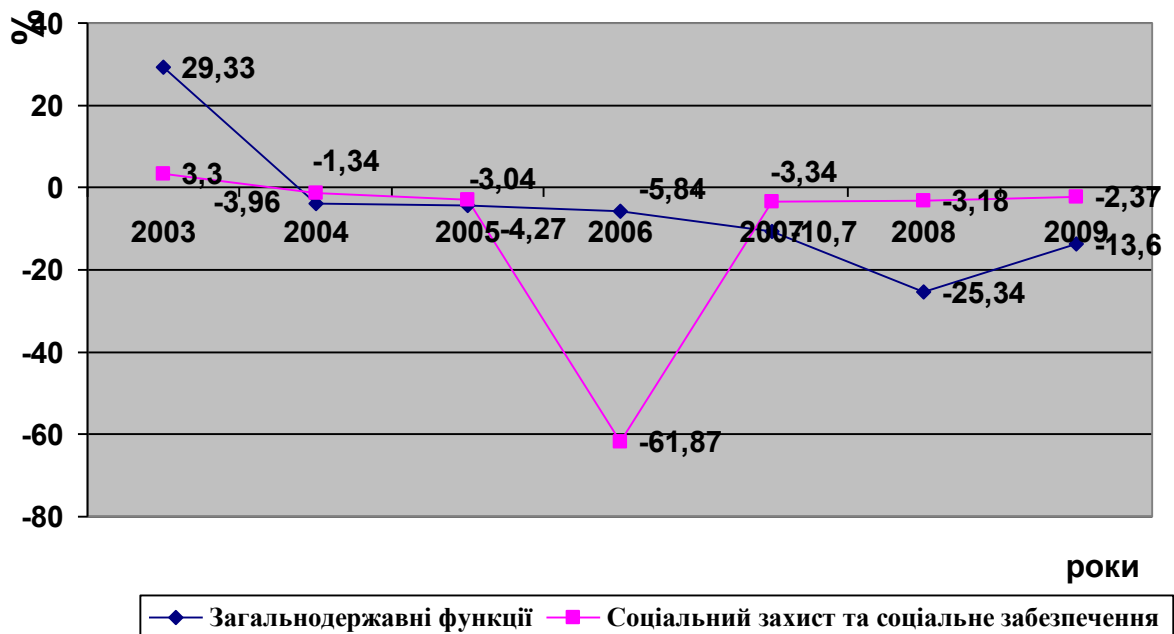


Рис. 2.10. Динаміка виконання показників фінансування загальнодержавних функцій, соціального захисту та соціального забезпечення з Державного бюджету України, %.

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119]

У 2003 р. за більшістю показників спостерігаємо перевиконання Державного бюджету України (рис. 2.11), зокрема, видатки на охорону

здоров'я перевиконано на 17,4%, освіту – 9,2%, оборону – 16,23%, соціальний захист населення – 3,3%. Винятком є економічна діяльність держави, оскільки недовиконання цієї статті Державного бюджету України становило –21,1%, тому бюджет 2003 р. можна вважати соціальним, а не економічного розвитку.

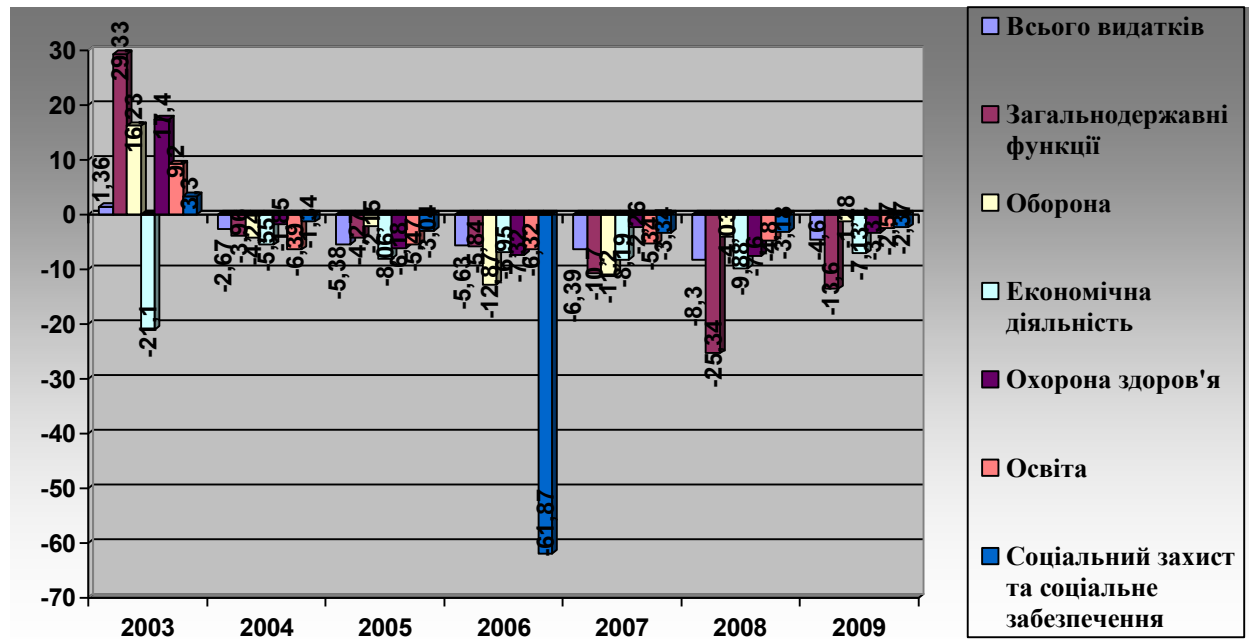


Рис. 2.11. Динаміка виконання Державного бюджету України за видами видатків щодо планових показників, %.

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119]

Загалом протягом досліджуваного періоду простежуємо недовиконання видаткової частини Державного бюджету України за аналізованими статтями. Проблема невиконання видаткової частини полягає насамперед у неефективності планування основних бюджетних показників.

Важливим питанням бюджетної політики також є збалансування дохідної та видаткової частин бюджетів, формування яких має бути чітким і взаємозалежним, оскільки невиконання однієї негативно впливає на процес виконання бюджету загалом, спричиняючи відповідно соціально економічні

дисбаланси в економіці. Зокрема, недовиконання дохідної частини призводить до неможливіості фінансування в повному обсязі соціальних видатків, що змушує застосовувати боргові інструменти, які у майбутньому призведуть до зростання податкового навантаження на економіку. Таким чином, на сучасному етапі необхідно насамперед дослідити тенденції, наявні в бюджетній політиці України.

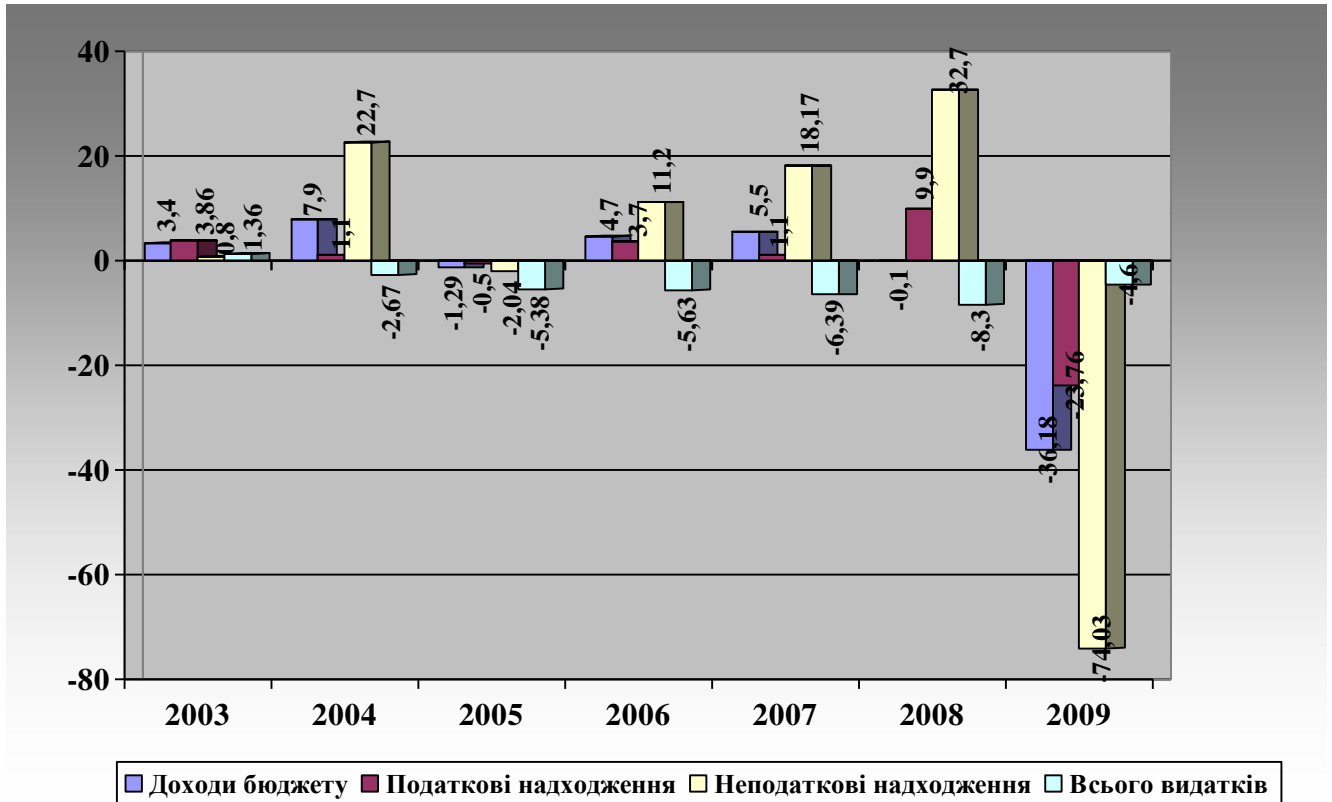


Рис. 2.12. Динаміка виконання дохідної та видаткової частин бюджету України щодо планових показників.

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 109; 110; 111; 112; 113; 114; 115; 116; 117; 118; 119].

На основі даних рис. 2.12 можна зробити висновок про невідповідність виконання дохідної та видаткової частин Державного бюджету України. Перевиконання дохідної частини бюджету в 2004 р. на 7,9% супроводжувалося недовиконанням видаткової частини на 2,67%. Подібною була ситуація в 2006 та 2007 р. Так, перевиконання дохідної частини бюджету в 2006 р. становило 4,7%, недовиконання видаткової

дорівнювало $-5,67\%$, у 2007 р. $-5,5\%$ та $-6,39\%$ відповідно. Протягом інших аналізованих періодів були певні дисбаланси у виконанні дохідної та видаткової частин Зведеного бюджету України. У 2003 р. перевиконання дохідної бази на $3,4\%$ супроводжувалося перевиконанням видаткової лише на $1,36\%$, доходи у 2005 р. недовиконано на $1,29\%$, видатки – на $-5,38\%$.

Доволі неоднорідною була ситуація у 2009 р., оскільки недовиконання планових показників спостерігалось за всіма проаналізованими даними. Найбільший дисбаланс характерний для виконання неподаткових доходів ($-74,3\%$), найменшим – за видатками ($-4,6\%$). Причиною значного відхилення є кризові явища, що не дали змоги в повному обсязі виконати Закон України «Про Державний бюджет на 2009 р.».

Отже, аналіз даних свідчить, з одного боку, про неефективне планування як дохідної, так і видаткової частин Державного бюджету України, оскільки невідповідність фактичних показників щодо планових є значною.

Таблиця 2.10

**Номінальні та реальні показники податкового навантаження
в Україні за 2003–2009 рр., %**

№ з/п	Показники	Роки							Середнє значення
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
1.	Планові податкові платежі у плановому ВВП	13,93	13,97	17,17	17,8	19,4	17,8	18,39	16,9
2.	Фактичні податкові надходження у фактичному ВВП	13,5	13,0	17,5	17,6	16,37	19,7	14,62	16,06
3.	Різниця фактичного і планового показників податкового навантаження	-0,43	-0,97	0,33	-0,2	-3,03	1,9	-4	-0,84

Джерело: складено автором за: [62; 64; 65; 66; 67; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119].

З іншого боку, стабільність податкової політики та незмінність податкової системи – це важливі складові державних фінансів. З огляду на це слід дослідити ефективність планування показників перерозподілу податків і податкових платежів через основні макроекономічні показники, оскільки точне їхнє планування є запорука стабільності в державних і приватних фінансах країни (табл. 2.10, дод. П).

Разом із цим, дані табл. 2.10 свідчать про невідповідність планових показників фактичним. Так, наприклад, середній показник фактичного податкового навантаження є меншим, аніж планове податкове навантаження, на $-0,84\%$. У наслідок виникнення проблем щодо формування податкового навантаження спостерігаємо неоднозначну тенденцію протягом аналізованого періоду. Зокрема, негативною (від'ємною) була різниця між фактичним і плановим показником у 2003 р. – $0,43$, 2004 р. $-0,97$, 2006 р. – $0,2$, 2007 р. $-3,03\%$, 2009 р. -4 ; лише у 2005 та 2008 рр. зафіксовано перевищення фактичного показника щодо планового значення податкового навантаження (див. табл. 2.9). З одного боку, незначна різниця між плановими і фактичними показниками свідчить про ефективне планування макроекономічних показників і податкових платежів, а отже про виконання податкових зобов'язань щодо створеного валового внутрішнього продукту, оскільки значене відхилення спостерігалось лише в 2009 р., коли планові показники були на 4% вищі, ніж фактично отримані. Цю ситуацію можна пояснити низькою податковою базою, недостворенням валового внутрішнього продукту та впливом інших кризових явищ, загалом на спад економічної активності. З іншого боку, передумовою стабільності у попередні періоди також було незмінне податкове законодавство протягом кожного календарного року. З огляду на це вважаємо, що незалежно від зміни планового і фактичного валового внутрішнього продукту відхилення номінальних та реальних часток податкових платежів у ВВП є незначними. Цю ситуацію можна пояснити тим, що валовий внутрішній продукт, не

враховуючи податків на споживання, фактично є джерелом сплати всіх обов'язкових платежів. У результаті зміна одного показника без зміни умов оподаткування безпосередньо впливає на податкові надходження, тому показники податкового навантаження є практично однаковими. Найбільшу різницю у податковому навантаженні, крім кризового 2009 р., зафіксовано у 2007 р. (-3,03%); цей показник свідчить про втручання у процес оподаткування протягом року (використання податкових пільг, зниження об'єкта оподаткування).

Іншою негативною характеристикою планування перерозподілу податкових платежів через макропоказники є певне, хоч і доволі незначне відхилення між плановими і фактичними показниками. Ця ситуація спричинена ручним керуванням процесами оподаткування за певними податками. Деякі податки донині відіграють роль маніпуляторів економічного впливу на суб'єкти господарювання, тому й виникає проблема розбіжностей у податкових коефіцієнтах, про що свідчать наступні дані табл. 2.11.

Так, найменшу частку серед податкових надходжень у Державному бюджеті України щодо валового внутрішнього продукту має ввізне мито; середнє значення показника за аналізований період становить: 1,17% – фактичні надходження, 1,2% – планові показники. Найвищою є частка податку на додану вартість у валовому внутрішньому продукті: середнє значення планового податкового навантаження дорівнює 8,4%, фактичного – 7,6%. Саме за ПДВ зафіксовано найбільшу різницю між номінальним і фактичним показниками, інші значення є майже однаковими, а різниця між ними – мінімальною. Аналізуючи розраховані показники за роками, доходимо висновку, що різниця між фактичними і плановими показниками не є настільки ідентичною, як при розрахунку загального показника (рис. 2.13).

Таблиця 2.11

**Номінальні та реальні показники податкового навантаження
за окремими податками у 2003 – 2009рр., %**

№ з/п	Показники	Роки							Середнє значення
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
1.	Частка номінальних надходжень податку на прибуток у плановому ВВП	4,7	3,98	5,1	5,1	4,8	4,35	4,4	4,6
2.	Частка реальних надходжень податку на прибуток у фактичному ВВП	4,95	4,6	5,5	4,8	4,7	4,9	3,3	4,7
3.	Частка номінальних надходжень ПДВ у плановому ВВП	5,5	6,2	7,6	8,6	10,9	10,2	9,9	8,4
4.	Частка реальних надходжень ПДВ у фактичному ВВП	4,7	4,8	7,96	9,37	8,33	9,69	8,7	7,6
5.	Частка номінальних надходжень АЗ у плановому ВВП	1,98	2,12	1,9	2,04	1,7	1,43	2,5	1,9
6.	Частка реальних надходжень АЗ у фактичному ВВП	1,94	1,93	1,85	1,59	1,47	1,33	1,6	1,68
7.	Частка номінальних надходжень ввізного мита у плановому ВВП	1,05	1,15	1,46	1,23	1,36	1,26	1,1	1,2
8.	Частка реальних надходжень ввізного мита у фактичному ВВП	1,13	1,16	1,41	1,29	1,34	1,25	0,6	1,17
9.	Частка номінальних неподаткових надходжень у плановому ВВП	6,34	5,74	6,6	6,27	5,9	4,9	6,0	5,98
10.	Частка реальних неподаткових надходжень у фактичному ВВП	5,97	6,5	6,6	6,6	5,9	6,6	1,6	5,7

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119].

Окремо за податковими платежами різниця між фактичними та номінальними показниками коливається від $-2,57\%$ з податку на додану вартість у 2007 р. до $0,01\%$ за зовнішньоекономічними операціями України у 2004 р. – 2005 рр. Зазначена тенденція свідчить про те, що найбільш прогнозованим є процес формування податкового навантаження за

надходженнями ввізного мита, а найменше податок на додану вартість. Цю ситуацію можна пояснити тим, що в Україні саме податок на додану вартість є найменш прогнозованим через складний механізм оподаткування, можливість відшкодування ПДВ, а вексельні розрахунки надходження податку можуть бути кориговані як у бік зростання, так і зменшення фактичних надходжень. Гіпотетично припускаємо, що найбільш прогнозованою для розрахунку податків є саме база з податку на додану вартість; вона найбільше залежить від створеної в країні доданої вартості, яка є основною складовою валового внутрішнього продукту. Через це зниження чи зростання надходжень ПДВ прямо залежить від зміни валового внутрішнього продукту. Значні коливання є наслідком недосконалого законодавства, що дає змогу у ручному режимі маніпулювати надходженнями та відшкодуванням ПДВ, а це відповідно призводить до негативного сальдо між фактичними і плановими показниками (рис. 2.13).

Більш стабільнішими є надходження податку на прибуток підприємств порівняно з плановими показниками, найбільша різниця між якими становила 0,62% у 2004 р., а найменша – 1,7% у 2009 р. (рис. 2.13). Якщо аналізувати некризовий період загалом, то незначна різниця між плановими та фактичними результатами свідчить про ефективне планування податкової бази, стабільне податкове законодавство, яке не дає змоги протягом року змінювати умов справляння податків. Завдяки можливості прогнозувати прибутковість підприємств, знаючи приріст підприємницького результату, можна безпомилково спрогнозувати надходження податку на прибуток підприємств.

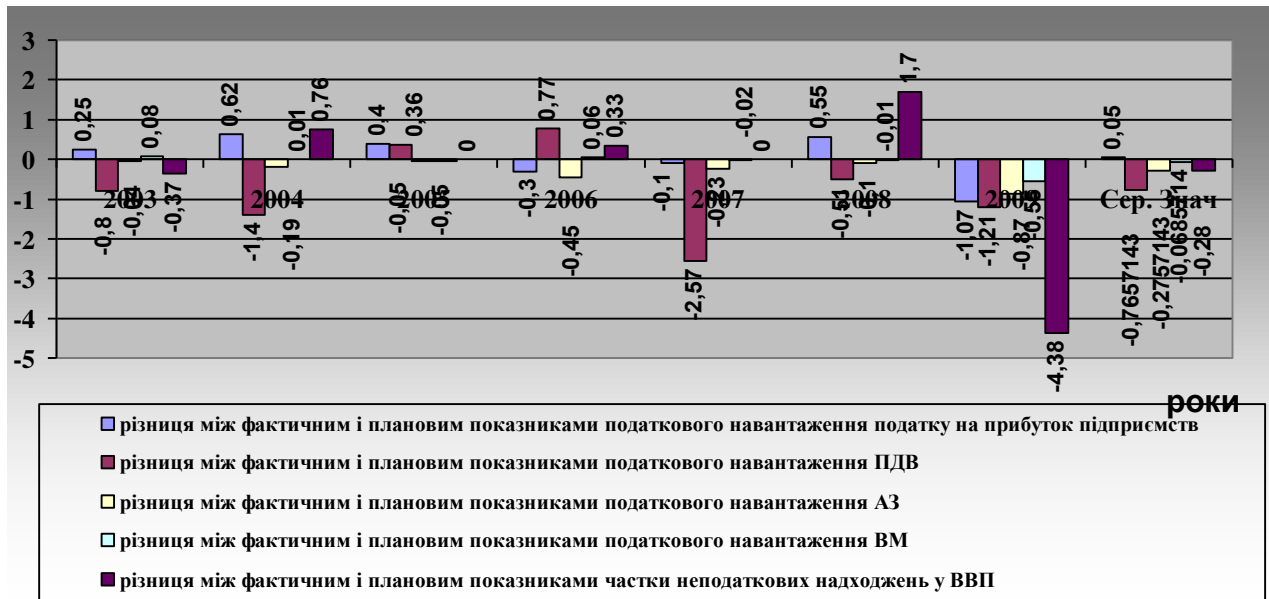


Рис. 2.13. Різниця фактичних і планових часток податкових та неподаткових надходжень, %.

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119]

Проте, незважаючи на згадані показники, процес планування та прогнозування податкового навантаження в Україні має бути кращим. При аналізі розрахованих за допомогою формули 2.5 даних видно, що невідповідність і коливання між частками податкових платежів у ВВП і показниками, які вказують на відхилення між фактичними й плановими значенням часток податків у валовому внутрішньому продукті в Україні, є доволі значним (рис. 2.14):

$$KB_i = \left(\frac{ПН_{fi} - ПН_{ni}}{ПН_{ni}} \right) \times 100\% \quad (2.5)$$

де KB_i – коефіцієнт відхилення податкового навантаження i -го податку; $ПН_{fi}$ – податкове навантаження фактичне i -го податку; $ПН_{ni}$ – податкове навантаження планове i -го податку.

Наведені на рис. 2.14 коефіцієнти відображають, наскільки фактичні податкові надходження щодо ВВП відрізняються від планових показників. Аналізуючи дані, зазначимо, що коливання коефіцієнтів є значним і свідчить про недосконалий процес планування в Україні. Невиконання планових

показників з податку на додану вартість становило у 2007 р. $-23,45\%$, у 2004 р. його значення було $-22,4\%$, у 2003 р. воно дорівнювало $-14,5\%$. Найменше відхилення податкового навантаження з ПДВ зафіксовано у 2003 р. ($-2,02\%$) і 2005 р. ($-2,59\%$), хоча слід вказати на нерівномірність його виконання. Ця ситуація свідчить про неефективне планування надходжень податку на додану вартість.

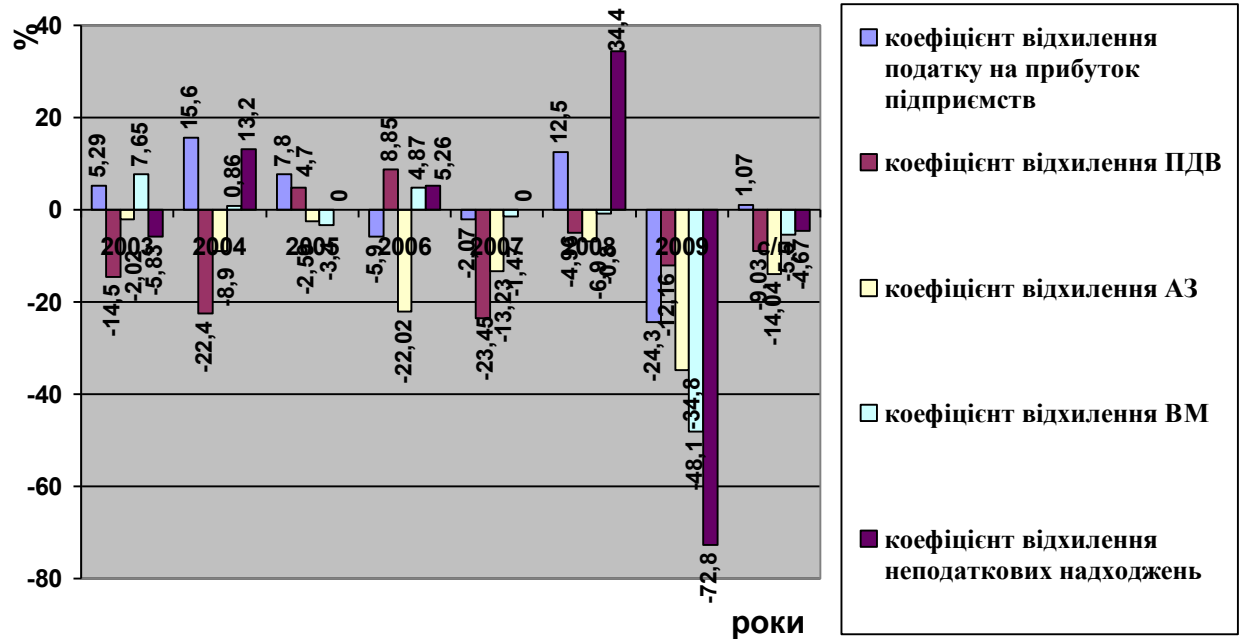


Рис. 2.14. Динаміка коефіцієнтів відхилення податкового навантаження за окремими податками, %

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119]

На основі аналізу коефіцієнта відхилення частки акцизного збору у ВВП визначено порівняно високе значення невиконання планових показників у 2009 р., яке дорівнювало $-34,8\%$, середній показник за аналізований період становив $-14,4\%$, що свідчить про неефективне планування надходжень акцизного збору та непрямих податків загалом.

Планування надходжень від прямих податків більш ефективно порівняно з плануванням непрямого оподаткування. Середній показник

відхилення фактичного і планового податкового навантаження за аналізований період становив 1,07%, що є більш прогнозованим, аніж за податком на додану вартість й акцизним збором, хоча у 2004 та 2008 р. спостерігалось значне перевиконання планового показника – на 15,6% та 12,5% відповідно. Недовиконання було у 2006, 2007 та 2009 р., коли значення дорівнювало –5,9%, –2,07% та –24,3%.

Варто вказати на неефективне планування надходжень від неподаткових доходів. Зокрема, найбільше протягом аналізованого періоду відхилення частки неподаткових надходжень у валовому внутрішньому продукті зафіксовано в 2008 р., коли перевиконання становило 34,4%, та в 2009 р., коли спостерігалось суттєве недовиконання, що дорівнювало –72,8%. У 2005 – 2007 рр. досягнуто абсолютного виконання показників надходження неподаткових доходів: різниця між плановими та фактичними дорівнювала 0%.

Загалом необхідно наголосити на нерівномірності планового і фактичного податкового навантаження серед аналізованих платежів протягом окресленого періоду, а також на неефективному бюджетному плануванні дохідної та видаткової частин Державного бюджету України. Невідповідність виконання планових показників дохідної частини бюджету та видаткової зумовлює необхідність пошуку додаткових джерел бюджетних надходжень. Часто такі доходи формуються за рахунок надходжень від приватизації, зовнішніх і внутрішніх запозичень, зміни умов оподаткування протягом року, що є неприпустимим.

Аналіз показників свідчить про невідповідність планового і фактичного податкового навантаження. Планування податкових надходжень в Україні є недосконалим і непередбачуваним, оскільки для показників не характерна жодна закономірність за аналізовані періоди. Процес планування залежить не від ринкових механізмів регулювання, а тільки від людського

чинника, що не завжди дає змогу ефективно спланувати бюджетні показники.

Отже, в наслідок неефективного поєднання людського чинника та ринкових механізмів фактичні показники протягом досліджуваного періоду значно різнилися від планових. Зокрема, перевиконання спостерігаємо саме за податковими платежами, яке в 2008 р. становило 9,9%, хоча протягом визначеного проміжку часу лише в 2005 р. планові показники було недовиконано на 0,5%. Винятком є 2009 р., коли внаслідок економічного та фінансового спаду відбулось недовиконання за всіма аналізованими показниками. У видатковій частині Державного бюджету України, також спостерігаємо постійне недовиконання планових показників, хоча тенденція за 2004 – 2008 рр. мала зростаючий характер: від $-2,67\%$ у 2004 р. до $-8,3\%$ у 2008 р. На основі проаналізованих даних доходимо висновку, що тенденція у бюджетному процесі країни була неоднаковою. Так, зростання дохідної частини бюджету щодо планових показників мало привести до перевиконання видаткових статей бюджету. За досліджуваний період для вітчизняної практики характерною була ситуація, за якої перевиконання бюджету призвело до зростання недовиконання планових показників за видатками. Отже, можна констатувати, що в Україні присутнє ручне управління податковими надходженнями, у бюджетному плануванні та виконанні планових показників відсутні ринкові механізми. Це означає, що податкову політику в нашій країні здійснюють у ручному режимі, податкові платежі надходять до бюджету за потребою, а не за результатами обґрунтованого механізму їхнього справляння.

При плануванні в Україні показника податкового навантаження були значні дисбаланси та деформації у планових і фактичних даних. За аналізовані періоди коефіцієнт відхилення за окремими податками становив 23,45%, навіть $-48,1\%$ у 2009 р., що свідчить про неефективне виконання зафіксованих у країні показників. Фактичне навантаження з податку на

додану вартість (частка податку у ВВП) за досліджений період, окрім 2006 р., не довиконано. Разом із цим, податок на прибуток підприємств за цей період було перевиконано на 5,5%, лише в 2006 – 2007 рр. показник не виконано. Цю ситуацію можна пояснити особливостями справляння ПДВ та податку на прибуток. Процес справляння ПДВ в Україні має бюрократичний характер, причиною чого є нераціональне та лобістичне відшкодування податку. Явище перевищення податкового навантаження з податку на прибуток підприємств базується на тому, що доволі часто податок сплачують авансом і адмініструють у ручному режимі, оскільки головною метою держави є досягнення найвищого фіскального результату будь-яким чином.

Отже, процес економічного, фінансового та податкового планування в Україні є недосконалим. Значні дисбаланси між плановими і фактичними показниками створюють нестабільне підґрунтя для проведення бюджетної та соціально-економічної політики та здійснення господарської діяльності. Відповідно нестабільність економіки, неможливість спрогнозувати макроекономічні показники призводять до економічної неконкурентності України у світовому економічному просторі.

2.4. Прагматизм реалізації критеріїв податкової політики в Україні

Формування податкових відносин має базуватися на принципах справедливості, рівномірності й загальності. З огляду на це, взаємовідносини держави та громадян слід розглядати крізь призму фіскальної політики, яка забезпечує життєздатність останніх. Фіскальна політика – це діяльність держави, а також її органів, спрямована на ефективний розподіл і використання доходів та видатків бюджетів і державних цільових фондів. У кожній країні необхідно реалізувати політику

найбільшого сприяння, що базується на елементах справедливого оподаткування, регулювання цін, фінансових відносин. Ці елементи, поєднані між собою, забезпечують результат економічних перетворень, зростання достатку населення, налагодження партнерських відносин між державними службовцями та громадянами, ефективний розподіл фінансових ресурсів від населення до бюджетів, і навпаки. Саме такий перерозподіл є основою для здійснення фіскальної політики.

Як зазначено у попередніх розділах, податкова система з оптимально встановленою структурою податків, їхніми ставками, податковими пільгами, а також з ефективними механізмами, здатними їх забезпечувати загалом, є базою для бюджетних відносин, котрі слід аналізувати відповідно до певних принципів і критеріїв. Ефективність податкової політики в країні характеризують за допомогою п'яти критеріїв, систематизованих у дод. Р [121, с. 136]. Проте безпосередньо вплив податкового навантаження виявляється через критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

Ефективною вважають таку фіскальну політику держави, яка здатна поєднати в певні чинники, що можуть зумовити зміни в її структурі чи функціонуванні загалом. Саме через критерії можна відобразити та проаналізувати вплив податків на діяльність суб'єктів оподаткування: громадян як платників податків і користувачів суспільних благ та держави.

Для досягнення окресленої мети необхідно врахувати особливості податків, а також вплив податкових платежів на платника податків, державу, носія податку, суб'єкта, який отримує соціальне благо в результаті перерозподілу податкових надходжень.

Важливу роль при розрахунку критеріїв податкової політики відіграє соціально-економічна доктрина країни. Ця доктрина при здійсненні податкової політики може бути двох типів: політика високих і низьких податків [121, с. 82]. Відповідно тип політики залежить від економічного

стану країни, рівня розвитку фінансових відносин, менталітету населення, культурної приналежності й найбільше – від підбору фіскальних інструментів, за допомогою яких реалізують цю доктрину.

Зазначимо, що поєднання податкових інструментів дає змогу сформувати податкову систему загалом, а управління цими інструментами передбачає виникнення податкових відносин, які є податковою політикою. Основа будь-якої податкової політики – рівень податкових надходжень, за допомогою котрих держава забезпечує себе ресурсами для здійснення економічної та соціальної політики. В результаті податковий коефіцієнт, який визначають через податкове навантаження і податковий тягар, є базовим показником у системі оцінювання ефективності податкової політики. Саме тому визначальною величиною при побудові критеріїв податкової політики вважають податкове навантаження, що виражається через показник податкового коефіцієнта.

Для оцінювання податкової політики України використовують критерії, які відрізняються за сферою їхньої безпосередньої дії. Їхня математична побудова й аналіз базовані на використанні макроекономічних показників – валового внутрішнього продукту, рівня оподаткування, податкових надходжень, номінальних доходів податкоплатників, загального рівня фінансованих державою суспільних благ. Ці показники відображають вплив податків на податкові надходження до державної казни, вплив оподаткування на діяльність підприємств, громадян – платників податків і – користувачів суспільними благами, що їх фінансують із Державного бюджету України [120, с. 137–139.].

Стан податкової політики, її вплив в Україні на суспільні процеси є основою ефективної ринкової економіки. Перший із проаналізованих критеріїв фіскальної політики – це критерій фіскальної достатності. Для його розрахунку необхідно використати показники валового внутрішнього продукту за кілька років, показник податкового коефіцієнта за

проаналізований період і коефіцієнт A_1 . Коефіцієнт A_1 є середньою величиною, яку визначають як співвідношення податкових надходжень від податкового коефіцієнта (коефіцієнт еластичності) (табл. 2.12).

Таблиця 2.12.

Динаміка макроекономічних показників в Україні, млн. грн.

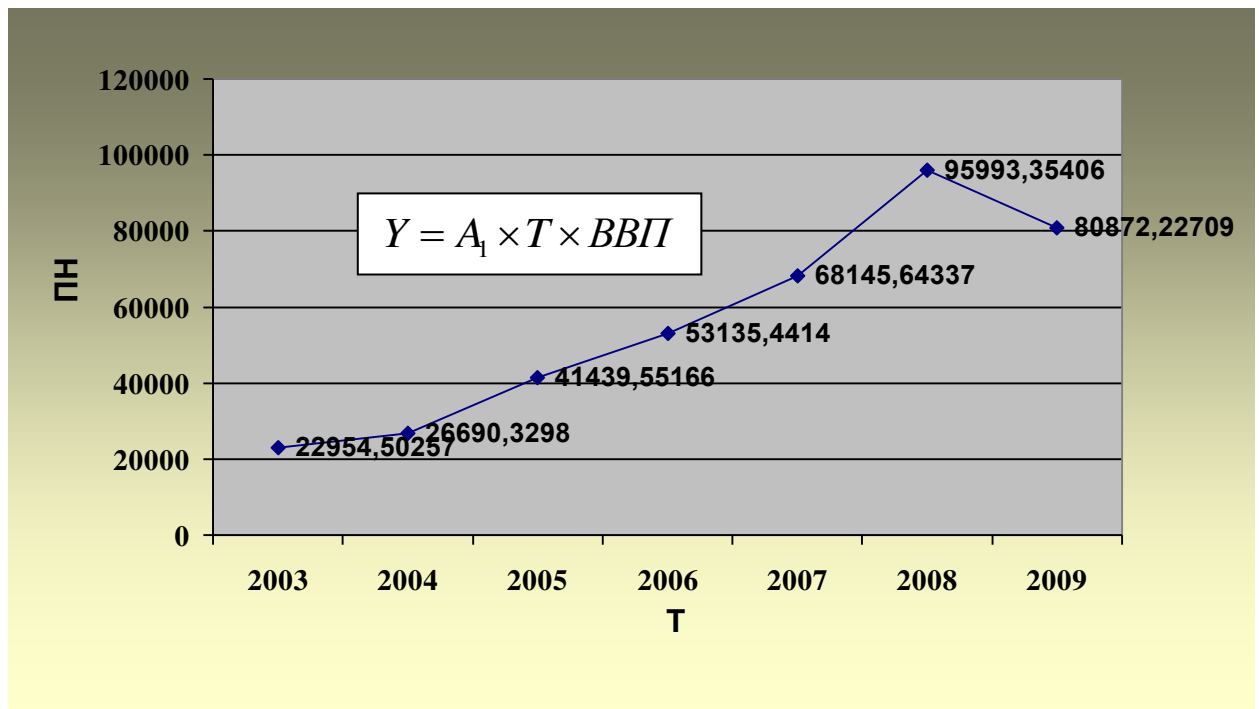
показники \ роки	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ВВП	267344	345113	441452	544153	720731	949864	914720
Податкові надходження до Зведеного бюджету України	54321	63161,7	98065,2	125743	161264	227165	191381,2
Рівень оподаткування (податковий коефіцієнт)	20,3	18,3	22,2	23,1	22,37	23,9	20,9
Коефіцієнт A_1	0,422						

Джерело: складено автором за: [63; 64; 65; 66; 67; 69; 70; 71; 72]

Дані, табл. 2.12 свідчать про зростання за аналізований період макроекономічних показників у грошовому еквіваленті, крім 2009 р. Так, у кризовий період економічна активність була нижчою, ніж у попередні; відповідно розрахований показник податкового навантаження у 2003 – 2009 рр, зазнав певних коливань, що свідчить про неоднорідну податкову політику, яку проводили в Україні. В процесі реалізації податкової політики не спостерігалось одностайності та послідовності, що підтверджують отримані результати. Аналізуючи критерій фіскальної достатності, слід вказати на зростання впливу податків. Здійснивши розрахунки отримаємо чітко виражену прямолінійно зростаючу залежність між нормою оподаткування та податковими надходженнями, і значне зниження фіскального впливу у 2009 р. (рис. 2.15).

Отримані результати загалом свідчать про зростаючу залежність податкових надходжень від норми оподаткування. Така політика є найбільш прийнятною для держави, що прагне отримати якнайбільше платежів. Аналізуючи дані, зазначимо, що за досліджений період відбулося зростання валового внутрішнього продукту та податкових надходжень. Відповідно

показник податкового навантаження, незважаючи на його змінність, з 2003 до 2009 р. збільшився з 20,3% до 23,9%. Ця ситуація підтверджує зростання впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання, що не завжди є позитивним для економіки загалом. Підвищення рівня впливу в період розвитку і становлення економіки може мати як позитивні результати, так і негативні наслідки; останні можуть призвести до розвитку тіньової економіки, масового ухилення від сплати податків, зменшення виробництва тощо.



ПН – податкові надходження

A_1 – коефіцієнт залежності податкових надходжень від норми оподаткування.

T – податковий коефіцієнт (податкове навантаження) в Україні

ВВП – валовий внутрішній продукт

Рис. 2.15. Критерій фіскальної достатності в Україні

Окрім держави, податкова політика значною мірою впливає на суб'єктів господарювання, які є безпосередніми учасниками створення валового внутрішнього продукту і валової доданої вартості в країні. Через механізм перерозподілу ВВП ці суб'єкти забезпечують державу фінансовими ресурсами, що акумулюються у вигляді податкових платежів.

Саме тому необхідно визначити таку частку податкових платежів, яку підприємство спроможне сплатити і яка матиме найбільший ефект для держави загалом і для суб'єкта господарювання зокрема.

Вплив оподаткування на дохід (прибуток) платника розраховують через критерій економічної ефективності [120, с. 138]. Критерій відображає залежність отриманих загалом у країні фінансових результатів від оподаткування, норми оподаткування і коефіцієнта A_2 (табл. 2.13). Цей коефіцієнт вказує на залежність чистого доходу від податкового навантаження.

Таблиця 2.13

Динаміка фінансових результатів до оподаткування та податкового навантаження в Україні протягом 2003 – 2009 рр.

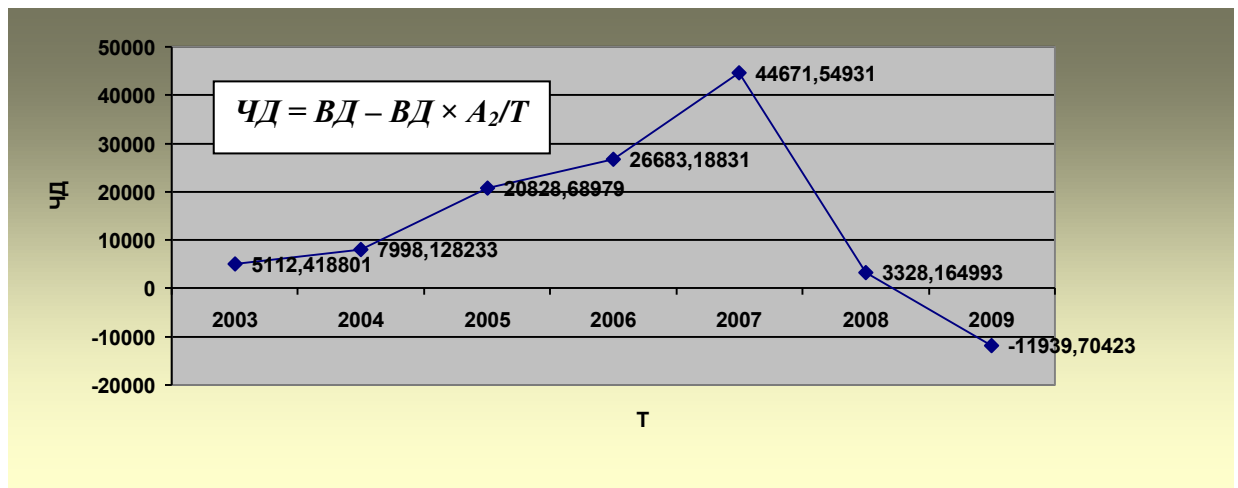
роки показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток / збиток)	19643,3	44578,4	64370,8	76253	135897,9	8954,2	-42414,7
Рівень оподаткування (податковий коефіцієнт)	20,3	18,3	22,2	23,1	22,37	23,9	20,9
Коефіцієнт A_2	0,15						

Джерело: складено автором за: [92; 93; 94; 95; 96; 97]

Аналіз розрахованого критерію економічної ефективності в Україні свідчить про зростання результатів діяльності суб'єктів господарювання протягом досліджуваного періоду (рис. 2.16).

Варто зазначити, що за 2003 – 2009 рр. спостерігалися неоднозначні результати впливу оподаткування на діяльність суб'єктів господарювання, зокрема на отримання ними чистого доходу. Як підтверджують розрахунки, 2003 – 2007 рр. характеризувалися тенденцією до зменшення впливу оподаткування на фінансовий результат; чисті доходи підприємств збільшувалися, хоча, як зазначалося податкове навантаження також

зростало. Отже, абсолютна результативність діяльності підприємств (підвищення їхніх доходів) зростала набагато швидше, ніж вплив податків на отримання цього результату. На таку тенденцію могли вплинути зменшення кількості оподатковуваних операцій, застосування значних податкових пільг, звуження бази оподаткування, що на тлі загального зростання ефективності підприємств призвело до зниження ефективності фіскальної політики, або така ситуація може свідчити, що вектор оподаткування був спрямований на інші сфери дії податку, відмінні від оподаткування прибутку підприємств та організацій.



ЧД – чистий дохід

ВД – фінансові результати до оподаткування

Т – податковий коефіцієнт в Україні (податкове навантаження)

A_2 – коефіцієнт залежності, що визначається як еластичність чистого доходу та податкового навантаження

Рис. 2.16. Критерій економічної ефективності

Абсолютно іншими були показники критерію економічної ефективності в 2008 – 2009 рр., коли внаслідок дії фінансової кризи спостерігався значно більший вплив податкового навантаження на результати діяльності підприємств; чистий дохід останніх за цей період перебував на найнижчому за аналізований період рівні. Пояснити це явище можна тим, що при зростанні показника податкового навантаження в 2008 р. дохідність підприємств значно зменшилася. У 2009 р. суб'єкти

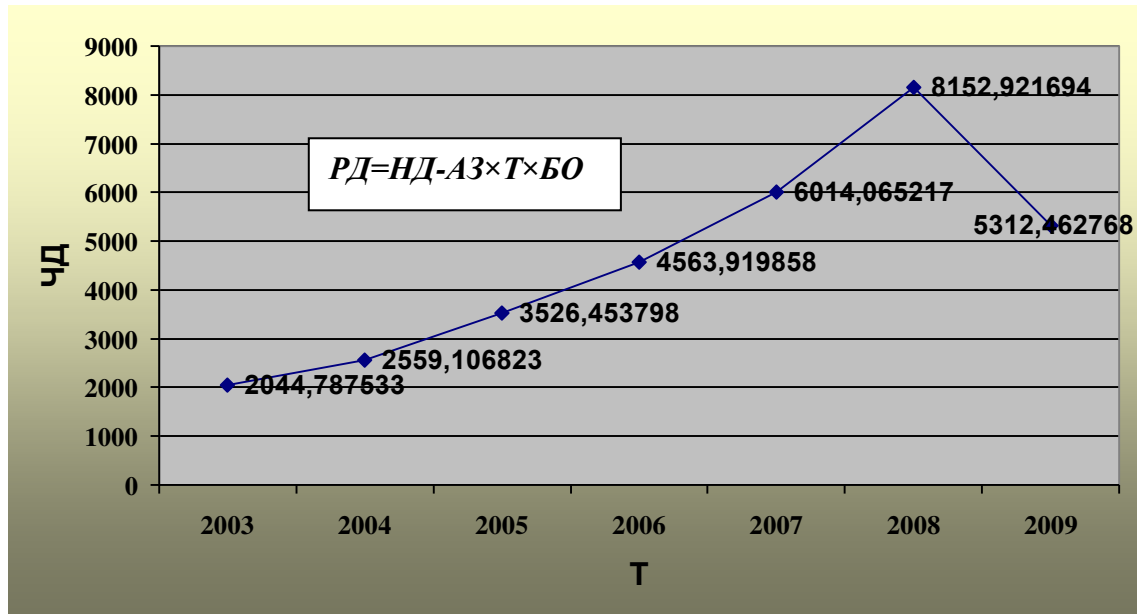
господарювання завершили фінансовий рік зі збитками, внаслідок чого критерій економічної ефективності перебував на рівні нижче нуля, що означає про прямі збитки держави через недооподаткування, які вимірюються значенням цього критерію у вказаний проміжок часу.

Доходимо логічного висновку, що податкова політика України з оподаткування фінансового результату в умовах фінансової кризи є неоднозначною і потребує кардинальних змін у напрямку зменшення податкового тиску на підприємства. Вважаємо, що за стабільного розвитку в 2003 – 2007 рр. держава мала змогу за допомогою фіскальних інструментів підвищити рівень оподаткування підприємств без значних загроз процесові господарювання.

Окрім фіскальної та регулюючої, слід вказати на соціальну роль податків і податкових платежів. Найбільш ефективним показником, що дає змогу вивчити вплив податків на соціальне становище населення, є критерій соціальної справедливості, який відображає інтереси громадян як платників податку, які отримують доходи, що підлягають оподаткуванню, і як суб'єктів держави, котрі, сплачуючи податок, хочуть отримати еквівалентну ціну у вигляді певного соціального блага [120, с. 139]. Такий критерій є найважливішим із позиції прихильників соціальної функції податку, що виявляється через його перерозподіл від платників податків до тих, які отримують блага з державного бюджету.

Згаданий критерій розглянутий у двох аспектах: із боку платника податків, оскільки перший визначають за допомогою функціональної залежності, що вказує, як зміняться реальні доходи під впливом взаємодії номінальних доходів платників, рівня оподаткування, бази оподаткування та коефіцієнта A_3 , де A_3 – коефіцієнт залежності реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування (табл. 2.14); з боку громадянина-виборця, котрий, зробивши вибір, прагне отримати від держави суспільне благо як ціну за сплачені податки. Розмір суспільних благ залежить від

сукупних податкових надходжень, податкового навантаження та коефіцієнта A_4 , який визначають як залежність величини суспільних благ від норми оподаткування (середнє значення коефіцієнта еластичності) (табл. 2.15).



РД – реальні доходи податкоплатників

НД – номінальні доходи податкоплатників

A_3 – коефіцієнт еластичності між реальними доходами податкоплатників та податковим навантаженням

Т – податковий коефіцієнт (податкове навантаження)

БО – база оподаткування

Рис. 2.17. Критерій соціальної справедливості (перший аспект – інтереси громадян-платників податків)

При побудові кривої критерію соціальної справедливості номінальними доходами є дані, що їх офіційно оприлюднив Державний комітет статистики України. Базою оподаткування визначено номінальні доходи за мінусом субсидій, котрі отримують громадяни та які не підлягають оподаткуванню; проте ці субсидії впливають на купівельну спроможність громадян і можливість заощаджувати. A_3 – коефіцієнт еластичності, що вказує на залежність номінальних доходів від податного навантаження в Україні (див. табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Динаміка доходів населення, бази оподаткування та рівня
оподаткування в Україні протягом 2003 – 2009 рр.**

Роки показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Доходи громадян	211922	264382	365923	475200	625868	850232	542244
База оподаткування (доходи за мінусом субсидій)	130176	164348	212340	289065	388223	519024	186819
Податкове навантаження	20,3	18,3	22,2	23,1	22,37	23,9	20,9
Коефіцієнт A_3	0,28						

Джерело: складено автором за: [69; 70; 89; 90; 91]

Аналіз даних (рис. 2.17) свідчить про позитивну тенденцію щодо забезпечення інтересів громадян-платників податків упродовж досліджуваного періоду. Так, у 2003 – 2008 рр. реальні (чисті) доходи населення зростали, хоча податкове навантаження також збільшувалось. Водночас вплив податкових інструментів на доходи громадян у вказаний період зменшувався. Іншу тенденцію спостерігаємо в 2009 р., оскільки внаслідок дії кризових чинників посилюється податковий вплив на громадян, що засвідчили розрахунки критерію. Позитивну для платників ситуацію у 2003 – 2008 рр. можна обґрунтувати змінами в оподаткуванні. Так, у 2004 р. змінились умови оподаткування: прогресивна ставка прибуткового податку з громадян 10% – 40% замінена пропорційною ставкою 13%, а з 2007 р. – 15%; за Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» також передбачено використання соціальної пільги, межа якої розраховується множенням прожиткового мінімуму доходів громадян на коефіцієнт 1,4 [83].

В Україні за абсолютного зростання доходів населення частина оподатковуваного доходу зменшується. Так, протягом аналізованого періоду база оподаткування (номінальні доходи) у нашій країні збільшилась у 2,5 разу, рівень середньої заробітної плати – в 4,1 разу [122; 123; 124; 125; 126;

127] (дод. С); мінімальна заробітна плата, що є важливим чинником при застосуванні соціальної податкової пільги, зросла в 3,1 разу, а прожитковий мінімум доходів громадян – у 1,8 разу [128]. Зростання бази оподаткування швидшими темпами, ніж збільшення мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, свідчить про значне розшарування населення і нерівномірність в оплаті праці громадян. З огляду на це можна стверджувати, що абсолютне зростання реальних доходів не завжди засвідчує збільшення добробуту населення.

Стабільне законодавство з оподаткування доходів громадян також зумовило тенденційно висхідне збільшення доходів населення після процесів оподаткування. Звідси можна зробити висновок про висхідну тенденцію протягом проаналізованого періоду при оподаткуванні доходів громадян, унаслідок чого зростання абсолютного показника податкового навантаження негативно вплинуло на загальний рівень добробуту населення в Україні.

Водночас значна різниця у рівні середньої та мінімальної заробітних плат в Україні свідчить про необхідність вирівнювання доходів населення. Для досягнення збалансування необхідно змінити механізм оподаткування на такий, що дав би змогу підвищити податкове навантаження на високі доходи і знизити рівень оподаткування низьких; нині їх оподатковують за єдиною ставкою та механізмом. Бажаного ефекту можна досягти введенням додаткової підвищеної ставки податку, зрівнянням мінімальної заробітної плати з прожитковим мінімумом доходів громадян і затвердженням на законодавчому рівні соціальної пільги в розмірі 100% від мінімальної заробітної плати. Хоча, як було зазначено, за аналізований період загальний рівень доходів громадян не зазнав негативного впливу процесів оподаткування.

Поєднання податкової та соціальної політики виявляється також через другий аспект критерію соціальної справедливості, що відображає

інтереси громадян, які отримують суспільні блага та офіційні трансферти [120, с. 139]. Економічна суть цього критерію полягає у розрахунку та визначенні рівня залежності виплачених суспільних благ від податкового навантаження, податкових надходжень і коефіцієнта A_4 , де A_4 – коефіцієнт залежності величини суспільних благ від податкового навантаження, розрахований як середній показник еластичності (див. табл. 2.15).

Таблиця 2.15

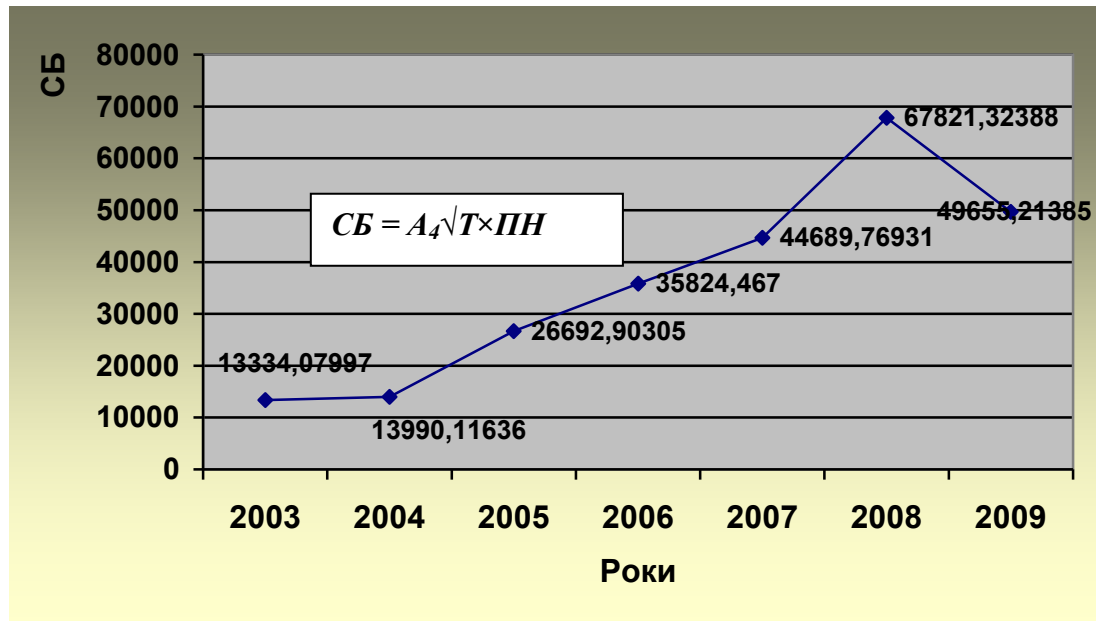
Динаміка макропоказників для розрахунку критерію соціальної справедливості за 2003 – 2009 рр.

Показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Суспільні блага	40612,5	53682,3	86920,8	100907,6	127497,6	173161	169264,96
Коефіцієнт A_4	0,98						

Джерело: складено автором за: [114; 115; 116; 117; 118; 119]

Проаналізувавши дані табл. 2.15, можна зробити висновок про значне зростання суспільних благ, які фінансують із бюджету України. Так, протягом дослідженого періоду видатки на соціальні потреби зросли в 4,2 разу, а соціальні видатки загалом становлять близько 56% від усіх видатків бюджету.

Провівши розрахунки критерію, отримаємо його графічне зображення, що підтверджує зростання обсягу соціальних виплат під впливом податкової політики країни в 2003 – 2008 рр. і незначне зниження у 2009 р. (рис. 2.18).



СБ – фінансовані із бюджету суспільні блага та трансфертні платежі

T – податковий коефіцієнт

A_4 – коефіцієнт еластичності, що вказує на залежність величини суспільних благ від податкового навантаження

ПН – податкові надходження

Рис. 2.18. Критерій соціальної справедливості (другий аспект – інтереси громадян суб'єктів держави).

За досліджуваний період рівень суспільних благ, що їх фінансують за рахунок перерозподілу податкових надходжень, постійно зростав. Така ситуація характерна загалом для 2003 – 2008 рр., окрім 2009 р.; різними є лише чинники, що вплинули на отримання позитивного результату. Зокрема збільшенню суспільних благ у 2005 р. сприяло насамперед зростання податкових надходжень порівняно з 2004 р. (у 1,5 разу) та податкового навантаження (на 3,9%); у 2006 р. – підвищення податкових надходжень (у 1,282 разу) і податкового навантаження (хоча воно і не було настільки значним, як у 2005 р.); у 2007 р. – збільшення податкових надходжень, оскільки менше на позитивний результат вплинуло податкове навантаження, яке порівняно з 2006 р., навпаки, знизилось. У 2008 р. частка соціальних благ, які залежать від податкових інструментів, значно підвищила, що пояснюється значним зростанням податкових надходжень – у 1,5 разу та збільшенням податкового навантаження, яке порівняно з 2007 р. зросло на

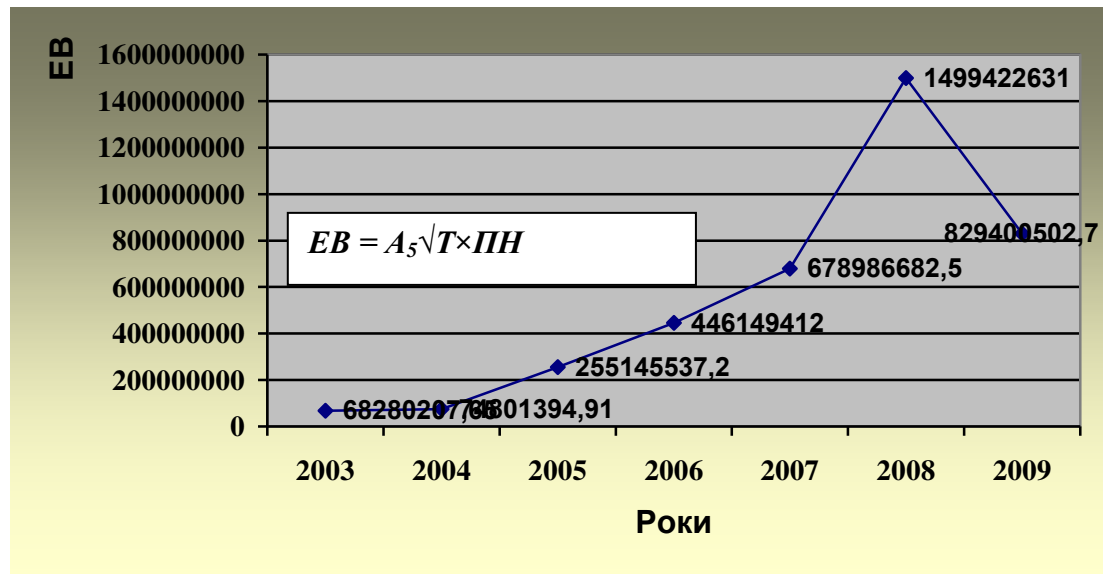
1,5%. Зниження критерію соціальної справедливості в 2009 р. відповідно характеризується зменшенням частки суспільних видатків у грошовому еквіваленті на 3% порівняно з 2008 р.

Отже, доходимо висновку, що фіскальна політика в Україні насамперед спрямована на соціальний розвиток країни. Соціальні державні витрати становлять значну частку у видатках бюджету, порівняно з якими видатки на економічний розвиток є значно меншими. В результаті розрахунку критерію впливу податкової політики на рівень фінансування економічних видатків із бюджету отримаємо значно нижчі показники, ніж при обчисленні критерію соціальної справедливості (рис. 2.19)

Розрахунок критерію соціальної справедливості, що вказує на вплив податкової політики на рівень фінансування економічних видатків базується на визначенні взаємозалежності податкових платежів і видатків економічного призначення. Це дає змогу оцінити спрямованість податків, достатність фінансування економічних видатків і роль податків при забезпеченні економічного розвитку країни.

Результати розрахунків свідчать про значний вплив податкових платежів на економічну політику України. Починаючи з 2003 р., рівень фінансованих видатків на економічний розвиток підвищувався і мав позитивну тенденцію. Зростання відбулося через збільшення мобілізованих до бюджетів податкових надходжень протягом 2003 – 2008 рр., проте вплив податкового навантаження на підвищення показників був дещо неоднозначним. У період 2003 – 2009 рр. податкове навантаження було різним і відрізнялося за роками абсолютним значенням. Зокрема, у 2004, 2007 та 2009 р. значення податкового навантаження було нижчим, аніж у попередньому році відповідно. Отже, на розрахований підкритерій найбільше вплинуло зростання абсолютних надходжень обов'язкових платежів; середній показник приросту за аналізований період становив 33%,

що є вагомим чинником впливу на можливість держави виконувати власні функції.



EB – фінансовані із бюджету видатки на фінансування економічних видатків

T – податковий коефіцієнт

A₅ – коефіцієнт еластичності, що вказує на залежність величини видатків на економічні цілі від податкового навантаження

ПН – податкові надходження

Рис. 2.19. Критерій соціальної справедливості, що вказує на вплив податкової політики на рівень фінансування економічних видатків.

Джерело: складено автором за: [114; 115; 116; 117; 118; 119]

Розглянувши критерій соціальної справедливості (другий аспект) та підкритерій соціальної справедливості який відображає вплив податкової політики на рівень фінансування економічних процесів, можна стверджувати, що домінуючою в Україні є соціальна політика як пріоритетна складова видатків з бюджетів країни. Рівень зростання впливу податків на економічні потреби набагато нижчий, ніж соціальні видатки. За розрахованим показником еластичності залежність видатків на економічні потреби від податкового навантаження є еластичною, оскільки середній коефіцієнт становить 1,9. Це означає, що при зростанні видатків на економіку на 1% необхідно збільшити податкове навантаження на 1,9%, тоді

як зростання соціальних видатків на 1% передбачає збільшення податкового навантаження лише на 0,98%.

Грунтовно проаналізувавши критерії соціальної справедливості у якому проявляється вплив податкової політики на суспільно-економічні процеси країни, доходимо висновку. Економіка України не насичена податковими надходженнями. Так, крива критерію соціальної справедливості є висхідною (див. рис. 2.18), рівень суспільних благ, які держава надає через розподіл податкових платежів, не досягнув максимуму й не відповідає критерієві граничної корисності, тому інші критерії під його впливом зростають (рис. 2.15 і 2.16). Це означає, що податкова політика в Україні насамперед спрямована на підвищення впливу податків як домінуючого джерела фінансування соціальних видатків [129, с. 65]. Цим створюється додаткове навантаження на суб'єктів господарювання, яке є критичним для останніх, що підтверджує рівень реальних доходів підприємств, який у 2008 р. знизився до критичної межі, а в 2009 р. був нижчим нуля (див. рис. 2.16). Необдумана бюджетна політика, неспроможна реагувати на зміни в економіці, призвела до зниження доходів громадян і, як наслідок, до зменшення реальної бази оподаткування при загальному зростанні показника податкового навантаження. Це, як відомо, не відповідає основним критеріям податкової політики будь-якої розвинутої країни.

Така ситуація може призвести до того, що фінансові ресурси держави, які спрямовуються здебільшого на фінансування суспільних благ, використовуватимуться неефективно й не дадуть підприємствам змоги розвиватись, а надмірне податкове навантаження сприятиме поширенню тіньової економіки; внаслідок цього реальний показник надходжень податкових платежів знизиться. З огляду на це пропонуємо раціонально використовувати податкові платежі, зокрема, провести політику рефінансування бюджетних коштів в економіку, яка в майбутньому через механізм розширення бази оподаткування забезпечить реальний приплив

податкових платежів до бюджетів країни. Після посилення критерію соціальної справедливості, що вказує на вплив податкової політики на економічні видатки держава буде спроможна забезпечити соціальні видатки, які відповідатимуть принципіві граничної корисності. На сучасному етапі Україна більшою мірою здійснює соціальну політику, а не економічного розвитку, що, на наш погляд, призведе до нераціонального використання ресурсів країни та підвищення податкового навантаження на платників податків.

Висновки до розділу 2

Здійснивши аналіз фіскальної та регулюючої складових податкового навантаження, доходимо таких висновків:

1. Реальний вплив податків на економічні процеси в Україні є набагато більшим, ніж це офіційно декларується. Причиною розбіжностей вважаємо використання при розрахунку податкового коефіцієнта валового внутрішнього продукту. За виробничим методом структура ВВП містить валову додану вартість і чисті непрямі податки. Саме непрямі чисті податки спотворюють реальний показник податкового коефіцієнта. З огляду на це при розрахунку показників впливу податків на економіку слід використовувати валову додану вартість, яка є фактичним джерелом сплати податкових платежів.

2. Дослідження показників податкового навантаження та податкомісткості засвідчило, що різниця між ними є значною. Так, показник податкового навантаження (податкові надходження та внески до державних цільових фондів щодо ВВП) у 2003 – 2008 рр. був різним і перебував у діапазоні 31,8 – 37,4%. За аналізований період найвищий показник податкового навантаження становив 37,04% у 2006 р., найнижчий – 31,8% у 2004 р., а його середнє значення дорівнювало 34,7%. Показник податкомісткості також був неоднозначним. Він коливався в діапазоні від

42,1% у 2008 р. до 35,1% у 2004 р., а його середнє значення за визначений проміжок часу становило 40,08%. За досліджуваний період спостерігаємо також значну відмінність між показниками податкового коефіцієнта та податкомісткості, тому вплив податків на економіку є значно вищим, ніж сам показник податкового коефіцієнта.

3. Рівень місткості податкових платежів у базі оподаткування свідчить про ефективність чи неефективність використання податкового інструментарію державою; відповідно розрахунки вказують на рівень оподаткування тої чи іншої сфери господарювання суб'єкта оподаткування, дають змогу оцінити сферу дії податків. Найвищий рівень оподаткування податкової бази мають внескам до державних цільових фондів. За рівнем навантаження на заробітну плату значення податкомісткості внесків до державних цільових фондів становило 43,7% у 2004 р. і коливалося в проміжку від 35,1% у 2003 р. до 43,7% у 2005 р.; у 2007 р. цей показник дорівнював 35,7%. Ці дані засвідчують високі нормативи зазначених відрахувань.

Рівень оподаткування прибутку в Україні має доволі строкату структуру, тому протягом аналізованого періоду показник податкомісткості коливався від 28,8% у 2003 р. до 18,8% у 2007 р., а в кризові 2008 – 2009 рр. становив 24,71 та 21,45% відповідно. Нерівномірна фіскальна значимість податку на прибуток підприємств, значні коливання показників свідчать про нестабільну податкову політику в сфері оподаткування прибутку суб'єктів господарювання.

Податкомісткість податку з доходів фізичних осіб в Україні також є доволі незначною. У 2003 р. рівень оподаткування доходів громадян становив 10,4%, а навантаження на об'єкт оподаткування починаючи з 2004 р. дорівнювало не більш, ніж 8,96% у 2007 р. і за 2008 – 2009 рр. зменшилося відповідно до 8,84% та 8,2%. Це порівняно з іншими показниками податкомісткості є доволі низьким значенням, яке не

відповідає базовій ставці цього податку, що становить 15%. Таке недооподаткування спричинене насамперед маніпулюванням податковою базою та зловживаннями при застосуванні соціальної пільги, що призводить до неповного оподаткування. Пропорційна ставка податку за значного розшарування доходів між бідними і багатими верствами населення не відповідає принципу соціальної справедливості.

Рівень оподаткування доданої вартості податком на додану вартість в Україні також є різним. Частка податку на додану вартість у доданій вартості за проаналізований період зростала швидкими темпами. в 2003 р. показник податкомісткості становив 5,24%, а в 2008 р. підвищився до 11,13%, незначне зменшення відбулося в 2009 р. до 10,66%, а приріст дорівнював 112%. Вектори оподаткування в Україні здебільшого спрямовані на оподаткування процесів споживання. Чинником стрімкого зростання також є зміни в законодавстві щодо сплати ПДВ, який певним чином унеможливив нелегальне відшкодування податку, дав змогу зменшити ризики вексельних розрахунків із податку на додану вартість.

4. Унаслідок неефективної взаємодії людського чинника та ринкових механізмів фактичні показники виконання Державного бюджету України протягом аналізованого періоду значно відрізнялися від планових. Зокрема, спостерігаємо перевиконання за податковими платежами в 2008 р. –9,9%, проте в 2005 та 2009 р. планові показники було недовиконано відповідно на 0,5 та 23,7%. Водночас видаткова частина Державного бюджету України зазнавала постійного недовиконання планових показників. Тенденція за 2004 – 2009 рр. мала зростаючий характер – від –2,67% у 2004 р. до –8,3% у 2008 р., недовиконання в 2009 р. дорівнювало –4,6%. Вважаємо, що недовиконання планових показників у 2009 р. як за доходами, так і за видатками, є наслідком кризових тенденцій в економіці. Як підсумок, спостерігаємо розбіжності у планових і фактичних відносних показниках.

5. Змодельовані критерії фіскальної політики на основі показників податкового навантаження засвідчують негативні тенденції в економіці країни. Зокрема, за досліджений період спостерігалось зростання фіскальної складової, винятком був лише 2009 р. Неоднозначною була ситуація з критерієм економічної ефективності: у 2003 – 2007 рр. чисті доходи підприємств зростали, у 2008 та 2009 р. відбулося різке зменшення їхнього фінансового результату під впливом податкової складової. Розрахований критерій соціальної справедливості і запропонований підкритерій соціальної справедливості який відображає вплив податкової політики на рівень фінансування економічних видатків вказують на однакові прогнозовані підходи до здійснення соціальної та економічної державної політики. Проте впродовж аналізованого періоду соціальна складова була більш вираженою поряд з економічною, що свідчить про домінування першої у бюджетній політиці та недостатній рівень державної підтримки розвитку економіки.

Основні результати наукових пошуків, проведених у другому розділі дисертаційної роботи, висвітлені у наукових працях [130; 131; 132; 133; 134; 135, 136, 137, 138].

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОКАЗНИКІВ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ВПЛИВУ В КОНТЕКСТІ ЕФЕКТИВНОГО РОЗПОДІЛУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ

3.1. Моніторинг перекладання податкового тягара з використанням економіко-математичного моделювання

Процеси оподаткування характеризуються взаємозв'язками між податковою базою, механізмом оподаткування та податковою ставкою. Саме ці елементи впливають на суму податку. Проте поряд із його сумою важливо знати, хто є платником податку, носієм фактичного податкового тягара і на кого він розподіляється. Розподіл податкового тягара між суб'єктами оподаткування називають «перекладання податку». Цей процес виявляється в двох аспектах: пряме перекладання (від виробника до споживача) та зворотне (від споживача до виробника) перекладання податків [30, 157].

Розподіл податкового тягара, вплив податків на виробника та споживача прийнято розглядати через попит і пропозицію. Саме попит і пропозиція є визначальними елементами при розрахунках рівня перекладання податків. У дослідженні зроблена спроба визначення межі перекладання непрямих податків (податку на додану вартість) на виробника та споживача в Україні.

Теорії перекладання податків у ХХ ст. здебільшого базувалися на математичних розрахунках, які давали змогу найбільш точно відобразити цей процес [3, 170]. Для побудови економіко-математичних моделей

використані показники значення вартостей виробництва, споживання та суми надходжень податку на додану вартість в Україні за 2002 – 2008 рр., які сукупно становлять систему взаємозалежних чинників.

Для досягнення мети змодельюємо взаємозалежності за допомогою регресійних моделей, для яких обсяг продукції, споживання та надходження податку на додану вартість в Україні є вихідними даними (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Вартість виробництва, споживання і податкові надходження
(ПДВ) в Україні у 2002 – 2008 рр., млн. грн.***

Роки	Обсяги виробництва, млн. грн.	Податкові надходження, млн. грн.	Споживання, млн. грн.
2002	229634,4	13471,2	170325
2003	289117,3	12598	201624
2004	400757,1	16734	245556
2005	468562,6	33804	337879
2006	551729	50397	424906
2007	717076,7	59382,8	558581
2008	917035,5	92082,6	752489

*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Для дослідження взаємозв'язків необхідно розглянути динаміку показників за аналізований період (рис. 3.1).

Вплив інфляції, розвиток виробництва та збільшення обсягів споживання зумовили виникнення позитивної тенденції між аналізованими показниками.

Зокрема, за аналізований період виробництво зросло в 3,99 разу, споживання – в 4,41 разу, податкові надходження – в 6,8 разу (див. рис 3.1). Отримані результати засвідчують зростання податкового навантаження як на виробництво, так і на споживання. Згідно з динамікою приріст податкових надходжень відбувався швидшими темпами, ніж обсягів споживання, найменшим було зростання виробництва. З огляду на це охарактеризуємо взаємозв'язки між зазначеними величинами.

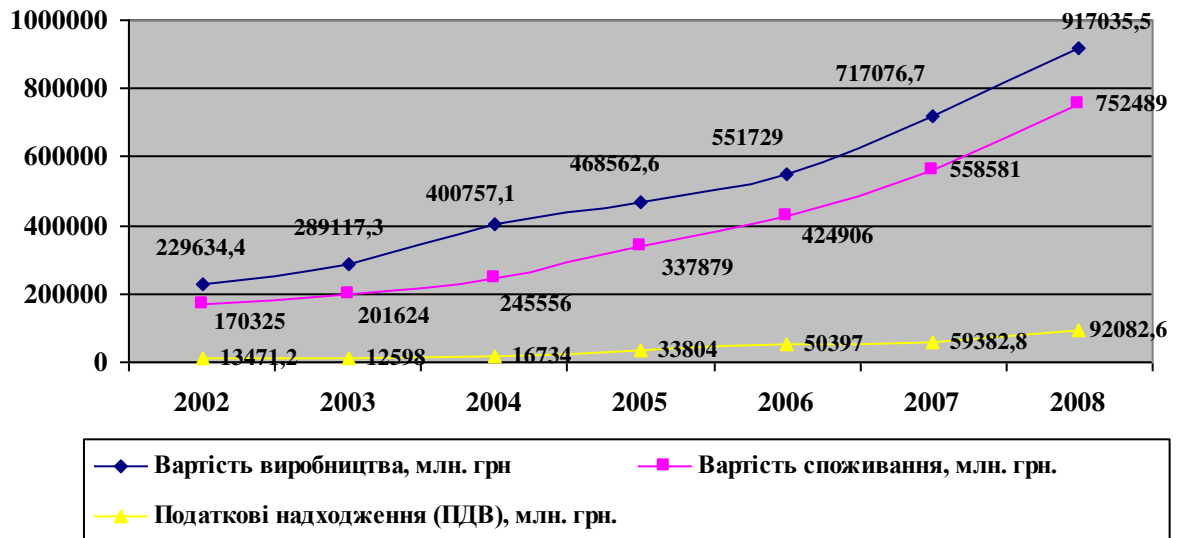


Рис. 3.1. Динаміка виробництва, споживання та податкових надходжень в Україні за 2002 – 2008 рр.*

*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України

Латентний вплив досліджуваних показників відображає матриця кореляцій між змінними – виробництвом, споживанням і надходженнями податку на додану вартість.

Таблиця 3.2

Кореляційні зв'язки між показниками обсягів виробництва, споживання та податковими надходженнями

	<i>Обсяги виробництва</i>	<i>Податки</i>	<i>Споживання</i>
Обсяги виробництва	1		
Податкові надходження (ПДВ)	0,978275561	1	
Споживання	0,993914977	0,992643	1

Високу корельованість визначають значення коефіцієнтів кореляції (від 0,9783 до 0,9939). Ці коефіцієнти вказують на високий рівень залежності показників, що дає змогу отримати точні результати з великою ймовірністю. Коефіцієнти розраховані з використанням пакету обробки статистичних даних STADIA, що виключає залежності які базуються на автокореляції

[163, с. 140]. Отже, можна стверджувати, що обраний масив даних є адекватним і піддається аналізу.

Зазначимо, що більшість економічних залежностей показників традиційно формується під впливом різних чинників. Їхнє виявлення, а також оцінювання цього впливу є основою множинного регресійного аналізу, який охоплює лінійні та нелінійні багатofакторні моделі.

Здебільшого економічні показники фінансово-господарської діяльності виробничих та інших структурних підрозділів пов'язані між собою нелінійними співвідношеннями, що найповніше їх характеризують і дають змогу отримати високі результати. Отже, для опису таких залежностей необхідно використовувати множинну нелінійну регресію, яка найбільш адекватно відображає особливість причинно-наслідкових зв'язків в економіці, а з іншого, – доцільно оцінити лінійні залежності, що також адекватно реагують на причинно-наслідкові зв'язки, на основі яких можна зробити певні висновки.

Взаємозв'язки між обсягами виробництва, споживання і податкових надходжень було досліджено з допомогою побудови економіко-математичних моделей таких видів:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2, \quad (3.1)$$

$$y = a_0x_1^{a_1}x_2^{a_2}, \quad (3.2)$$

де: (3.1) – лінійна багатofакторна модель; (3.2) – нелінійна багатofакторна модель або класична виробнича функція Кобба–Дугласа; a_0 , a_1 , a_2 – регресійні коефіцієнти; y – результуючий показник; x_1 , x_2 – чинники впливу на результуючий показник. У функції виду (3.2) показники a_1 , a_2 є коефіцієнтами еластичності.

З метою проведення аналізу взаємозалежностей між виробництвом, споживанням і податковими надходженнями (податок на додану вартість) з допомогою пакету обробки статистичних даних STADIA та процедури «Множественная линейная регрессия» створені економіко-математичні

моделі [163, с. 140]. Відповідний математичний апарат цього пакету дає можливість визначити числові значення параметрів регресії, обчислити статистичні показники, які характеризують точність регресійного аналізу. Побудовані моделі адекватні експериментальним даним і мають високе значення коефіцієнта кореляції. Це дає підстави здійснити аналіз і зробити певні економічні висновки.

Мета розрахунків – визначити рівень взаємовпливу визначених чинників, а також дослідити процес перекладання податкового тягаря та податків в Україні, який ґрунтується на оцінці впливу податків як на виробника, так і споживача. Проблема перекладання податків відображена у попередніх підрозділах дисертаційної роботи, вона є актуальною, проте не повністю дослідженою. Саме тому вважаємо за доцільне розрахувати сферу дії податків в Україні.

Перша модель ґрунтується на визначенні впливу податкових платежів та споживання на обсяги виробництва. Ця логіка дослідження базується на тому, що саме споживання та непряме оподаткування – обмеження з боку держави (податкові платежі) та попит товару (споживання) – є тими чинниками, що змушують виробників здійснювати одну зі стратегій – збільшувати чи зменшувати виробництво (корегувати пропозицію). Таким чином, визначення рівня податкового впливу та впливу споживання на виробників є основною метою побудови економіко-математичної моделі.

Чинниками, що використовуються в моделі, є вплив на обсяги виробництва обсягів споживання та податків, де y – обсяг виробництва (млн. грн.); x_1 – обсяг споживання (млн. грн.); x_2 – обсяг податкових надходжень (млн. грн.) (дод. Ф):

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2. \quad (3.3)$$

Таблиця 3.3

Значення параметрів лінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	10190	1,783	- 4,655
Стандартна похибка обчислень	444740	0,4067	2,912
Значущість	0,8239	0,013	0,1844

Підставивши відповідні значення параметрів (табл. 3.3), матимемо:

$$y = 10190 + 1,783x_1 - 4,655x_2, R = 0,9963 \quad (3.4)$$

Аналіз визначених показників дає змогу зробити такі висновки. Отримані в результаті моделювання дані засвідчують про достовірність проведеного аналізу, значущість коефіцієнтів a_1 та a_2 є значно меншою за 1, що вказує на точність розрахованої моделі. Отримана модель підтверджує, що збільшення обсягів податкових надходжень призводить до спаду обсягів виробництва. При цьому зростання споживчих витрат зумовлює збільшення виробництва, що є закономірним, оскільки відображає суть виробничо-споживчих відносин. Зазначимо, що вплив податків на виробництво є негативним, коефіцієнт a_2 становить $-4,655$, тобто при зростанні податкових надходжень виробництво знижується. Тенденції, які сформувалися в Україні, означають, що зростання податків і самі податки на сучасному етапі розвитку економіки значною мірою лягають на виробника; присутній ефект зворотного перекидання податків, так зване перекидання на виробника. Відповідно приріст податків і збільшення податкового тягаря на виробника призводять до зменшення виробництва або ж обмеження прибутковості.

Аналогічну тенденцію простежуємо у нелінійній моделі впливу споживання та обсягів податкових надходжень на обсяги виробництва, де y – обсяг виробництва (млн. грн.); x_1 – обсяг споживання (млн. грн.); x_2 – обсяг податкових надходжень (млн. грн.) (дод. X).

На основі класичної функції Кобба–Дугласа (виробнича функція) нелінійна модель залежностей зазначених вище чинників набуде вигляду (3.5) і (3.6):

$$y = a_0 x_1^{a_1} x_2^{a_2}. \quad (3.5)$$

Таблиця 3.4

Значення параметрів нелінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	0,5257	1,328	-0,3116
Стандартна похибка обчислень	1,722	0,2952	0,1039
Значущість	0,725	0,012	0,021

Підставивши значення відповідних параметрів (табл. 3.4) матимемо:

$$y = 0,5257 x_1^{1,328} \cdot x_2^{-0,3116}, \quad R = 0,9934. \quad (3.6)$$

Визначена модель підтверджена отриманими результатами лінійної моделі (3.6). Зокрема, від'ємне значення коефіцієнта a_2 , що дорівнює -0,3116, вказує, що при збільшенні податків на 1% і за сталого значення споживання (x_1) передбачається зменшення виробництва на 0,3116% і, навпаки, при зростанні споживання на 1% за незмінного показника податкових надходжень (x_2) відбувається приріст виробництва на 1,328% - ($a_1 - 1,328$). Ця ситуація є закономірною щодо залежності виробництва від споживання, оскільки зростання попиту відповідно до законів економіки зумовлює збільшення виробництва (пропозиції).

Діаметрально протилежними є отримані результати залежностей між виробництвом і податковими надходженнями (ПДВ). Як зазначалося зростання податку призводить до зменшення виробництва (пропозиції), яке є незначним, проте вказує на зворотний процес перекидання податків - від споживача до виробника. Виробник негативно сприймає зростання податків

і змушений зменшувати власний прибуток за їхній рахунок – податок перекладається на виробника.

Інша модель ґрунтується на визначенні впливу виробництва та податкових надходжень на споживання. Ця модель дає змогу простежити тенденції, наявні в Україні протягом аналізованого періоду (2002–2008 рр.). Визначенні впливу податкових надходжень і виробництва на процеси споживання передбачає певну логіку дослідження.

Для здійснення аналізу побудуємо дві моделі – лінійного і нелінійного типів.

Параметри лінійної моделі: y – обсяг споживання (млн. грн.); x_1 – обсяг виробництва (млн. грн.); x_2 – обсяг податкових надходжень (млн. грн.) (дод. Ц). Отже, лінійна модель матиме такий вигляд:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2. \quad (3.7)$$

Таблиця 3.5

Значення параметрів лінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	12790	0,4642	3,385
Стандартна похибка обчислень	22070	0,1059	0,8679
Значущість	0,5958	0,013	0,0185

Підставивши відповідні значення параметрів (табл. 3.5), отримаємо:

$$y = 12790 + 0,4642x_1 + 3,385x_2, R = 0,9987. \quad (3.8)$$

Визначимо вплив на обсяги споживання обсягів виробництва та податків, де y – обсяг споживання (млн. грн.); x_1 – обсяг виробництва (млн. грн.); x_2 – обсяг податкових надходжень (млн. грн.). (дод. Ш).

$$y = a_0x_1^{a_1}x_2^{a_2}. \quad (3.9)$$

Таблиця 3.6

Значення параметрів нелінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	3,8382	0,6288	0,3082
Стандартна похибка обчислень	1,0	0,1398	0,08627
Значущість	0,2497	0,012	0,0241

Підставивши відповідні значення параметрів (табл. 3.6), матимемо:

$$y = 3,8382x_1^{0,6288} \cdot x_2^{0,3082}, \quad R = 0,9975 \quad (3.10).$$

Отримані результати як лінійного, так і нелінійного моделювання (3.9; 3.10), підтверджують їхній високий рівень достовірності. Коефіцієнти значущості в обох моделях є незначними і становлять за параметрами a_1 і a_2 для лінійної моделі 0,013 і 0,0185, для нелінійної – відповідно 0,012 і 0,0241, що дає змогу стверджувати про точність здійснених розрахунків.

Проведене дослідження дало змогу отримати позитивні значення параметрів a_1 і a_2 як для лінійної, так і нелінійної моделей. Отже, можна зробити висновок, що зростання обсягів виробництва за аналізований період зумовлює збільшення обсягів споживання на 0,4642, що є логічним і закономірним явищем. Це відповідно свідчить про те, що за період з 2002 по 2008 р. попит на товари (роботи і послуги) є значно більшим, ніж пропозиція. Зростання споживання приводить до дещо меншого приросту виробництва ($a_1 < 1$). Таким чином, споживач здатен повністю спожити вироблену продукцію, хоча ринок ненасичений вітчизняною продукцією.

Зростання обсягу податкових надходжень також зумовлює позитивний результат – не обмежує споживання. Це означає, що в Україні тягар податку на додану вартість незначно впливає на споживача, а здебільшого перекладається на виробника, Тому споживачі здатні витримати додатковий податковий тиск. Така ситуація вказує не на необхідність збільшення

податкового тягара, а на його майбутню можливість перекласти податок на споживача, який спроможний через високий попит його поглинути. Проте такий розвиток відносин порушуватиме основний принцип оподаткування – справедливість.

Нелінійна функція Кобба–Дугласа також підтверджує вищеподані висновки. Зокрема, коефіцієнти еластичності a_1 і a_2 , вказують на те, що при зростанні обсягів виробництва на 1% споживання збільшується на 0,6288%, а при підвищенні податкових надходжень на 1% – відповідно на 0,3082%. Отримані розрахунки дають змогу зробити висновки, що через зворотний процес перекладання податкового тягара – здебільшого на виробника – додаткове підвищення податкового навантаження зумовлює зростання обсягів споживання і зменшення виробництва.

Третя модель дослідження базується на оцінюванні впливу виробництва та споживання на рівень податкових надходжень. Показники значущості розробленої моделі є достатніми для проведення дослідження (табл. 3.7). Зокрема у побудованій моделі використані такі позначення результативного та факторних показників: y – обсяг податкових надходжень (млн. грн.); x_1 – обсяг споживання (млн. грн.); x_2 – обсяг виробництва (млн. грн.) (дод. Щ):

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2. \quad (3.11)$$

Таблиця 3.7

Значення параметрів лінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	- 7397	0,2339	- 0,08373
Стандартна похибка обчислень	4775	0,05996	0,05239
Значущість	0,1955	0,0185	0,1844

Підставивши відповідні значення параметрів (табл. 3.7), отримаємо:

$$y = -7397 + 0,2339x_1 - 0,08373x_2, R = 0,9955. \quad (3.12)$$

Аналіз лінійної моделі дає змогу зробити висновок, що зростання споживання при незмінних обсягах виробництва зумовлює збільшення податкових надходжень (a_1 становить 0,2339). Зростання виробництва при незмінних обсягах споживання призводить до зменшення податкових надходжень (a_2 дорівнює $-0,08373$). Це означає, що виробник не може перекласти податок на ціну товару, а змушений знижувати рентабельність за рахунок податкових платежів.

Поєднання вказаних параметрів у нелінійній моделі дає змогу підтвердити отримані результати у лінійній моделі.

Підставляючи статистичні дані в нелінійну модель, матимемо формулу (3.14), відповідність якої засвідчують вихідні дані отримані в результаті моделювання (табл. 3.8).

Використані у моделі показники позначено таким чином: y – обсяг податкових надходжень (млн. грн.); x_1 – обсяг споживання (млн. грн.); x_2 – обсяг виробництва (млн. грн.) (дод. Ю).

$$y = a_0 x_1^{a_1} x_2^{a_2}. \quad (3.13)$$

Таблиця 3.8

Значення параметрів нелінійної множинної економіко-математичної моделі

Коефіцієнт	a_0	a_1	a_2
Значення	0,0034	2,471	-1,183
Стандартна похибка обчислень	1,884	0,6916	0,7741
Значущість	0,0394	0,0241	0,2006

Підставивши відповідні значення параметрів (див. табл. 3.8), отримаємо:

$$y = 0,0034x_1^{2,471} \cdot x_2^{-1,183}, \quad R = 0,9904. \quad (3.14)$$

Коефіцієнти a_1 і a_2 , відповідно дорівнюють 2,471 і $-1,183$, вказують на те, що при незмінних параметрах обсягів виробництва зміна споживання на 1% зумовлює зростання податкових надходжень на 2,471%, а при незмінних параметрах споживання (коефіцієнт a_1) зростання виробництва на 1% призводить до зменшення податкових надходжень на 1,183%, тобто податок на додану вартість більш негативно впливає на виробника. Так, проаналізованих моделях саме податкові платежі мають негативний вплив на процес виробництва, як і зростання виробництва призводить до зменшення податкових надходжень. Отже, підтверджується гіпотеза, що податок на додану вартість перекладається здебільшого на виробника, тому він не може збільшити ціну за рахунок податкового тягара і змушений знизити прибутковість за рахунок податків. З огляду на це вважаємо, що сьогодні необхідно знизити ставку податку на додану вартість, оскільки в країні маємо ситуацію коли ціна є максимальною, прибутковість не може зростати а додаткові чинники (податковий тягар), які можуть змінити ціну, негативно впливають на пропозицію.

Провівши перехресний аналіз впливу чинників, зазначимо, що податки створювали значний тягар на виробника, який був змушений або зменшувати прибутковість, або обсяг виробництва. Проте, зростання податкових надходжень не зумовило зменшення обсягів споживання – через переважання попиту над пропозицією держава здатна за допомогою податків маніпулювати споживчою спроможністю покупця на власну користь.

У ході дослідження доходимо висновку про наявність певних дисбалансів між чинниками аналізу, зокрема, виробництвом, споживанням і податковими надходженнями.

Для підвищення результативності та наочності необхідно простежити та змодельовати процеси прогнозування вартості виробництва, споживання, рентабельності, середньої заробітної плати та надходжень податку на додану

вартість, а також чинників, які найповніше відображають процес перекладання податків і створення та розподілу податкового тягаря.

Використовуючи доступний обсяг статистичного матеріалу (дод. Я) та пакет обробки статистичних даних STADIA, спрогнозуємо розвиток економіки за заданими параметрами, вираженими через економіко-математичні моделі [163, с. 150] (дод. АА).

Дослідження прогнозних обсягів виробництва моделюється за допомогою функції експоненти (табл. 3.9). Коефіцієнти значущості є достатніми для проведення аналізу.

Розрахована модель вказує на щорічний приріст виробництва, обсяг якого у 2009 р. дорівнював 1136000 млн. грн., а прогнозний показник на 2013 р. – 2790000 млн. грн. (див. табл. 3.9). Зростання виробництва за прогнозований період у середньому становило 413500 млн. грн. щорічно, тобто приблизно 25,19% від приросту вартості виробництва за кожен рік (дод. АБ).

Таблиця 3.9

Динаміка показників і прогнозування обсягів виробництва

Прогнозні показники			
Обсяг виробництва (млн. грн.)			
$y = e^{12,15+0,2247t}$, $R = 0,9963$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	1069250	1136000	1202750
2010	1349260	1422000	1494740
2011	1700550	1780000	1859450
2012	2142290	2229000	2315710
2013	2695600	2790000	2884400

Результати прогнозування податкових надходжень дають змогу стверджувати про високу ймовірність отримання достовірних даних за

двома економіко-математичними моделями, коефіцієнти значущості яких є достатніми для аналізу.

Податкові надходження достатньо описуються експонентою та параболічною квадратичною функцією (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Динаміка показників та прогнозування обсягів податкових надходжень

Прогнозні показники			
Обсяг податкових надходжень (ПДВ) (млн. грн.)			
$y = e^{8,912+0,3561t}$, $R = 0,9747$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	112870	128100	143330
2010	166300	182900	199500
2011	242970	261100	279230
2012	352920	372700	392480
2013	510560	532100	553640
Обсяг податкових надходжень (ПДВ) (млн. грн.)			
$y = 292,8 + 2665t + 1397t^2$, $R = 0,9939$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	89650	111100	132550
2010	114120	137500	160880
2011	141160	166700	192240
2012	170830	198700	226570
2013	203160	233500	263840

За експонентою, прогнозні показники коливаються в межах від 128100 у 2009 р. до 532100 млн. грн., також за прогнозований проміжок часу спостерігаємо зростання податкових надходжень. Середнє збільшення податкових надходжень за експонентою щороку становить 101000 млн. грн., або щорічний приріст показників дорівнює 42%. Прораховані нами песимістичні та оптимістичні показники вказують на похибку отриманих

результатів. Зокрема, середня похибка податкових надходжень за експонентою становить +/-18256 млн. грн. (див. табл. 3.10).

Розрахунок прогнозних показників, виражених через параболічну залежність, дещо відрізняється від результатів, змодельованих за допомогою експоненти. Найменшим прогнозним показником є сума податкових надходжень у 2009 р. – 111100 млн. грн., у 2013 р. –233500 млн. грн., похибка дослідження в середньому коливається в межах +/-25716 млн. грн. щороку. Зауважимо, що прогнозовані показники за експонентою є вищими, ніж при параболічній залежності. Розрахунок за параболічною функцією, з одного боку є менш оптимістичний, оскільки вказує на менший приріст податкових надходжень. З іншого боку сценарій прогнозування за параболічною функцією є більш прийнятним для платників податку та його носіїв, оскільки засвідчує поступове зменшення податкового навантаження як на виробника, так і на споживача (приріст податкових надходжень є меншим, ніж приріст обсягів виробництва і споживання) (дод. АВ).

Аналізуючи розраховані моделі, доходимо висновку, що більш точні результати отримані при застосуванні експоненти, оскільки коефіцієнти значущості є меншими, ніж при розрахунку степеневі залежності. Отже, динаміку прогнозних показників надходжень податку на додану вартість слід розглядати як функцію експоненти, степенева функція лише, дає змогу визначити можливі тенденції.

Моніторинг обсягів споживання слід прогнозувати за допомогою економіко-математичних моделей. Дослідження підтверджує, що найбільш оптимальною для аналізу є функція експоненти. Коефіцієнти значущості в цьому разі достатні для отримання точних результатів, описаних даними табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Динаміка показників та прогнозування обсягів споживання

Прогнозні показники			
Обсяг споживання (млн. грн.)			
$y = e^{11,73+0,2515t}$, $R = 0,9966$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	865870	925800	985730
2010	1125690	1191000	1256310
2011	1459670	1531000	1602330
2012	1891150	1969000	2046850
2013	2447250	2532000	2616750

Щорічно обсяги споживання збільшувалися в середньому на 401550 млн. грн., або приріст споживання становив 28,6%. Загалом за період 2009 і 2013 рр. прогнозні показники зросли у 2,73 разу (дод. АГ).

При вивченні макроекономічних показників, зокрема обсягів виробництва, доцільно простежити зміну прибутковості, яка дає змогу охарактеризувати розвиток економіки загалом. Для дослідження зміни рентабельності використаємо логарифмічну модель (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

Динаміка показників і прогнозування рентабельності

Прогнозні показники			
Рентабельність виробництва (%)			
$y = 2,496 + 1,88\ln(t)$, $R = 0,9691$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	5	6,405	8
2010	5	6,627	8
2011	5	6,825	8
2012	5	7,004	9
2013	5	7,168	9

Рентабельність за прогнозований період зростає на 0,73%, що вказує на позитивні тенденції для виробників. Відповідно песимістичний прогноз є стабільним і рентабельність за ним становитиме 5%, оптимістичні показники більш обнадійливі і дорівнюють 8–9% (див. табл. 3.12) (дод. АД).

Обсяги споживання в країні залежать насамперед від доходів громадян. Логічно припустити, що попит прямолінійно залежить від можливості громадян споживати і заробляти. Саме тому у дослідженні застосовуємо економіко-математичну модель, яка дає змогу визначити тенденції щодо заробітної плати. Найбільш адекватною зі всіх розрахованих вважаємо функцію експоненти (табл. 3.13).

Прогнозні показники середньої заробітної плати в Україні є доволі оптимістичними. Зокрема, за аналізований період заробітна плата зростає у 2,7 разу, що підтверджує реалістичність прогнозування обсягів споживання, які також збільшуватимуться. Так, щороку рівень середньої заробітної плати зростав на 1167,75 грн., а приріст становив 28% (див. табл. 3.13) (дод. АЕ).

Таблиця 3.13

Динаміка показників та прогнозування середньої заробітної плати

Прогнозні показники			
Середня заробітна плата в Україні (грн.)			
$y = e^{5,672+0,249t}$, $R = 0,9951$			
Роки	Песимістичний прогноз	Фактичні прогнозні показники	Оптимістичний прогноз
2009	2386	2735	3084
2010	3135	3509	3883
2011	4099	4501	4903
2012	5342	5774	6206
2013	6942	7406	7870

Визначаючи загальну тенденцію майбутнього розвитку економіки, слід вказати на значне зростання податкового впливу як на обсяги

споживання, так і на виробництво. Це підтверджують темпи приросту основних аналізованих показників – виробництва, споживання та надходжень податку на додану вартість. Зокрема, за розрахованими прогностними показниками, коефіцієнт впливу податку на додану вартість на споживання та виробництво матиме таку тенденцію (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Прогнозні показники впливу податку на додану вартість на виробництво і споживання, %

Показники	Роки				
	2009	2010	2011	2012	2013
Частка ПДВ у виробництві	11,28	12,86	14,67	16,72	19,07
Частка ПДВ у споживанні	13,84	15,36	17,05	18,93	21,02

На основі розрахованих у табл. 3.14 показників простежуємо тенденцію до зростання податкового навантаження. Вплив податку на додану вартість на виробництво збільшується впродовж досліджуваного періоду на 7,8% або на 68%, що вказує на значне посилення дискреційності податкової політики щодо виробників. Для споживачів характерне значне зростання фіскальності, оскільки податкове навантаження за 2009-2013 рр. збільшилося на 7,18% або на 51,8%. У період розвитку економіки такий сценарій не прийнятний, адже посилення впливу держави супроводжується виникненням тіньової економіки, ухиленням від оподаткування. Водночас підтверджується гіпотеза про посилення впливу непрямого оподаткування на виробників і зворотний процес перекидання податків. Економіка продовжує розвиватися в напрямку оподаткування пропозиції, а це свідчить про необхідність змін в оподаткуванні споживання та послаблення податкового навантаження на економіку загалом.

3.2. Вектори оптимізації податкового навантаження

Податкові теорії в історичній ретроспективі змінювалися від класицизму, маржиналізму, до марксизму, кейнсіанства, неокласицизму тощо. Проте в жодній країні сповна не застосовують жодної з цих теорій. Здебільшого податкова політика функціонує на засадах поєднання кращих економічних традицій кожної з наукових шкіл. Розвиток фінансової науки, поступ держави потребують постійного коригування і врахування беззаперечних чинників забезпечення ефективного функціонування суспільства відповідно до вимог часу. Зі зміною структури виробництва, його галузевих особливостей, потрібно здійснити певні коригування як фіскальної, бюджетної, так і податкової політики. Донині невирішеним є питання ідеальної податкової системи, яка могла б задовольнити всіх суб'єктів цих відносин, зокрема, державу, з одного боку, та суб'єктів господарювання – з іншого. Проте ці суб'єкти часто вступають у суперечку через різнобічність інтересів.

Так, для суб'єктів господарювання, жоден податок не може бути прийнятним, а його збільшення призводить до негативних настроїв платників. Ефективність фіскальної політики з боку держави потрібно розглядати як залежність двох чинників: оцінки першої, оскільки вона впливає на виробництво, та процесу наповнення державного бюджету. Перелічені чинники спричинюють здебільшого конфлікт між собою, наприклад податкова політика, яка повністю ефективна з точки зору другого аспекту, може бути цілком неефективною для першого. Хоча потрібно знаходити найбільш ефективне поєднання всіх критеріїв фіскальної політики, яке не могло б негативно вплинути на жодного учасника цих відносин. Першочерговим завданням будь-якої країни у сфері оподаткування є виявлення оптимального податкового навантаження, яке формується за допомогою податків, податкових ставок, бази оподаткування.

Більшість досліджень базується на оцінюванні впливу податків на господарську діяльність суб'єктів оподаткування або їхньої ролі у структурі макропоказників країни (ВВП, ВНП).

Для досягнення більшої ефективності при вивченні податкового впливу проаналізовано податкове навантаження за допомогою математичної функції, базованої на двохфакторному аналізі [148, с. 38], де j – фонд оплати праці; m – частка матеріальних затрат, амортизації, послуги та інші аналогічні витрати у нетто-виручці.

Такий аналіз зумовлений практикою оподаткування. Податкова політика окреслена оподаткуванням доходів і витрат, зокрема, будь-який вид доходу, чи при первинному його отриманні, чи після розподілу, оподатковують податком з доходів фізичних осіб, прибуток відповідно податком на прибуток підприємств, кінцеве споживання підлягає оподаткуванню податком на додану вартість. З огляду на це вважаємо, що запропоновані в моделі чинники відображають господарську діяльність будь-якого суб'єкта господарювання.

Модель із використанням цих чинників матиме такий вигляд:

$$\text{ПН} = \text{ПДВ} + \text{ПДФО} \times j + \text{УП} \times j + \text{НФОП} \times j - \text{ПДВ} \times m + \text{ПНП} \times [1 - (1 + \text{НФОП}) \times j - m] + \text{ПДФО} \times \frac{(1 - \text{ПНП}) \times j}{j + m} \times [1 - (1 + \text{НФОП}) \times j - m] + \text{УП} \times \frac{(1 - \text{ПНП}) \times j}{j + m} \times [1 - (1 + \text{НФОП}) \times j - m], \quad (3.15)$$

де ПН – податкове навантаження;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПДФО – податок з доходів фізичних осіб;

ПНП – податок на прибуток підприємств;

НФОП – нарахування на фонд оплати праці;

УП – відрахування в державні цільові фонди.

При аналізі вітчизняної податкової системи (ПДВ = 20%; ПЗФО = 15%; ПНП = 25%; умовно – НФОП = 37%; умовно – УП – 3,5%) модель набуває такого вигляду [81; 82; 83; 149]:

$$\text{ПодНав} = 0,20 + 0,15 \times j + 0,035 \times j + 0,37 \times j - 0,20 \times m + 0,25 \times [1 - (1 + 0,37) \times j - m] + 0,15 \times \frac{(1 - 0,25) \times j}{j + m} \times [1 - (1 + 0,37) \times j - m] + 0,035 \times \frac{(1 - 0,25) \times j}{j + m} \times [1 - (1 + 0,37) \times j - m] \quad (3.16)$$

Показник податкового навантаження, розрахований за цим способом, можна представити матрицею, що загалом відображена залежністю двох змінних – фондом оплати праці й матеріальними затратами. Ці дві складові є основою для розрахунку податкової бази основних податків (табл. 3.15).

Таблиця 3.15

**Розподіл податкового навантаження в двофакторній моделі (I варіант),
у % до бруто-виручки**

Розподіл податкового навантаження (двох факторний аналіз)*																		
j\m**	0,05	0,1	0,15	0,2	0,25	0,3	0,35	0,4	0,45	0,5	0,55	0,6	0,65	0,7	0,75	0,8	0,85	0,9
0,05	0,499	0,4541	0,4202	0,3909	0,3544	0,338	0,3132	0,2888	0,2648	0,2411	0,2175	0,1942	0,171	0,1478	0,1247	0,1017	0,0788	0,0559
0,1	0,524	0,4792	0,4433	0,4119	0,3697	0,356	0,3296	0,3041	0,2792	0,2546	0,2304	0,2065	0,183	0,1591	0,1356	0,1122	0,0889	
0,15	0,537	0,4947	0,4591	0,4272	0,3838	0,37	0,3429	0,3168	0,2913	0,2663	0,2416	0,2173	0,193	0,1692	0,1454	0,1218		
0,2	0,545	0,5054	0,4707	0,439	0,3966	0,381	0,354	0,3276	0,3018	0,2765	0,2515	0,2269	0,202	0,1783	0,1543			
0,25	0,551	0,5134	0,4796	0,4484	0,4083	0,391	0,3634	0,3369	0,3109	0,2854	0,2603	0,2355	0,211					
0,3	0,555	0,5196	0,4869	0,4561	0,4188	0,399	0,3716	0,345	0,319	0,2934	0,2682	0,2432						
0,35	0,559	0,5248	0,4929	0,4627	0,4281	0,406	0,3787	0,3522	0,3262	0,3005	0,2753							
0,4	0,562	0,5291	0,498	0,4683	0,4363	0,412	0,385	0,3586	0,3326									
0,45	0,553	0,5328	0,5024	0,4733	0,4435	0,418	0,3907	0,3644										
0,5	0,567	0,5361	0,5064	0,4776	0,4493	0,423												
0,55	0,569	0,5391	0,5099	0,4816	0,454													
0,6	0,571	0,5418	0,5131	0,4852														
0,65	0,573	0,5443																
0,7	0,575																	

Примітки. *Розраховано автором на основі моделі (формули 3.1; 3.2)

** Факторні показники: j – фонд оплати праці, введений у витрати, у нетто-виручці; m – частка матеріальних затрат, амортизації, послуги та інші аналогічні витрати у нетто-виручці.

Поєднання двох чинників у різних варіантах (від найменшого показника до найбільшого) відображене у матриці, результативною величиною якої є рівень податкового навантаження, що також залежить від величини того чи іншого індикатора. Важливим для дослідження є діаметральний зріз, що відображає нульовий рівень прибутку, або сума

фонду оплати праці, матеріальних витрат і нарахування на фонд оплати праці становить 100% від виручки. Актуальність підходу полягає у тому, що будь-яке підприємство намагається мінімізувати власні прибутки, щоб сплатити якомога менше податків.

Аналіз матриці дає змогу зробити певні висновки. Зазначимо, що нинішня податкова система в Україні забезпечує нерівномірний розподіл податкового навантаження для підприємств різних галузей. Найнижчий рівень аналізованого показника спостерігаємо за умови незначного фонду оплати праці й значної частки матеріальних виробничих витрат, зокрема, при значеннях чинників $j = 5\%$ та $m = 90\%$ рівень податкового навантаження становить 5,5%. Найвищий рівень визначено вразі значних витрат на оплату праці $j = 70\%$ і незначних матеріальних затрат $m = 5\%$, такі підприємства зазнають податкового навантаження на рівні 57,5%. Саме тому суб'єкти господарювання з високою часткою витрат на оплату праці отримують найнижчий прибуток, або при його отриманні приховують останній через значний рівень податків. Діаметрально протилежною є ситуація для підприємств із значними матеріальними витратами та низьким рівнем витрат на оплату праці. В цьому разі, зазнаючи незначного податкового навантаження, суб'єкту господарювання психологічно менш складно відобразити отриманий прибуток.

При показниках $j = 50\%$ та $m = 30\%$ отримуємо ПН = 42%, при значеннях $j = 35\%$, $m = 50\%$ ПН становить 30%. В Україні вплив податків на економіку коливався від ПН = 28,9% у 2001 році до 38,22% у 2007 р. (табл. 3.16) [150; 151]. Саме тому припускаємо, що економіці України властива структура з високим рівнем затрат на оплату праці на рівні 40% від загальної структури виробництва і часткою матеріальних витрат 35%. Ця структура виробництва найбільш наближено відображає показник податкового коефіцієнта, розрахованого за допомогою макроекономічних методів.

Аналізуючи матрицю (див. табл. 3.15) та показники, розраховані на основі податкового коефіцієнта (див. табл. 3.16), оцінимо характерну для України структуру економіки. Завдяки поступовій автоматизації та інформатизації процесів виробництва витрати на оплату праці перетворюються на неосновну статтю витрат підприємства. Саме тому базою для оподаткування в країнах із розвинутою економікою мають бути податки на виробництво, а податки на доходи фізичних осіб можуть забезпечувати великі надходження до державної казни лише у разі високого рівня оплати праці, а не збільшення використання робочої сили. Проте в Україні значну частку податкових надходжень забезпечує оподаткування доходів громадян.

При аналізі розрахованих показників спостерігається податкове навантаження на рівні 38 – 39%. Такий показник, зафіксований у 2006–2007 рр., створюється виробництвом, де затрати на оплату праці становлять близько 40%, що, на наш погляд, є неприпустимим. Саме тому економіка нашої держави має змінюватися в напрямку введення новітніх технологій із зменшенням у робочому процесі частки робочої сили та збільшенням розмірів доходів.

Таблиця 3.16

**Динаміка виконання звітних показників Зведеного бюджету
України та податковий коефіцієнт в Україні***

Показники	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Податкові надходження до Зведеного бюджету, млрд. грн.	45,39	54,32	63,16	98,07	125,74	161,26	227,16
Платежі, не віднесені до податкових надходжень, млрд. грн.	2,56	5,95	7,45	10,73	15,53	18,72	60,5
Державні цільові фонди, млрд. грн.	0,31	0,74	0,84	1,35	2,15	3,64	3,3
Державні позабюджетні соціальні фонди, млрд. грн.	23,67	28,18	38,32	51,62	67,74	87,55	116,9
Всього податки, млрд. грн.	71,93	89,19	109,77	161,77	211,16	271,17	344,06
ВВП за ринковими цінами, млрд. грн.	225,81	267,34	345,11	441,45	537,67	709,45	948,05
Податковий коефіцієнт, %	32,02	33,34	31,79	36,65	39,27	38,22	36,2

*Примітка. Розраховано за даними Міністерства фінансів України

З огляду на вищезазначене пропонуємо змінити модель, яка дає змогу охарактеризувати економіку з незначними затратами робочої сили. Оскільки в цьому разі перевагу у виробництві становитимуть матеріальні затрати (автоматизація виробництва), податок з доходів фізичних осіб справлятимуть з прибутку після оподаткування, задекларуємо таку структуру господарювання, де частка робочої сили є незначною порівняно зі засобами, що використовують у виробництві. Врахувавши зазначене, отримаємо таку модель розрахунку податкового навантаження:

$$\begin{aligned} \text{ПН} = & \text{ПДВ} + \text{ПДВ} \times m + \text{ПНП} \times [1 - (1 + \text{НФОП}) \times j - m] + \text{ПДФО} \times \frac{(1 - \text{ПНП}) \times j}{j + m} \times [1 - \\ & (1 + \text{НФОП}) \times j - m] + \text{УП} \times \frac{(1 - \text{ПНП}) \times j}{j + m} \times [1 - (1 + \text{НФОП}) \times j - m] \end{aligned} \quad (3.17)$$

Розрахунок відображено у таких показниках (табл. 3.17)

Таблиця 3.17

**Розподіл податкового навантаження у двох факторній моделі
(II варіант), у % до бруто-виручки**

j\m	0,05	0,1	0,15	0,2	0,25	0,3	0,35	0,4	0,45	0,5	0,55	0,6	0,65	0,7	0,75	0,8	0,85	0,9
0,05	0,49	0,47	0,45	0,44	0,44	0,43	0,43	0,42	0,42	0,41	0,41	0,41	0,4	0,4	0,4	0,39	0,39	0,39
0,1	0,49	0,46	0,45	0,44	0,43	0,42	0,41	0,41	0,4	0,4	0,39	0,39	0,39	0,38	0,38	0,38	0,37	
0,15	0,47	0,45	0,44	0,42	0,41	0,41	0,4	0,39	0,39	0,38	0,38	0,37	0,37	0,37	0,36	0,36		
0,2	0,45	0,43	0,42	0,41	0,4	0,39	0,38	0,38	0,37	0,37	0,36	0,36	0,35	0,35	0,34			
0,25	0,43	0,41	0,4	0,39	0,38	0,37	0,36	0,36	0,35	0,35	0,34	0,34	0,33					
0,3	0,41	0,39	0,38	0,37	0,36	0,35	0,35	0,34	0,33	0,33	0,32	0,32						
0,35	0,38	0,37	0,36	0,35	0,34	0,33	0,32	0,32	0,31	0,31	0,3							
0,4	0,36	0,35	0,34	0,33	0,32	0,31	0,3	0,3	0,29									
0,45	0,34	0,32	0,31	0,3	0,3	0,29	0,28	0,27										
0,5	0,31	0,3	0,29	0,28	0,27	0,27												
0,55	0,28	0,27	0,26	0,26	0,25													
0,6	0,26	0,25	0,24	0,23														
0,65	0,23	0,22																
0,7	0,21																	

Аналіз матриці дає змогу зробити висновок про те, що при зменшенні оплати праці рівень оподаткування значно знизився. При аналізі діаметрального зрізу найвищий рівень податкового навантаження – 39%

зафіксовано при показниках $j = 5\%$ та $m = 85\%$; найнижчий рівень – 22% спостерігаємо при показниках $j = 70\%$ та $m = 5\%$. Середнє значення показника зафіксовано при чинниках $j = 40\%$ та $m = 40\%$; за таких величин податкове навантаження перебуває на рівні 30% . Це значення є набагато нижчим, аніж реальний показник в Україні в 2006 р., у 2007 р. він дорівнював 39% , що відповідає таким параметрам матриці: $j = 5\%$ та $m = 90\%$. Використовуючи саме модель, що характеризує економіку, де практично нема витрат на оплату праці (немає відповідного фонду), крім витрат на управлінський персонал, податкове навантаження на фактичному загальнодержавному рівні спостерігається за умови високих матеріальних витрат – 90% (табл. 3.17). Аналізуючи матрицю, простежуємо певні економічні погрішності. Так, за цієї ситуації базовим аргументом податкового навантаження є оподаткування прибутку (оподаткування оплати праці практично нема), а його об'єктом – прибуток, розрахований як скориговані валові доходи за мінусом валових витрат і амортизації [72]. Отже, чим більші матеріальні витрати й амортизація, тим менший прибуток, і відповідно сума податку зменшується. За здійсненими розрахунками спостерігаємо протилежну ситуацію. Найвищий рівень податкового навантаження зафіксовано при найменших матеріальних затратах. Це можна пояснити тим, що при затратах великої кількості матеріальних ресурсів формується значно ширша база оподаткування, ніж за низьких матеріальних витрат, що є основою виробництва у досліджуваній моделі. Аналізуючи діаметральний зріз, що відображає рівень оподаткування, за якого фінансовий результат наближається до нуля (прибуток дорівнює нулю), отримуємо високий показник податкового навантаження ($38 - 39\%$) за високого показника m , що в нашому випадку дорівнює $85 - 90\%$.

Третій варіант економічної моделі полягає у дослідженні таких економічних відносин, які характеризують види діяльності, що не передбачають оподаткування податком на прибуток підприємств. Основою

оподаткування в цій моделі є податок з доходів фізичних осіб. Таку модель можна застосувати при вивченні діяльності суб'єктів господарювання – фізичних осіб, звільнених від сплати податку на прибуток підприємств, або неприбуткових організацій, основний тягар оподаткування в яких створюється за рахунок індивідуального оподаткування (податок з доходів фізичних осіб, платежі, спрямовані до державних цільових фондів). Наведену структуру оподаткування можна відобразити таким математичним виразом:

$$ПН = ПДВ + ПДФО \times j + УП \times j + НФОП \times j - ПДВ \times m + ПНП \times [1 - (1 + НФОП) \times j - m] \quad (3.18)$$

Модель розподілу податкового навантаження відтворено набором показників (табл. 3.18).

Таблиця 3.18

Розподіл податкового навантаження у двох факторній моделі (III варіант), у % до бруutto-виручки

Розподіл податкового навантаження.																		
Γm	0,05	0,1	0,15	0,2	0,25	0,3	0,35	0,4	0,45	0,5	0,55	0,6	0,65	0,7	0,75	0,8	0,85	0,9
0,05	0,44	0,42	0,39	0,37	0,35	0,33	0,3	0,28	0,26	0,24	0,21	0,19	0,17	0,15	0,12	0,1	0,08	0,06
0,1	0,45	0,43	0,4	0,38	0,36	0,34	0,31	0,29	0,27	0,25	0,22	0,2	0,18	0,16	0,13	0,11	0,09	
0,15	0,46	0,44	0,41	0,39	0,37	0,35	0,32	0,3	0,28	0,26	0,23	0,21	0,19	0,17	0,14	0,12		
0,2	0,47	0,45	0,43	0,4	0,38	0,36	0,34	0,31	0,29	0,27	0,25	0,22	0,2	0,18	0,16			
0,25	0,48	0,46	0,44	0,41	0,39	0,37	0,35	0,32	0,3	0,28	0,26	0,23	0,21					
0,3	0,49	0,47	0,45	0,42	0,4	0,38	0,36	0,33	0,31	0,29	0,27	0,24						
0,35	0,5	0,48	0,46	0,43	0,41	0,39	0,37	0,34	0,32	0,3	0,28							
0,4	0,51	0,49	0,47	0,45	0,42	0,4	0,38	0,36	0,33									
0,45	0,52	0,5	0,48	0,46	0,43	0,41	0,39	0,37										
0,5	0,53	0,51	0,49	0,47	0,44	0,42												
0,55	0,54	0,52	0,5	0,48	0,45													
0,6	0,56	0,53	0,51	0,49														
0,65	0,57	0,54																
0,7	0,58																	

В результаті аналізу даних доходимо висновку про наявність певних тенденцій у розподілі податкового навантаження. Так, найвище значення

цього показника зафіксовано при $j = 70\%$ і $m = 5\%$, оскільки податкове навантаження в цьому разі досягає $58\% - 54\%$, найнижчий рівень, що становить 6% простежуємо за $j = 5\%$ і $m = 90\%$. Відповідно показник податкового навантаження притаманний Україні, спостерігався за значень $j = 45\%$ і $m = 40\% - 39\%$, такий рівень оподаткування зафіксовано в 2006 р., при $j = 40\%$ і $m = 35\% - 38\%$, він мав найбільш наближене значення до показника 2007 р. Отже, найвище значення показника податкового навантаження зафіксовано за високих витрат на оплату праці та низьких матеріальних затрат. Такий розподіл податкового навантаження, як у матриці, вважаємо абсолютно виправданим, якщо враховувати вітчизняну практику оподаткування доходів громадян. Високий рівень оподаткування за значних затрат на оплату праці спостерігаємо при оподаткуванні податком з доходів фізичних осіб – 15% від сукупного місячного оподаткованого доходу, значних відсотків нарахування на фонд оплати праці (37%) та утримань із заробітної плати, що становлять $3,5\%$. За високого значення витрат на оплату праці формується найвищий рівень податкового навантаження – 58% , що відображають дані табл. 3.18. Значно нижчий показник, що в матриці досягає 6% , спостерігаємо за значних матеріальних витрат і низьких витрат на оплату праці (незначний фонд оплати праці). Отже, математичний аналіз дає змогу сповна відобразити ситуацію, наявну в Україні за останній період. Зокрема, підприємства, що не є платниками податку на прибуток підприємств, зазнають значного податкового навантаження саме за рахунок сплати податку з доходів фізичних осіб і платежів до державних цільових фондів, що становлять близько 55% ; у моделі це відбувається в разі високого показника j , коли формується високий рівень податкового навантаження. Низький рівень характерний тільки при незначному фонді оплати праці, високих матеріальних витратах і відсутності податку на прибуток підприємств. Ця ситуація відповідає вітчизняним умовам, насамперед при застосуванні

спрощеної моделі оподаткування (єдиного податку для фізичних та юридичних осіб). Згідно з вітчизняною практикою, спрощена система оподаткування передбачає єдиний податок з фізичних осіб (ставка встановлена у твердих сумах 20–200 грн.) та юридичних осіб – 6–10% до виручки від реалізації продукції [152; 153]. Саме ця модель дає змогу не використовувати в оподаткуванні податок на прибуток підприємств, а здійснювати його за єдиним податком. При аналізі даних табл. 3.4 спостерігаємо в разі незначних витрат на заробітну плату (5–10%) незначне податкове навантаження, що вказує на використання спрощених технологій оподаткування. Наприклад, маючи дохід 500 тис. грн., платник може сплатити податок 200 грн. за умовою оподаткування єдиним податком для фізичних осіб.

Проаналізувавши три моделі, доходимо таких висновків:

перший варіант моделі передбачає загальне оподаткування з усіма властивими цій системі особливостями, зокрема, оподаткування податком з доходів фізичних осіб, податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість, а також нарахування та утримання в державні фонди соціального страхування. Саме така модель дає змогу охарактеризувати процес оподаткування середнього і малого бізнесу, підприємств із високими технічними потужностями та кадровим забезпеченням;

другий варіант моделі – це оподаткування високотехнологічних підприємств, робоча сила на котрих замінена новітніми технологіями, які зараховують до основних засобів. Саме тому застосування основних засобів спричинює матеріальні затрати, амортизацію; ці витрати формують базу оподаткування для податку на прибуток підприємств. Незначне використання робочої сили призводить до відсутності фонду оплати праці, тому база оподаткування податком з доходів фізичних осіб є незначною. Враховуючи сучасні тенденції розвитку економіки та оподаткування, передбачену другим варіантом ситуацію на сучасному етапі розвитку

вважаємо неможливою, проте як один із напрямів наукових досліджень цілком прийнятною;

третьої варіант передбачає таку модель, за якої прибуткове оподаткування підприємств не використовують оскільки в розрахунку об'єкта оподаткування немає потреби. Для цього варіанта властиві спрощені технології оподаткування, об'єктом для розрахунку котрих визначено виручку від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг). Або для фізичних осіб, які здійснюють діяльність на загальній системі оподаткування. Основою формування податкового навантаження в цій моделі є оподаткування податком з доходів фізичних осіб та внески у державні цільові фонди.

Отже з трьох запропонованих моделей вітчизняній економіці властиве оподаткування, описане та змодельоване в першій і третій моделях (див. рис. 3.16 – 3.18). Зокрема, середні показники діаметральних зрізів відповідають податковому навантаженню в Україні на рівні 38–39%.

3.3. Шляхи удосконалення загальнодержавних методик визначення впливу податків на платників

Формуванню державності передують організація процесів та інститутів, спроможних забезпечити функціонування країни. Соціально-економічний розвиток будь-якої країни повинен мати чітко сформовану стратегію розвитку, а згодом і функціонування. Економічні та фінансові системи є первинними елементами ефективного існування країни. Державні фінанси здебільшого залежать від ефективної податкової системи, яка забезпечує дохідну частину Зведеного бюджету України на 70% - 80%. Податкові надходження є базисом для здійснення соціальної політики, підтримки промислового розвитку.

Податкова політика – це своєрідний локомотив соціальної, економічної та фінансової політики держави. При розгляді попередніх питань вказано на вплив податкових чинників на функціонування держави. Зокрема, відображено, як податки впливають на підприємницькі структури, платників податків – громадян і державу. Проблеми справедливого розподілу податкового навантаження широко вивчаються й аналізуються у зарубіжній та вітчизняній економічній літературі. Відповідно розроблено методики розрахунку податкового навантаження та показника податкового коефіцієнта. Проте згадані дослідження використовують лише у теорії оподаткування.

За період формування та функціонування вітчизняної податкової системи жодну із запропонованих методик не використовують у державі, що не дає змоги на науковому рівні вивчати вплив того чи іншого податкового платежу на економіку та соціальну політику країни.

В процесі розбудови податкової системи в Україні на державному рівні прийнято лише один нормативний документ, що офіційно затверджував методику розрахунку впливу податків (податкового навантаження) на економічні процеси підприємницьких структур, – Наказ Державної податкової служби № 441 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні» [154]. Після оприлюднення Наказу ДПА України № 355 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків» [155], Наказ ДПА України № 441 втратив чинність. Поряд з цим в Україні діє Наказ ДПА «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання» [141], який зберігає можливість застосування методики

розрахунку податкового навантаження на підприємства, попередньо затвердженої в Наказі № 441, яку використовують органи податкової служби при складанні планів-графіків податкових перевірок. Згідно з цією методикою, податкове навантаження розраховували на мікрорівні як співвідношення податку на прибуток до валового доходу підприємства (3.5):

$$K_{пн} = \frac{ПнП}{ВД} \times 100, \quad (3.19)$$

де $K_{пн}$ – коефіцієнт податкового навантаження; ПнП – податок на прибуток підприємств (гр. 12 Декларації з податку на прибуток підприємств); ВД – валовий дохід (гр. 3 декларації).

Цю методику використовували лише при формуванні плану податкових перевірок підприємств України. Формула дає змогу визначити рівень сплати податку на прибуток підприємств щодо валового доходу, та відобразити рентабельність суб'єкта господарювання. За дуже низької рентабельності підприємства (нижче певного показника) постає питання про приховування бази оподаткування, завищення валових витрат, правомірність використання податкових пільг, правильність і прозорість розрахунку амортизації, законність включення витрат до валових. У Наказі Державної податкової служби України «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання» передбачено нормативи відбору ризикових підприємств; насамперед до уваги беруть суб'єкти господарювання, задекларований показник податкового навантаження яких становить 1 – 3%. На наш погляд, зазначений показник є умовними, оскільки незаконними діями підприємці і посадові особи не завжди можуть вплинути на рівень податкового навантаження, який залежить від багатьох чинників й інструментів.

Користуючись запропонованим механізмом, спроектуємо модель, що дасть змогу зрозуміти, за яких умов підприємства потрапляють у сферу інтересів Державної податкової служби України.

При використанні механізму оподаткування податком на прибуток підприємств [82] модель розрахунку є такою:

$$ПН = (ВД - ВВ) \times \frac{0,25}{ВД}, \quad (3.20)$$

де ПН – показник податкового навантаження; ВД – валові доходи; ВВ – валові витрати (в структуру валових витрат умовно введено амортизаційні відрахування підприємства); 0,25 – базовий коефіцієнт для визначення податку на прибуток суб'єктів господарювання.

Логіка введення в структуру валових витрат амортизаційних відрахувань зумовлена тим, що саме амортизація, згідно із ЗУ «Про оподаткування прибутку підприємств», є відрахуванням, яке переносять на собівартість продукції, приблизно такий ефект мають витрати, котрі також впливають на собівартість продукції і вводяться до її ціни. Згадана модель має певні недоліки, зокрема, у ній не зазначено часток розподілу саме валових витрат й амортизації. Через певні особливості галузей економіки таке поєднання передбачає різні частки, оскільки є більш та менш капіталомісткі галузі. Проте, на наш погляд, зазначені недоліки не є первинними та не можуть вплинути на результати дослідження.

У запропонованій матриці розроблено модель, де базовими показниками є рівень валового доходу, побудований у варіаційній послідовності від 0 до 100 умовних одиниць з діапазоном 5 од., та показники валових витрат, які також змінюються від 0 до 100 з проміжком 5 од. Результуюча величина – показник податкового навантаження податком на прибуток підприємств згідно з Наказом № 201 (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

**Розподіл податкового навантаження відповідно до наказу Державної
податкової служби України**

Розподіл податкового навантаження																				
ВД \ ВВ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0	12,5	16,6	18,7	20	20,83	21,43	21,8	22,2	22,5	22,7	22,9	23,1	23,2	23,3	23,4	23,5	23,6	23,7	23,8
10		0	8,3	12,5	15	16,67	17,86	18,7	19,44	20	20,4	20,8	21,2	21,4	21,7	21,8	22,1	22,2	22,4	22,5
15			0	6,25	10	12,5	14,28	15,6	16,67	17,5	18,1	18,7	19,2	19,6	20	20,3	20,6	20,8	21,1	21,3
20				0	5	8,3	10,7	12,5	13,9	15	15,9	16,	17,3	17,8	18,3	18,7	19,1	19,4	19,7	20
25					0	4,2	7,1	9,4	11,1	12,5	13,6	14,6	15,4	16,1	16,7	17,2	17,6	18,1	18,4	18,7
30						0	3,6	6,2	8,3	10	11,4	12,5	13,5	14,3	15	15,6	16,2	16,7	17,1	17,5
35							0	3,1	5,6	7,5	9,1	10,4	11,5	12,5	13,3	14,1	14,7	15,3	15,8	16,2
40								0	2,8	5	6,8	8,3	9,6	10,7	11,7	12,5	13,2	13,9	14,5	15
45									0	2,5	4,5	6,2	7,7	8,9	10	10,9	11,8	12,5	13,2	13,7
50										0	2,2	4,2	5,8	7,1	8,3	9,4	10,3	11,1	11,8	12,5
55											0	2,1	3,8	5,3	6,67	7,8	8,9	9,7	10,5	11,2
60												0	1,9	3,57	5	6,25	7,3	8,3	9,2	10
65													0	1,8	3,3	4,8	5,8	6,9	7,9	8,7
70														0	1,7	3,1	4,4	5,6	6,6	7,5
75															0	1,6	2,9	4,2	5,26	6,2
80																0	1,5	2,8	3,9	5
85																	0	1,34	2,6	3,7
90																		0	1,3	2,5
95																			0	1,2
100																				0

Аналізуючи модель розподілу податкового навантаження, зазначимо, що за різного поєднання показників валового доходу і валових витрат у певних випадках отримаємо однакові або наближені значення податкового навантаження, що перебувають на порівняно великій варіаційній площі розрахованої моделі. Зокрема, за даними табл. 3.19, у зону ризику Державної податкової служби України потрапляли підприємства з показником валового доходу 45 од. і валовими витратами 40 од.; такий діапазон спостерігаємо для всіх усіх подальших показників валових доходу і витрат та вважаємо актуальним для значень валових доходів на рівні 100 та витрат на рівні 95 ум. од.

Саме тому стверджуємо, що у графік податкових перевірок потрапляють різні підприємства з різними структурою виробництва та

рівнями дохідності, що спричинює необ'єктивність методики, визначеної Наказом № 201.

Запропонований механізм є суто інформативним і не дає змоги високоякісно відобразити структуру виробництва та особливості галузі, в якій проводять такі розрахунки. Зважаючи на зазначене, вважаємо недоцільним використання запропонованого в наказі механізму при дослідженні ефективності податкової політики на макроекономічному рівні.

Разом із цим, пропонуємо у цій методиці застосовувати уточнюючі коефіцієнти, залежно від дохідності галузі, визначені у середньому в регіоні або в Україні загалом. Запропонований механізм дасть змогу більш точно оцінити податкове навантаження та відібрати підприємства для податкових перевірок. Зокрема, на основі розрахованого коефіцієнта, на підприємства з вищою рентабельністю зазначатимуть більшого податкового навантаження, ніж суб'єкти господарювання із низьким рівнем прибутковості.

Таблиця 3.20

Рентабельність промислових підприємств в Україні, %

Показники	Роки	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Рентабельність операційної діяльності промислових підприємств, %		3,3	4,7	5,5	5,8	5,8	4,9

Джерело: складено автором за: [157]

Державний комітет статистики України подав такі показники дохідності промислових підприємств у нашій країні за період 2003–2008 рр.(табл. 3.20).

Ураховуючи економічні особливості розрахунку валового доходу підприємства за відомої рентабельності, показник податкового навантаження можна визначити таким чином:

$$PH = (1 + P) \times BB \times \frac{0,25}{(1 + P)} \times BB, \quad (3.21)$$

де P – рентабельність промислових підприємств у %; $ВВ$ – валові витрати підприємства в умовних одиницях; $0,25$ – коефіцієнт оподаткування прибутку підприємств.

Таблиця 3.21

Розрахунок податкового навантаження з використанням рентабельності, %

Роки (P) ВВ	2003 0,033	2004 0,047	2005 0,055	2006 0,058	2007 0,058	2008 0,049
5	3,540773	4,757085	5,392157	5,620155	5,620155	4,919679
10	6,203008	7,993197	8,870968	9,177215	9,177215	8,221477
15	8,277592	10,33724	11,30137	11,63102	11,63102	10,59078
20	9,939759	12,1134	13,09524	13,42593	13,42593	12,37374
25	11,30137	13,50575	14,47368	14,79592	14,79592	13,76404
30	12,43719	14,62656	15,56604	15,87591	15,87591	14,87854
35	13,39907	15,5482	16,45299	16,74917	16,74917	15,7919
40	14,22414	16,31944	17,1875	17,46988	17,46988	16,55405
45	14,93964	16,97432	17,80576	18,07479	18,07479	17,19969
50	15,56604	17,53731	18,33333	18,58974	18,58974	17,75362
55	16,11901	18,0265	18,78882	19,03341	19,03341	18,2341
60	16,61074	18,4555	19,18605	19,41964	19,41964	18,65482
65	17,05087	18,83477	19,53552	19,75891	19,75891	19,02628
70	17,44713	19,17249	19,84536	20,05929	20,05929	19,35666
75	17,80576	19,47514	20,12195	20,3271	20,3271	19,65241
80	18,13187	19,7479	20,37037	20,56738	20,56738	19,9187
85	18,4297	19,99499	20,59471	20,78415	20,78415	20,15973
90	18,70277	20,21989	20,79832	20,98071	20,98071	20,37893
95	18,95405	20,42543	20,98394	21,15975	21,15975	20,57913
100	19,18605	20,61404	21,15385	21,32353	21,32353	20,76271

Використовуючи формулу розрахунку податкового навантаження та поєднуючи різні показники валових витрат і рентабельності за окремі аналізовані періоди, отримаємо матрицю розподілу податкового навантаження.

Розрахунки свідчать, що залежно від рентабельності та поєднання різних значень параметрів ризику введення підприємств у графік податкових перевірок відрізняються (табл. 3.21). Аналізуючи розраховані показники податкового навантаження за роками, зазначимо, що при зростанні показника валових витрат від 5 до 100 од. податкове навантаження має збільшуватися при заданому показникові рентабельності. Отже,

ризиковими слід вважати ті підприємства, в яких найменші валові витрати. Водночас спостерігаємо тенденцію до зростання податкового навантаження протягом чотирьох аналізованих років. Найнижче значення цього показника було в 2003 р. – 3,5%, його досягнуто за рахунок поєднання зафіксованого рівня рентабельності й валових витрат на рівні 5 ум. од. Найвище значення податкового навантаження було в 2003 р. і дорівнювало 18,95%. У подальших періодах податкове навантаження зростало: і найнижчим його значення було в 2007 р., і становило 5,6% за рентабельності 5,8%; найвищий показник податкового навантаження дорівнював 21,15% за рентабельності 5,8% та за витрат на рівні 100 ум. од. У 2008 р. спостерігаємо зниження податкового навантаження, за умови поєднання вищенаведених чинників, яке відбулося за рахунок зниження рентабельності до 4,9% порівняно з 5,8% у 2007 р. Отже, можна зробити висновок, що для вітчизняної практики оподаткування прибутку підприємств характерним є явище, коли за зростання рентабельності й валових витрат в абсолютних величинах рівень оподаткування також підвищується, що засвідчує у розрахована матриця. На наш погляд, така ситуація відповідає науковим принципам оподаткування. Зокрема, оподаткування має бути прогресивним, щоб відповідати принципів рівності та справедливості. У вітчизняній практиці відбору ризикових платників податків справедливість в оподаткуванні порушується. Так, за однакової рентабельності, але за поєднання різних показників валових витрат можна отримати різні результати, зокрема зі збільшенням витрат ризик потрапити до підприємств, що перевірятимуться, зменшується. Така ситуація неприпустима, оскільки залежно від галузі та розташування підприємства його витрати можуть бути різними, тому однакові за галузевою та виробничою ознаками суб'єкти господарювання в певних випадках можуть бути зараховані до групи ризику, а в інших – ні. Причиною цього явища є недосконала система оцінювання податкового навантаження, базована на однакових підходах до оцінювання, тому діючий нині механізм

потребує вдосконалення в напрямку розроблення різних підходів залежно від галузевої, територіальної належності та потужності підприємства.

Окрім методики розрахунку впливу податку на прибуток підприємств, у зазначеному наказі при формуванні плану-графіка податкових перевірок громадян-підприємців запропоновано використовувати механізм, відображений у формулою:

$$ПН = \frac{ПДФО}{ВД}, \quad (3.22)$$

де ПН – податкове навантаження; ПДФО – середньомісячна сума податку з доходів фізичних осіб, що підлягає сплаті за результатами господарської діяльності за період від початку року до останнього звітного періоду або за попередній календарний рік (залежно від того, в якому періоді податкове навантаження менше, ніж критерій відбору), котрий передує складанню плану-графіка; ВД – середньомісячний валовий дохід, отриманий від господарської діяльності за період від початку року до останнього звітного періоду або за попередній календарний рік (залежно від того, в якому періоді податкове навантаження менше, ніж критерій відбору), котрий передує складанню плану-графіка.

Отже, до груп ризику належать ті фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, рівень податкового навантаження яких становить 0,48%. Такий показник є лише аналітичним і не дає змоги визначити можливих тенденцій. Вважаємо, що запропонована урядом методика не відповідає вимогам вивчення впливу податкових платежів на економічні процеси країни загалом і підприємства зокрема, оскільки при її використанні неможливо оцінити реальні можливості зменшення та оптимізації податкового навантаження. Цей показник є лише демонстративним і дає змогу оцінити рівень сплати податку з доходів фізичних осіб підприємцями. При створенні методики розробники названого

наказу не врахували особливостей сфери діяльності підприємців, а також територіальних характеристик. Тому для формуванні графіка перевірок розраховані показники можуть бути неточними.

З огляду на це пропонуємо розрахувати поєднання чинників, що впливають на формування податкового навантаження, за методикою, наведеною у Наказі № 201. Згідно з цією методикою рівень впливу податку з доходів фізичних осіб розраховуватимемо так:

$$PH = \frac{((D - BB) - (D - BB) \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013)) \times 0,15}{D} \quad (3.22)$$

де D – оподатковуваний дохід, що отримав підприємець протягом року, визначений в умовних одиницях; BB – валові витрати, які зменшують оподатковуваний дохід підприємця, визначений в умовних одиницях; 0,332; 0,016; 0,014; 0,013 – умовні нарахування на чистий дохід підприємця, що відраховують до державних цільових фондів; 0,15 (15%) – ставка податку з доходів фізичних осіб.

Запропоновану модель розрахуємо та зобразимо у вигляді матриці (табл. 3.22).

Отримані результати підтверджують, що найвищий зафіксований показник податкового навантаження у розрахованій матриці дорівнює 8,9%. Показник отримано в результаті залежності показника D – 100 ум. од. та BB – 5 ум. од. Найменше значення податкового навантаження – 0,47% встановлено за параметрів D – 100 ум. од. і BB – 95 ум. од., що є абсолютно виправданим, оскільки зростання валових витрат щодо доходів зумовлює зменшення об'єкта оподаткування, тому й рівень податкового навантаження є найменшим (див. табл. 3.22). Як підсумок, згідно з вітчизняним законодавством, найбільша ймовірність проведення податкової перевірки є в підприємств, у яких найвищий показник валових витрат за абсолютно високого рівня доходності.

Таблиця 3.22

**Розрахунок податкового навантаження за податком з доходів
фізичних осіб**

Д ВВ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0	4,7	6,3	7,0	7,5	7,8	8,0	8,2	8,3	8,4	8,5	8,5	8,6	8,7	8,7	8,9	8,8	8,8	8,9	8,9
10		0	3,1	4,7	5,6	6,2	6,6	7,0	7,3	7,5	7,7	7,8	7,9	8,0	8,1	8,2	8,2	8,3	8,4	8,4
15			0	2,3	3,7	4,6	5,3	5,8	6,2	6,6	6,8	7,0	7,2	7,3	7,5	7,6	7,7	7,8	7,9	7,9
20				0	1,8	3,1	4,0	4,7	5,2	5,6	5,9	6,2	6,4	6,6	6,9	7,0	7,2	7,3	7,4	7,5
25					0	1,6	2,7	3,5	4,1	4,7	5,1	5,4	5,8	6,0	6,2	6,4	6,6	6,8	6,9	7,03
30						0	1,3	2,3	3,1	3,7	4,2	4,7	5,0	5,3	5,6	5,8	6,0	6,2	6,4	6,6
35							0	1,1	2,1	2,8	3,4	3,9	4,3	4,7	5	5,3	5,5	5,7	5,9	6,05
40								0	1,0	1,9	2,6	3,1	3,6	4,0	4,4	4,7	4,9	5,2	5,4	5,6
45									0	0,9	1,7	2,3	2,9	3,3	3,7	4,1	4,4	4,6	4,9	5,1
50										0	0,8	1,6	2,2	2,7	3,1	3,5	3,9	4,2	4,4	4,7
55											0	0,8	1,4	2,0	2,5	2,9	3,3	3,6	3,9	4,21
60												0	0,7	1,3	1,9	2,3	2,7	3,1	3,4	3,75
65													0	0,7	1,2	1,8	2,2	2,6	2,9	3,3
70														0	0,6	1,2	1,6	2,1	2,5	2,81
75															0	0,6	1,1	1,6	1,9	2,34
80																0	0,5	1,0	1,5	1,9
85																	0	0,5	0,9	1,4
90																		0	0,5	0,9
95																			0	0,47
100																				0

Отже доходимо висновку, що високо витратні виробництва з низьким рівнем рентабельності більш ризикові до податкових перевірок, аніж підприємства з низьким рівнем витрат і високими доходами. Хоча, як зазначалось, найвище зафіксоване значення податкового навантаження (8,9%), на 5,1% менше, ніж базова ставка податку з доходів фізичних осіб. Відповідно можна стверджувати, що можливості податкового інструмента (податок з доходів фізичних осіб) в Україні використовують не сповна. Можливим варіантом вирішення цієї проблеми є мінімізація затрат підприємців шляхом перегляду тих витрат, що дають змогу зменшувати оподатковуваний дохід, та недопущення зарахування до валових витрат тих, яких не зазнало підприємство, але вони були створені фіктивно шляхом (використання схем мінімізації оподаткування). До таких схем належить: ведення подвійної бухгалтерії, використання підпільних контрагентів,

наявність у ланцюжку оподаткування платників податків, які застосовують спрощені системи оподаткування тощо.

Запропонований у нормативному документі [156] механізм розрахунку податкового навантаження із податку з доходів фізичних осіб не повною мірою дає змогу об'єктивно вирішити проблему добросовісних платників податків, а також тих, які мінімізують власні податкові зобов'язання щодо податку з доходів фізичних осіб.

Разом з тим, в Україні донині не вироблено чітких інструментів для ефективного оцінювання впливу податкової політики на економіку. Відповідно розглянуті методичні рекомендації щодо розрахунку впливу податку на прибуток підприємств і податку з доходів фізичних осіб дали змогу лише виявити наявний стан суб'єкта господарювання, дослідити рівень оподаткування доходів підприємства та фізичної особи, але не дають можливості проаналізувати чинники, що спричинили такий стан. До того ж в Україні досі не вироблено чітких інструментів для ефективного аналізу впливу податків на суб'єктів господарювання загалом.

Вивчаючи досвід інших країн, охарактеризуємо методику розрахунку показника податкового навантаження, що діє в Російській Федерації [158, с. 65; 159; 160, с. 56]. Департамент податкової політики Міністерства фінансів Російської Федерації запропонував методику розрахунку показника податкового навантаження, що базується на дослідженні впливу загальної суми податкових платежів на сукупну суму виручки від реалізації (3.23) [158, с. 65].

$$ПН = \frac{П_{заг}}{В} \times 100\% , \quad (3.23)$$

де ПН – податкове навантаження; $П_{заг}$ – загальна сума податків, що її підприємство сплатило за певний період; В – загальна сума виручки від реалізації продукції за певний період.

Запропонована методика спрямована насамперед на дослідження впливу податків на ділову активність підприємства. Вона дає змогу відобразити вплив лише на виручку підприємства, не враховуючи прибутковості галузей економіки, через що галузі з високим рівнем рентабельності сприймають податковий тиск легше, ніж підприємства з низькими прибутками, хоча виручка від реалізації їхньої продукції може бути однаковою. Ця методика також не враховує витрати підприємства, тому вона не дає змоги реально оцінити вплив непрямих податків на діяльність суб'єкта господарювання. Вважаємо, що непрямі податки безпосередньо залежать від витрат підприємства. Іншим недоліком є те, що методика не враховує сфери впливу податків, зокрема прямого та непрямого оподаткувань, на діяльність підприємства. Джерелом сплати будь-якого податку є фінансові ресурси, але не можна зіставляти виручку від реалізації продукції з податками на майно, ресурсними платежами, що наявне у федеральному механізмі оцінювання впливу податків. Зазначимо, що виручка від реалізації продукції є лише частиною об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств і податком на додану вартість, об'єкт оподаткування яких – прибуток і додана вартість, котрою не слід вважати виручку в повному обсязі. Проте охарактеризований механізм відображає проблематику оподаткування на макrorівні більше, ніж вітчизняні методики розрахунку податкового навантаження, хоча й дає змогу визначити вплив лише на виручку підприємства.

За допомогою математичних розрахунків з'ясуємо, який із визначених показників в аналізованій методиці найбільше впливає на показник податкового навантаження. У моделі використаємо насамперед показник виручки від реалізації продукції, значення якої може бути встановлено різними способами і залежатиме від ціни товару та кількості реалізованого товару. В економічній природі відомі такі підходи до визначення ціни товару:

$$\text{Ц}_1 = C + П, \quad (3.24)$$

$$\text{Ц}_2 = C + П + ПДВ, \quad (3.25)$$

$$\text{Ц}_3 = C + П + ПДВ + АЗ, \quad (3.26)$$

$$\text{Ц}_4 = C + П + ПДВ + АЗ + ТН, \quad (3.27)$$

$$\text{Ц}_5 = C + П + ПДВ + ТН, \quad (3.28)$$

$$В = Ц \times КПП, \quad (3.29)$$

де Ц₁, Ц₂, Ц₃, Ц₄, Ц₅ – ціни на продукцію; С – собівартість продукції; П – прибуток; ПДВ – податок на додану вартість; АЗ – акцизний збір; ТН – торгова націнка; В – виручка від реалізації продукції; КПП – кількість проданої продукції.

При розрахунку моделі використаємо виручку від реалізації продукції, розраховану за одним із визначених методів (3.28). Для повноти розрахунку дослідимо структуру собівартості продукції. В економічних словниках термін «собівартість продукції» трактується як витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і збутом продукції, виконанням робіт і наданням послуг [14, с. 1352; 162].

З огляду на це визначення «собівартість продукції» охоплює:

- витрати на сировину і матеріали;
- витрати на оплату праці;
- транспортні витрати;
- податки та податкові платежі, сплачені у результаті виробництва продукції.

Проаналізувавши методику розрахунку податкового навантаження, що діє в Російській Федерації, доходимо висновку, що в чисельнику відповідної формули використано податки, які найбільше впливають на процес господарювання. Це, зокрема, податок на прибуток підприємств, податок з доходів фізичних осіб, податок на додану вартість, внески до державних цільових фондів.

Враховуючи вище перелічені особливості, модель розрахунку податкового навантаження можна зобразити таким чином:

$$\begin{aligned}
 & ((VCM - VCM \times 0,2/1,2) + \Phi ОП + (\Phi ОП \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013)) \times P) \times 0,25 \\
 & + (\Phi ОП - \Phi ОП \times (0,02 + 0,006 + 0,01)) \times 0,15 + ((VCM - VCM \times 0,2/1,2) + \Phi ОП + \\
 \text{ПН} = & \frac{+(\Phi ОП \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013)) + (P \times P)) \times 0,2 - VCM \times 0,2/1,2}{(VCM - VCM \times 0,2/1,2) + \Phi ОП + (\Phi ОП \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013)) +} \quad (3.29) \\
 & +(VCM - VCM \times 0,2/1,2 + \Phi ОП + (\Phi ОП \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013))) \times P
 \end{aligned}$$

де ПН – податкове навантаження; $P \times P$ – показник рентабельності $(VCM - VCM \times 0,2/1,2 + \Phi ОП + (\Phi ОП \times (\Phi ОП \times (0,332 + 0,016 + 0,014 + 0,013)))) \times P$; P – рентабельність; VCM – витрати на сировину і матеріали; $\Phi ОП$ – фонд оплати праці.

Для розрахунку зазначеної моделі задамо параметри, що впливають на кінцевий результат – показник податкового навантаження. Зокрема, змінними є фонд оплати праці, який умовно змінюється від 0 до 100 ум. од.; витрати на сировину і матеріали – від 0 до 100; рівень рентабельності, згідно з даними офіційної статистики за певний проміжок часу – 2003 – 2008 рр. (дод. Т; дод. У).

Результати розрахунку свідчать про наявність залежностей, що потребують пояснення. Так, при поєднанні параметра VCM на рівні 100 ум. од. та $\Phi ОП$ – 100 ум. од. рівень податкового навантаження становить 34,2%, при поєднанні показників VCM на рівні 5 у. о. та $\Phi ОП$ – 5 ум. од. – 34,8%.

Розглядаючи вплив економічних показників на рівень податкового навантаження, зазначимо, що при показниках фонду оплати праці на рівні 5 ум. од. та витрат на сировину і матеріали на рівні 100 ум. од. показник податкового навантаження дорівнює 22%. Іншою є ситуація, що характеризує поєднання високого рівня оплати праці та низького показника витрат на сировину і матеріали, зокрема, за рентабельності 3,3% (рівень 2003 р.) податкове навантаження становить 42,4%. Отримані результати засвідчують наявність високої частки в показнику податкового навантаження саме витрат на оплату праці та на їхнє оподаткування. Отже,

необхідність реформування оподаткування доходів фізичних осіб у напрямку вдосконалення механізму застосування неоподаткованого мінімуму та потреба в перегляді механізмів і податкових ставок є беззаперечними. Так, за високих витрат на сировину і матеріали, але за низького рівня оплати праці податкове навантаження становить 22%, що вдвічі менше, ніж при поєднанні високого рівня витрат на оплату праці та низьких витрат на сировину (42,4%).

Важливим є оцінювання впливу рентабельності виробництва на рівень податкового навантаження. При розрахунку моделі використано офіційні показники рентабельності промислового виробництва за 2003 – 2008 рр. в Україні. В отриманому масиві вихідних даних маємо такі основні результати: при поєднанні ВМС на рівні 5 ум. од. та ФОП – 5 ум. од. за рівня рентабельності 3,3% податкове навантаження становить 34,8%, за рентабельності 4,7% – відповідно 34,4%, 5,5% – 34,2%, 5,8% – 34,2%, за 4,9% – 34%. Спостерігаємо, що за незначних витрат праці та низьких витрат на сировину і матеріали вплив рентабельності на податкове навантаження має обернену залежність (при підвищенні рівня рентабельності рівень оподаткування зменшується). При поєднанні високих витрат на сировину і матеріали (ВСМ – 100 ум. од.) та низьких витрат на оплату праці (ФОП – 5 ум. од.) зміна показника рентабельності впливала на показник податкового навантаження таким чином: за рентабельності 3,3% останній дорівнював 22,8%, за 4,7% – відповідно 22,5%, 5,5% – 22,4%, 5,8% – 22,3%, за 4,9% – 23%. Водночас поєднання визначених параметрів дало змогу простежити незначне зменшення рівня оподаткування за одночасного зростання показника рентабельності. Якщо проаналізувати залежність між високими витратами на оплату праці (ФОП – 100 ум. од.) та низькими витратами на сировину і матеріали (ВСМ – 5 ум. од.), то податкове навантаження становитиме: за рентабельності 3,3% – відповідно 42,4%, 4,7% – 42%, 5,5% – 41,8%, 5,8% – 41,8%, за 4,9% – 42%. У разі, якщо витрати на оплату праці та

фонд оплати праці є максимально великими, податкове навантаження за рентабельності 3,3% дорівнюватиме 34,8%, за 4,7% – відповідно 34,4%, 5,5% – 34,2%, 5,8% – 34,2%, за 4,9% – 34%. Зменшення податкового навантаження при зростанні показника рентабельності зумовлене насамперед особливостями вітчизняного оподаткування, зокрема пропорційною системою оподаткування (податок на прибуток, податок з доходів фізичних осіб, податок на додану вартість). Так при використанні прогресивної шкали оподаткування залежно від рівня збільшення рентабельності значення чисельника розрахованої моделі зростало б швидше, ніж знаменника (використовували б вищі ставки податків при збільшенні витрат на оплату праці та безпосередньо на прибуток), а отже, показник податкового навантаження був би вищим. Разом із цим, враховуючи особливості оподаткування, можна стверджувати, що податкова система не створює репресивного впливу на суб'єктів господарювання в абсолютному вимірі. Справедливість в оподаткуванні, за якої багатші платять більше, недотримана, оскільки модель свідчить про те, що в міру зростання рівня прибутковості за однакових параметрів оплати праці та операційних виробничих витрат рівень податкового навантаження зменшується, що неприпустимо в соціально орієнтованій економіці.

За будь-яких варіацій показник високої рентабельності створює менше податкове навантаження, ніж за низької рентабельності. Отже, в результаті поєднання в моделі трьох змінних показників отримаємо різні значення показника податкового навантаження у багатовекторній площині, яка загалом відобразить залежність результативного показника від змінних.

Охарактеризовані способи розрахунку показника податкового навантаження використовують як Державна податкова служба України, так і Російської Федерації [156; 158, с. 65; 159; 160, с. 30; 161]. Ці показники є лише індикатором для відбору суб'єктів–платників податків для проведення податкових перевірок, оскільки це суто інформаційні методики, які не дають

змоги відобразити причин і спрогнозувати наслідки. Разом із цим, головною причиною неефективності розрахунку цих показників на загальнодержавному рівні вважаємо те, що сфера їхнього застосування – мікрорівень.

Отже, необхідно розробити і використовувати такий показник податкового навантаження, який дасть змогу дослідити ефективність податкової політики України та її податкової системи загалом.

Як було зазначено, сучасні науковці запропонували велику кількість методик для аналізу податкових відносин у країні, дослідження впливу податків на економіку. Проте більшість цих досліджень зводиться до розрахунку податкового коефіцієнта, який лише відображає частку податкових платежів у валовому внутрішньому продукті. Інші розробки ґрунтовані на вивченні мікроекономічного середовища – впливу податків на прибуток підприємств, на виручку чи валовий дохід. Проте, наявні методики для вивчення показника неспроможні в абсолютному вимірі оцінити вплив податкових платежів на економічні процеси у нашій країні.

Для досягнення більшої ефективності при розрахунку податкового впливу органи як виконавчої влади, так і підприємства пропонують різні шляхи. Зокрема, розрахований показник податкомісткості на макрорівні щодо податкової системи загалом ширше відображає вплив податків і податкових платежів на економіку. Використана в методиці сукупна додана вартість (валовий внутрішній продукт без урахування включених у ньому податків у вартісному вираженні) дає змогу належно оцінити вплив обов'язкових платежів на додану вартість, не викривляючи реального стану державного впливу податків на економіку та сприяючи більш високоякісному в процентному й абсолютному вимірах оцінюванню доступних фінансових ресурсів для виконання державних і бюджетних завдань.

Запропонований коефіцієнт податкомісткості за окремими податками (локальний макроекономічний показник), на відміну від методики визначення мікропоказника податкового навантаження за податком на прибуток підприємств, дає змогу відобразити вплив окремого платежу на рівні країни на його сукупний об'єкт оподаткування. Розрахований показник свідчить про рівень оподаткування, тобто дає змогу оцінити потенціал оподаткування – оподаткований об'єкт і базову ставку податку; вказує на необхідність адміністрування податкових платежів у такій структурі, яку використовують сьогодні в Україні; дає можливість проаналізувати вплив місцевого і загальнодержавного податкового інструментарію на розвиток територій; встановити доцільність справляння деяких фіскально недоцільних податків; визначити необхідність використання елементів податків (податкових ставок, податкових механізмів та податкових преференцій), що їх сьогодні використовують в Україні. оцінити рівень податкових відносин порівняно з іншими країнами.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження напрямків удосконалення розрахунку податкового навантаження та перекладання податкового тягаря дає змогу зробити такі висновки.

1. У процесі вивчення особливостей вітчизняної економіки, виявлено нерівномірний розподіл податкового тягаря між чинниками виробництва та споживання. У побудованій моделі відбувається зворотний процес перекладання податків – до виробника. Виробники не мають змоги перенести податковий тягар на споживача, а змушені компенсувати його за рахунок власної прибутковості. Ця ситуація спричинює значне маніпулювання податковим законодавством, приховування доходів і підвищення споживчих цін.

2. Аналіз діючої в Україні практики розрахунку податкового навантаження та впливу податків на економіку також дав змогу визначити проблему нерівномірного розподілу податкового тягаря між чинниками виробництва. Відсутність диференціації оподаткування ставить платників податків у нерівні умови перед державою. Проведений аналіз вказує на значний вплив податкових платежів на працю при недооподаткуванні фінансового результату підприємств.

3. У ході дослідження з'ясовано, що для зменшення податкового впливу на підприємства необхідно забезпечити оновлення їхньої матеріально-технічної бази, ввести новітні технології, зменшити частку робочої сили в процесах виробництва тощо. Зазначені заходи дадуть змогу значно знизити податкове навантаження на суб'єктів господарювання, розширити виробництво і відповідно збільшити обсяг податкових надходжень.

4. Загальноприйняті на державному рівні методи визначення податкового навантаження вважаємо недосконалими. Проведені дослідження підтвердили, що відповідно до визначених методик у поле зору державних контролюючих органів потрапляють підприємства, що перебувають у неоднакових економічних умовах. Підприємства зі значними витратами зазнають більшої уваги ніж із високою часткою прибутковості. З огляду на це пропонуємо використовувати більшу кількість індикаторів при вивченні показника податкового навантаження: частку оплати праці, витратності підприємства, рентабельності виробництва за галузями та регіональними особливостями.

Найважливіші результати наукових досліджень даного розділу висвітлені у працях [169; 170].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення й повному вирішено науково-практичну проблему податкового навантаження. На основі проведеного дослідження складено пропозиції теоретичного та практичного характеру щодо вдосконалення податкової політики держави і реформування податкової системи України в контексті фінансово-регулюючих аспектів визначення та розрахунку податкового навантаження. Загальні висновки, одержані в результаті дослідження, є такими:

1. «Податкове навантаження», «податковий тягар» і «рівень оподаткування» є різними за змістом поняттями, які не слід ототожнювати. Податкове навантаження потрібно розглядати як якісний показник, що виявляється кількісно через податковий коефіцієнт і відображає вплив податків та їхніх елементів на господарські процеси суб'єктів господарювання й економіку загалом. Податковий тягар – це кількісний показник, що вказує на сукупність податків і податкових зборів, які передбачені системою оподаткування та впливають на суб'єктів оподаткування, створюючи податкове навантаження. Рівень оподаткування є якісним показником, що характеризує податкову систему відповідно до податкових систем інших країн чи територій.

2. Вивчення економічної природи оподаткування дало змогу з'ясувати, що цей процес охоплює відносини між платниками податків і державою, які мають базуватися винятково на засадах морально-етичних норм, що трансформуються у принципи рівномірності та загальності за горизонтальною і вертикальною особливостями. З допомогою системного підходу й історичного методу виявлено, що в результаті розвитку суспільства податкові теорії певного історичного періоду не можуть повною мірою бути адаптовані в майбутньому. Кожна країна є унікальною за національними, історичними, ментальними, культурними рисами, тому для

неї можна застосовувати лише властиві їй особливості. Наукові теорії перекладання податків, розроблені в той чи інший період, найповніше відповідають умовам того часу, коли вони були створені, та лише окремі висновки науковців залишаються актуальними на сучасному етапі розвитку.

3. При розрахунку податкового навантаження доцільно використовувати валову додану вартість, створену на загальнодержавному чи регіональному рівнях. Застосування валової доданої вартості при обчисленні відносних показників впливу податків на економіку є більш ефективним, ніж валового внутрішнього продукту. Структура ВВП охоплює непрямі чисті податки, які не дають змоги визначити точний показник впливу податків на економіку.

4. Податки з доходів фізичних осіб, на прибуток підприємств і на додану вартість забезпечують у середньому 77% від усіх податкових надходжень до Зведеного бюджету України. При цьому фіскальне значення податку на додану вартість становить 33,6%, податку на прибуток підприємств – 22,8%, податку з доходів фізичних осіб – 20,6%. Податкова політика України орієнтована на справляння податків на споживання та податків на доходи, і менше уваги у ній приділено оподаткуванню майна та ресурсної бази країни. З огляду на це наголошено, що вітчизняна практика оподаткування потребує змін в оподаткуванні. Податкова політика насамперед має бути спрямована на зменшення податкового навантаження на процеси споживання і його переміщення на оподаткування майна. Визначено, що у нашій державі неефективно використовуються податкові бази основних фіскально значущих податків. Показники податкомісткості за окремими податками є набагато меншими, ніж законодавчо встановлені для цих податків ставки.

5. Виявлено неефективність планування і виконання основних показників Державного бюджету України за доходами та видатками. Постійне недовиконання видаткової частини бюджету за умов

перевиконання надходжень за податковими платежами підтвердило застосування неринкових механізмів управління фіскальною політикою у нашій державі. У вітчизняній практиці також використовуються неефективні методи прогнозування основних макроекономічних показників, про що свідчить існування розбіжностей між плановими і фактичними показниками податкового навантаження.

6. В результаті розрахунку критеріїв фіскальної політики, виявлено, що в Україні зростає роль податків у формуванні фінансової бази держави при одночасному зменшенні навантаження на доходи підприємств та громадян. Це вказує на те, що вплив фіскальних інструментів на споживання є значно вищим, ніж на фінансові результати підприємств і громадян. Розрахований критерій соціальної справедливості підтверджує посилення ролі бюджету у здійсненні соціальної політики, оскільки в Україні спостерігалася чітка тенденція до зростання соціальних видатків, крім 2009 р., коли вони зменшилися щодо показника податкового навантаження. Вплив податкової політики на рівень фінансування економічних видатків свідчить про те, що вона спрямована здебільшого на гарантування соціальних видатків, ніж на видатки, пов'язані з розвитком економіки, а це у сучасних умовах не завжди може бути ефективним. Акцентовано, що держава має розвиватись насамперед економічно, щоб у майбутньому забезпечити додаткові фінансові надходження до державної казни.

7. На основі економіко-математичного моделювання залежності вартості виробництва, вартості споживання та податкових надходжень доведено, що податковий тягар в Україні перекладається на виробника.

Шляхом прогнозування основних макропоказників встановлено, що в нашій державі простежується випереджальне зростання обсягів споживання порівняно з динамікою виробництва, вітчизняна економіка є імпортоорієнтованою, що нехарактерно для економічно розвинутих країн.

Результати аналізу вказують на помірні темпи зростання рентабельності у середньостроковій перспективі й достатньо низьку прогнозовану динаміку реальних доходів громадян.

8. За допомогою економіко-математичного моделювання розрахунку податкового навантаження при поєднанні чинників витрат на оплату праці та матеріальних витрат визначено, що найбільшого податкового навантаження зазнають підприємства з високою часткою оплати праці. Обґрунтовано доцільність зменшення податкового тиску на фонд оплати праці й заробітну плату. В Україні потрібно насамперед модернізувати виробництво шляхом застосування новітніх технологій, що дасть змогу зменшити фіскальний вплив на суб'єктів господарювання і підвищити фінансову результативність їхньої діяльності. З'ясовано, що вітчизняна економіка є високозатратною із значною часткою використання праці.

9. У процесі оцінювання офіційних методик розрахунку податкового навантаження підтверджено їхню неефективність, оскільки при розрахунку не враховуються галузеві та територіальні особливості, й не використовуються уточнюючі коефіцієнти залежно від розміщення, галузевих характеристик підприємства і його прибутковості. Обґрунтовано доцільність удосконалення методики визначення податкового навантаження на підприємство шляхом її доповнення коефіцієнтами та індикаторами, які враховують регіональні особливості, галузеву належність, вид діяльності, рентабельність (прибутковість) та інші чинники.

ДОДАТКИ

Додаток А

Характеристика понять «рівень оподаткування», «податкове навантаження», «податковий тягар», «податкомісткість»

Автор	Поняття	Визначення
«Великий тлумачний словник сучасної української мови» за редакцією В. Бусела [14, с. 1223]	Рівень	Умовна горизонтальна лінія або площина, що є межею висоти, яку має або на якій міститься хто-, що-небудь; міра величини, розвитку, значущості чогось; ступінь якості, величина і т. ін., досягнуті у чому-небудь.
Keyoung Chu, Hamid Davoodi, Sanjeev Gupta [10]	Рівень	Порівняння певних елементів податків між різними країнами дає змогу визначити рівень оподаткування, зокрема, порівняння ставок різних податків у різних країнах. До таких розрахунків вводять податок на додану вартість, акцизний збір, податок на прибуток, податок на майно, мито, прибуткові податки з населення.
А.Соколовська [11, с. 5]	Рівень	Кількісний показник, що відображає відношення сукупних податкових надходжень до валового внутрішнього продукту.
Великий тлумачний словник сучасної української мови [14, с. 703]	Навантаження	Те, чим хто-, що-небудь навантажується. Сукупність чинників, що впливають на об'єкт (систему, пристрій). Граничне навантаження – це навантаження, за якого показник безвідмовності технічного виробу досягає встановленої межі.
Толковий словарь В. Даля [13]	Навантаження	Це процес або дія з наповнення чого не будь чимось.
Бизнес-словарь [16]	Податкове навантаження сукупне (Нагрузка налоговая совокупная)	Розрахована сукупна маса грошей, яка належить до сплати у вигляді ввізних і митних платежів, податків (окрім податку на додану вартість, акцизних податків) і внесків у позабюджетні фонди (крім внесків у пенсійний фонд) інвестором, який реалізовує інвестиційний проект, у перший день фінансування цього проекту.
Ю. Іванов [17, с. 151]	Податкове навантаження	Це показник, що характеризує частку нарахованих податків і зборів, які платник податків має сплатити для поповнення дохідної частини бюджету різних рівнів.
О. Найдено [17, с. 165]	Податкове навантаження	Це показник, що характеризує частку нарахованих податків і зборів, які платник податків має платити для поповнення

		дохідної частини бюджету різних рівнів.
В. Савченко [18, с. 27]	Податкове навантаження	Показник, що характеризує роль податків у житті суспільства, а його натуральний вираз визначають як відношення загальної суми податків і зборів до валового внутрішнього продукту.
В. Буряковський [19, с. 25]	Податкове навантаження	Податки – це частина національного доходу, яка отримує незалежну форму. Вона показує роль держави, ступінь її втручання в процес розподілу новоствореної вартості. Для того, щоб зрозуміти вплив податків на весь процес виробництва і руху капіталу загалом, потрібно показати місце податків не тільки у національному доході, а й у валовому внутрішньому продукті, зв'язати процес руху податків із розширеним відтворенням цього продукту.
В. Андрущенко [20, с. 156]	Податкове навантаження	Сукупна податкова норма є мінливим серйозним чинником, який впливає на економічну ситуацію та соціальне самопочуття суспільства. Взагалі неможливо встановити стабільно визначену норму податкових надходжень у пропорції до валового національного продукту, універсальну для будь-якої держави у будь-який момент її існування.
Великий тлумачний словник сучасної української мови [14, с. 1489]	Тягар	Це вага, велика вага, важкий вантаж, важка ноша.
Вікіпедія - вільна енциклопедія [73]	Податковий тягар (tax burden, tax load)	Це сукупні затрати в економіці щодо сплати податків, що охоплюють не тільки суму реально зібраних податків та податкових платежів, а й додаткові витрати, пов'язані з дотриманням законів і правил щодо розрахунку й сплати податків (compliance cost). Ці витрати охоплюють затрати на додатковий бухгалтерський облік, котрий ведуть через необхідність сплачувати податки, а також додаткові витрати бухгалтерського обліку на схеми ухилення від сплати податків.
Оксфордський тлумачний словник [15, с. 414]	Податковий тягар	Це сума податку, яку сплачує фізична чи юридична особа.
А. Соколовська. [11, с. 5]	Податкове навантаження (тягар)	Це ефекти впливу податків на економіку загалом і на окремих її платників, пов'язані з економічними обмеженнями, що

		виникають у результаті сплати податків та відволікання коштів з інших можливих напрямів їхнього використання.
Ю. Іванов [17, с. 150]	податкове навантаження (тягар)	На рівні держави визначається як співвідношення суми податкових платежів та сукупного національного продукту.
П. Мельник [21, с. 86]	Податкове навантаження (тягар)	Цей показник слід застосовувати не лише до обсягу сукупних податкових надходжень, а й до витрат, що фінансують за їхній рахунок.
Великий тлумачний словник сучасної української мови [14, с. 679]	Місткість	Об'єм чого-небудь.
Циклоп – енциклопедія та словники [27]	Податкомісткість	Показник ефективності податкової політики, що характеризує частку всіх податкових платежів підприємства, яка припадає на одиницю реалізованої продукції.
Є. Гравель. [28]	Податкомісткість продажів	Полягає у визначенні відношення сукупних податкових витрат до обсягу реалізації.

Додаток Б

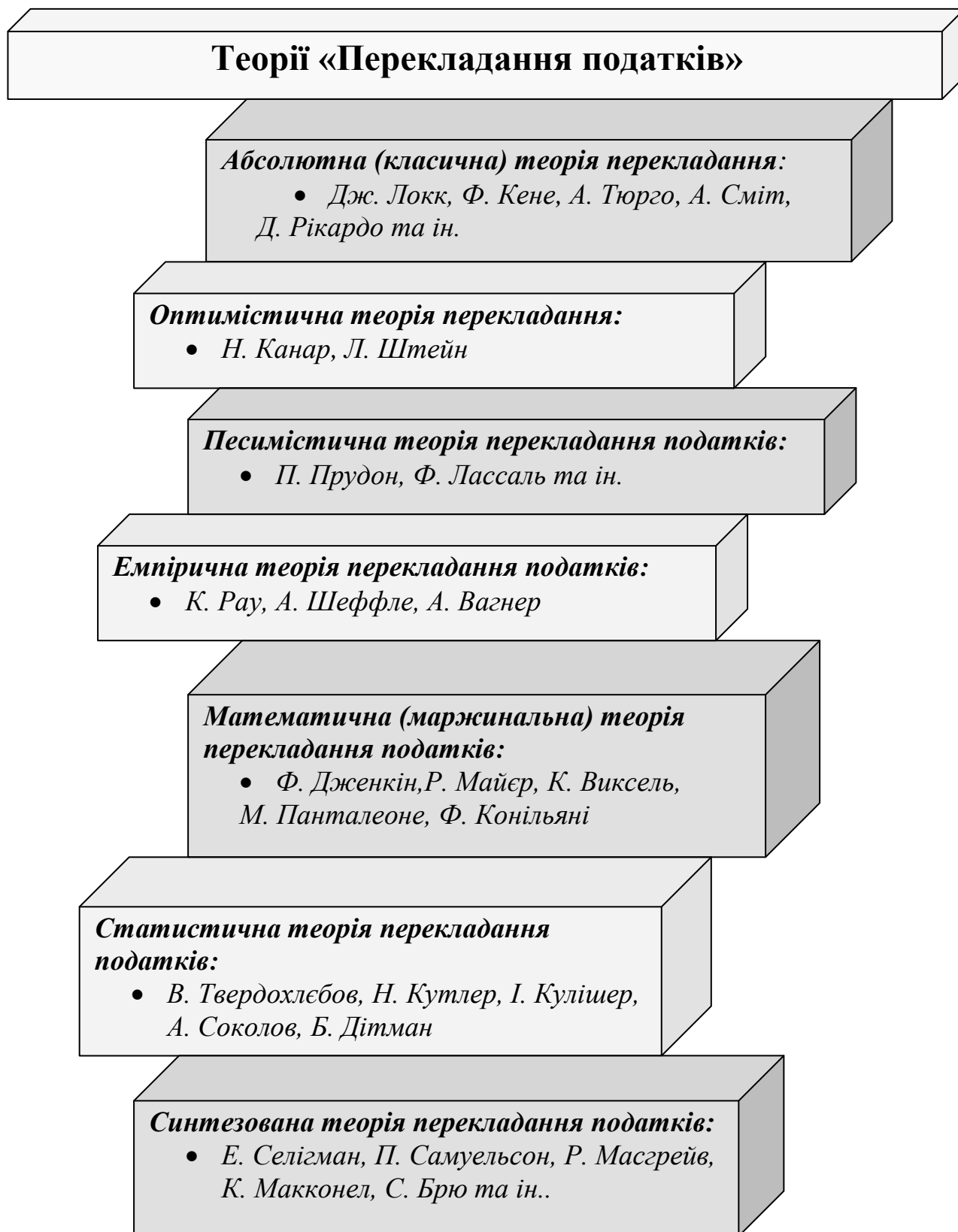
Послідовність дотримання принципів справедливого оподаткування



Джерело: складено автором за [1; 2; 3; 4; 5; 6; 7; 8]

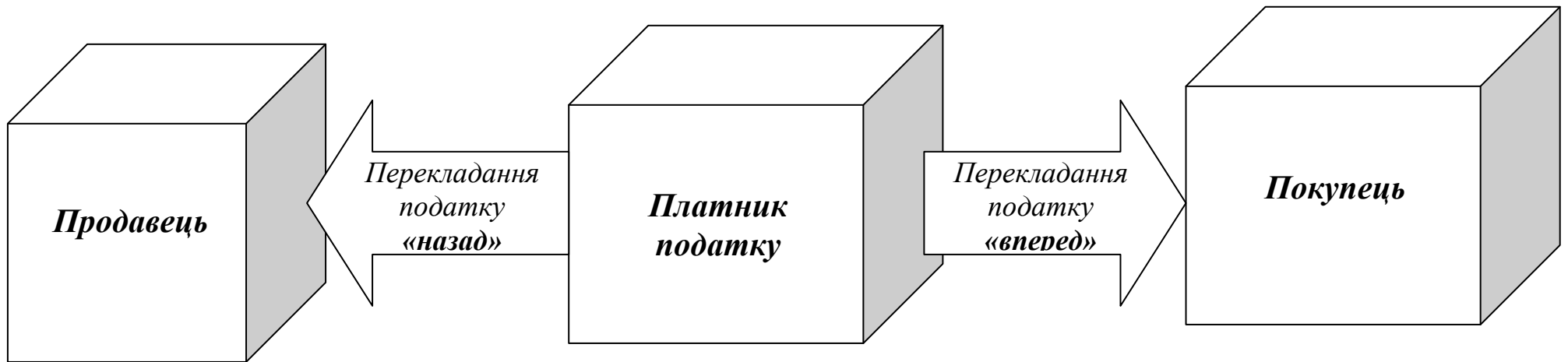
Додаток В

Еволюція теорій «Перекладання податків»



Джерело: складено автором за: [30, с. 158–168].

Додаток Д
Види перекладання податків



Джерело: складено автором за: [30, с. 157].

Додаток Е

Методи визначення валового внутрішнього продукту

Метод визначення	Спосіб розрахунку	Показники
1. Виробничий метод	$\text{ВВП} = \sum ДВ + T_{нч}$	де $\sum ДВ$ – сума доданих вартостей (VA); $T_{нч}$ – чисті непрямі податки
2. Розподільчий метод	$\text{ВВП} = W + P + i_q + R + T_{нч} + A$	де W – заробітна плата; P – прибуток підприємств і корпорацій; i_q – чистий процент, який дорівнює різниці між отриманими і сплаченими процентами; R – рента; $T_{нч}$ – непрямий чистий податок на бізнес; A – амортизація основного капіталу
3. Метод визначення ВВП за потоком витрат (метод кінцевого використання)	$\text{ВВП} = C + i_q + G + NE$	де C – споживчі витрати домогосподарств; i_q – валові приватні інвестиційні витрати; G – витрати держави; NE – чисті витрати закордону (чистий експорт)

Додаток Ж

Динаміка податкових надходжень, ВВП та внесків до державних цільових фондів в Україні у 2003-2009 рр.*

роки	ВВП, млн. грн.	Валова додана вартість, млн. грн.	Чисті непрямі податки за мінусом субсидій на споживання, млн. грн.
2003	267344	240212	27127
2004	345113	313046	32067
2005	441452	388601	52851
2006	544153	474123	70030
2007	720731	634794	85937
2008	949864	827193	122671
2009	914720	749253	123880

*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Додаток 3

**Динаміка податкових надходжень і внесків до державних фондів
соціального страхування в Україні у 2003–2009 рр.***

Роки	Податкові надходження, млн. грн.	Надходження внесків до державних фондів соц. страхування, млн. грн	Темп росту податкових надходжень	Темп росту надходжень внесків до державних фондів соц. страхування
2003	54321	31845	–	–
2004	63161,7	46530	29,09%	46,11%
2005	98065,2	64846	27,92%	39,36%
2006	125743,1	75843	23,26%	16,96%
2007	161264,2	95473	32,45%	25,88%
2008	227164,8	116940	31,79%	22,4%
2009	208073,2	116217,3	–8,4%	–0,6%

*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України та Державного казначейства України

Додаток К

**Динаміка доходів Зведеного бюджету України, податкових надходжень
та окремих податкових платежів в Україні у 2003 – 2009 рр.**

Показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Доходи Зведеного бюджету України, млн. грн.	75286	91529	134183	171812	219937	297844,6	272967
Податкові надходження, млн. грн.	54321	63161,7	98065,2	125743	161264	227164,8	208073,2
Надходження податку на прибуток підприємств, млн. грн.	13237,2	16161,7	23464	26172,1	34407,2	47 856,8	33048
Надходження податку з доходів фізичних осіб, млн. грн.	13521,3	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45 895,8	44485,2
Надходження податку на додану вартість, млн. грн.	12598,1	16733,5	33803,8	50396,7	59382,8	92 082,6	84596,7
Плата за землю, млн. грн.	2032,3	2293,2	2718,2	3122,3	3889,3	5017,1	8362,74
Надходження до цільових фондів, млн. грн.	31845	46530	64846	75843	95473	116940	116217,3

Джерело: складено автором за: [69; 70; 71; 72]

Додаток Л

**Вихідні дані для розрахунку показника податкомісткості (відношення
податкових платежів до податкових баз)**

Показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Фінансові результати до оподаткування, млн. грн.	45817	73694,7	89165,1	110648,6	182994,4	193669,1	144059,2
Валова додана вартість, млн. грн.	240212	313046	388601	474123	634794	827193	749253
Доходи громадян за мінусом субсидій, млн. грн.	130176	164348	212340	289065	388223	519024	542244
База оподаткування внесків до фондів соц. страхування (заробітна плата), млн. грн.	90549	113377	148232	205224	267442	360176	376088

*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України.

Додаток М

**Динаміка виконання планових показників дохідної частини
Державного бюджету України у 2003 – 2009 рр., млн. грн.**

Показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1. Планові показники							
Доходи бюджету	53272,50	65215,70	10608,40	127516,6	157287,00	231931,90	245309,3
Податкові надходження	34397,40	44352,10	74 879,00	91 460,1	115357,40	170890,80	175476,2
Податок на прибуток підприємств	11667,74	12606,80	22 276,00	26 044,9	28 638,60	42 148,50	41936,14
ПДВ	13652,00	19 843,80	33 450,90	44 585,7	65 122,46	98 628,60	94839,60
Акцизний збір	4884,704	6 742,79	8395,341	10471,526	10328,975	13706,245	23841,01
Ввізне мито	2 582,50	3 660,61	6 370,25	6 308,17	8 060,00	12 096,00	10897,17
Неподаткові надходження	15667,10	18 238,70	28 823,60	32 148,20	35 637,90	47 352,40	57368,60
2. Фактичні показники							
Доходи бюджету	55 077	70 338	105 330	133522	165 942,10	231686,3	156554,26
Податкові надходження	35 726	44 854	74 476	94 812	116670,8	187883,4	133780,37
Податок на прибуток підприємств	13 087	16 025	23 272	25 863	33964	47456,3	30422,9
ПДВ	12 598	16 734	33 804	50 397	59382,8	92082,6	79892,7
Акцизний збір	5141	6661	7882	8544	10485,9	12678	14849
Ввізне мито	2 992	4 015	6 007	6 973	9588,9	11932,8	5401,77
Неподаткові надходження	15 790	22 381	28 236	35 753	42114,7	62817,8	14897,82

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 108; 109; 110; 111; 112]

Додаток Н

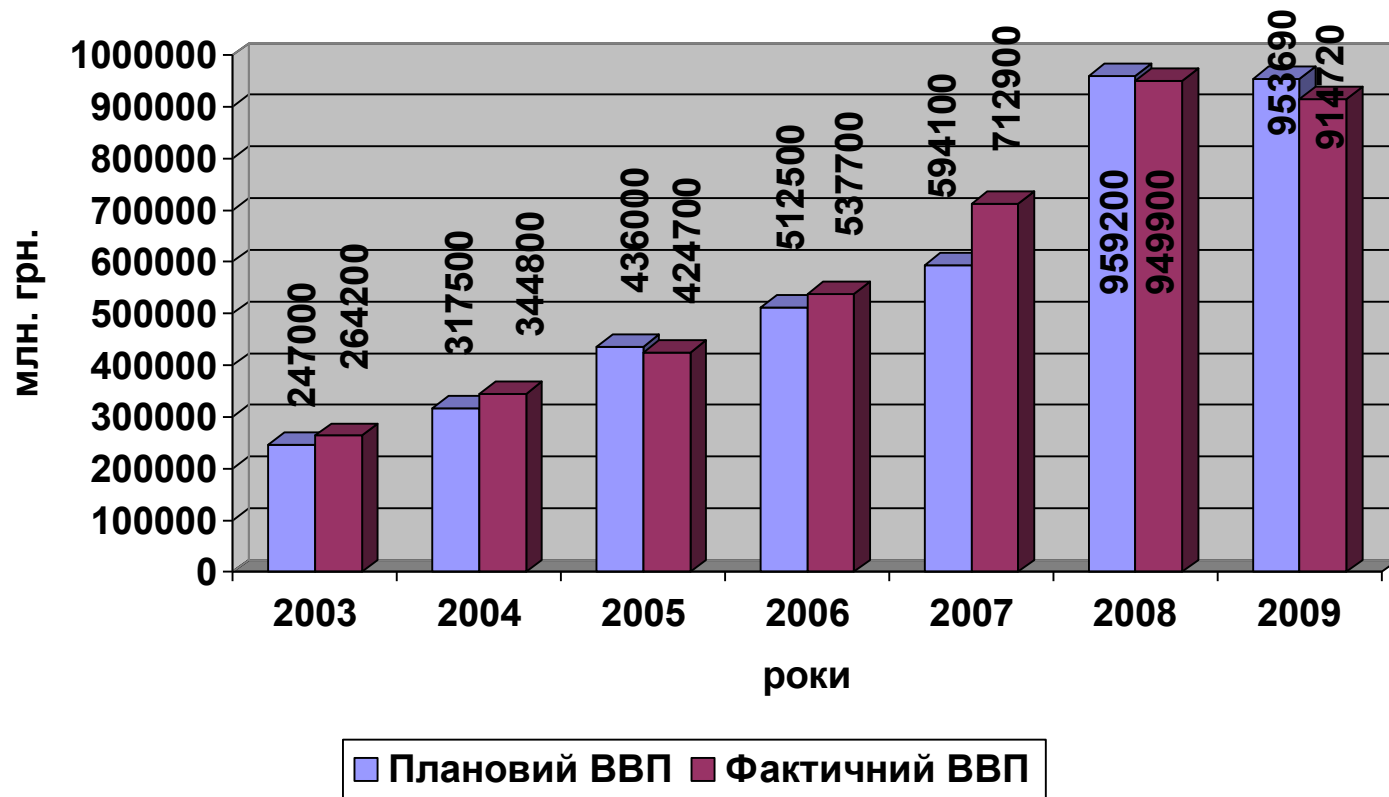
**Динаміка виконання планових показників видаткової частини
Державного бюджету України у 2003 – 2009 рр., млн. грн.**

Показники	Роки						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1. Планові показники							
Всього видатків	12168	81647	119398	145293	186141	263356	251754,5
Загальнодержавні функції	375	10053	12516	15044	18939	29161	35440,6
Оборона	1355	6460	6174	7346	10605	12226	7960,1
Економічна діяльність	4374	15091	15272	21951	32400	42932	8176,04
Охорона здоров'я	448	3513	3739	4424	6467	7974	34284,7
Освіта	2269	7692	10508	12940	16005	22641	58579,1
Соціальний захист та соціальне забезпечення	1946	12338	32597	31789	30229	52468	72778
2. Фактичні показники							
Всього видатків	12334	79471	112976	137108	174254	241 490	240047,4
Загальнодержавні функції	485	9655	11981	14165	16907	21 769	30596,5
Оборона	1575	6186	6041	6401	9416	11 733	7858,2
Економічна діяльність	3451	14253	14041	20426	29749	38 693	7592,8
Охорона здоров'я	526	3448	3508	4100	6321	7 366	33127,6
Освіта	2478	7200	9933	12122	15149	21 554	57073,56
Соціальний захист та соціальне забезпечення	2011	12173	31604	12122	29220	50798	71047,6

Джерело: складено автором за: [101; 102; 103; 104; 105; 106; 107; 114; 115; 116; 117; 118; 119]

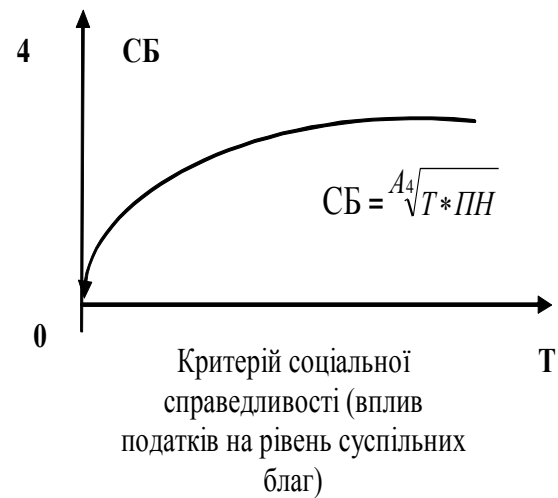
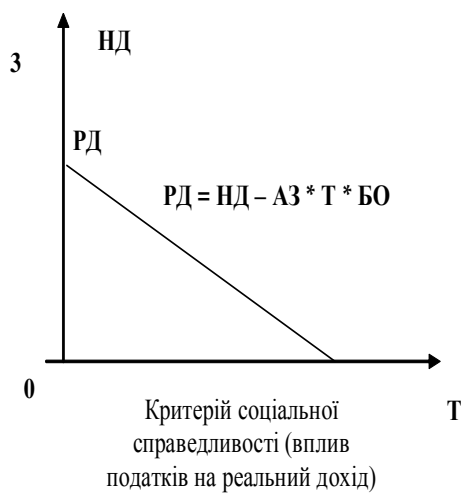
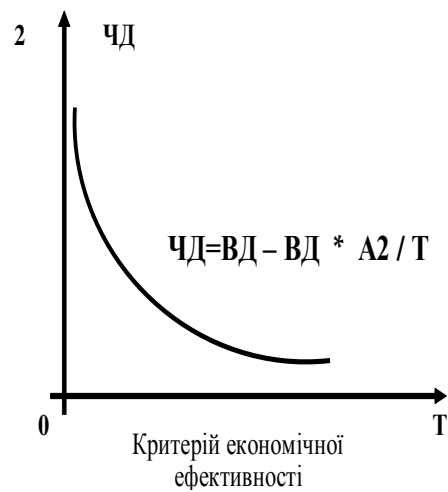
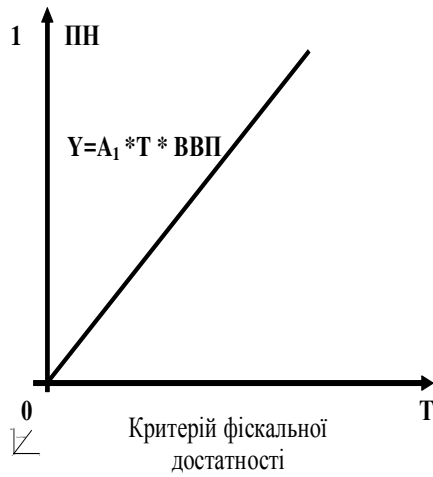
Додаток П

Динаміка планового та фактичного валового внутрішнього продукту в Україні у 2003–2009 рр., млн. грн.



Додаток Р

Критерії фіскальної політики

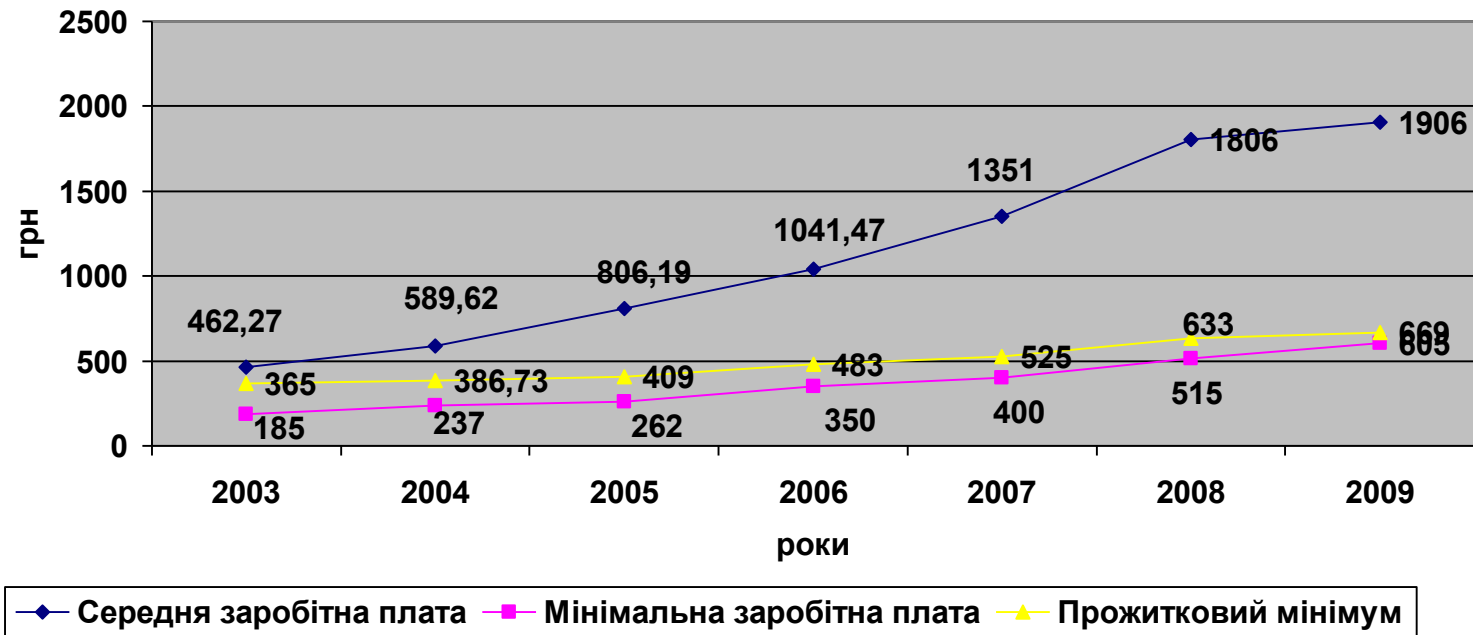


Де Пн – податкові надходження;
 ЧД – чистий дохід;
 НД – номінальний дохід;
 СБ – соціальні блага;
 Т – норма оподаткування.

Джерело: [121, с. 136].

Додаток С

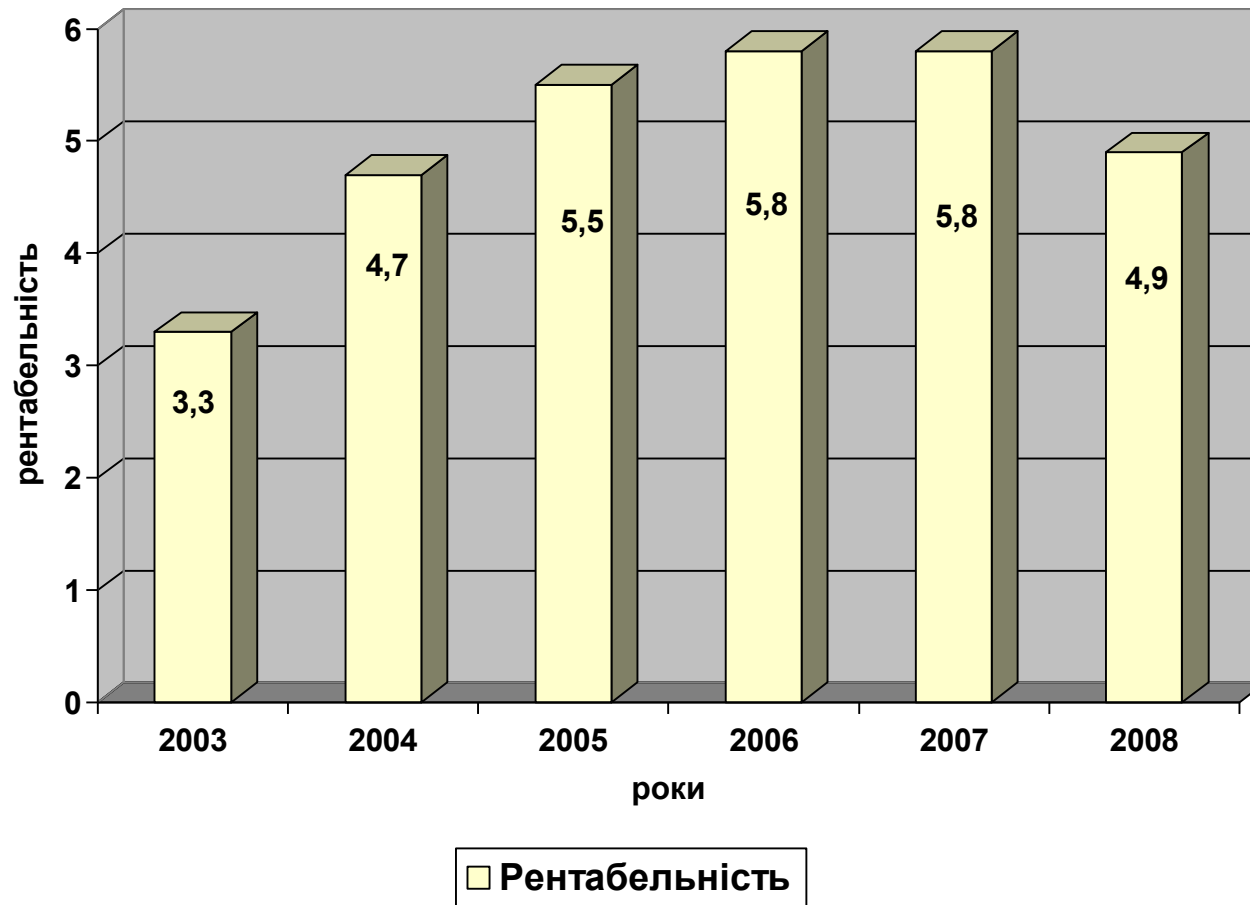
Показники середньої заробітної плати, мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму в Україні за 2003 – 2009 рр.*



*Примітка. Складено автором за даними Державного комітету статистики України

Додаток Т

Рентабельність промислових підприємств в Україні, у %



Додаток У

Показники моделювання показника податкового навантаження за методикою, визначеною Урядом Російської Федерації

2003

ФОП \ ВСМ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,35	0,38	0,39	0,40	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,35	0,37	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
15	0,29	0,33	0,35	0,36	0,37	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
20	0,28	0,31	0,33	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41
25	0,27	0,30	0,32	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
30	0,26	0,29	0,31	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40
35	0,25	0,28	0,30	0,32	0,33	0,34	0,35	0,35	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39
40	0,25	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39
45	0,25	0,27	0,29	0,30	0,32	0,33	0,33	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38
50	0,24	0,27	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38
55	0,24	0,26	0,28	0,29	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38
60	0,24	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37
65	0,24	0,26	0,27	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37
70	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37
75	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36
80	0,23	0,25	0,26	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36
85	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36
90	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35
95	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
100	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,39	0,35

2004

ФОП ВСМ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,34	0,38	0,39	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,34	0,36	0,38	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
15	0,29	0,32	0,34	0,36	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41
20	0,27	0,31	0,33	0,34	0,36	0,36	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
25	0,26	0,30	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40
30	0,26	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39
35	0,25	0,28	0,30	0,31	0,33	0,34	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39
40	0,25	0,27	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38
45	0,24	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38
50	0,24	0,26	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38
55	0,24	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37
60	0,24	0,26	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37
65	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36
70	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36
75	0,23	0,25	0,26	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36
80	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36
85	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
90	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35
95	0,23	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,34	0,35
100	0,23	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,34

Продовж. дод. У

2005

Фоп всм	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,34	0,37	0,39	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,34	0,36	0,37	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
15	0,28	0,32	0,34	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41
20	0,27	0,31	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
25	0,26	0,29	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40
30	0,25	0,28	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39
35	0,25	0,28	0,30	0,31	0,33	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39
40	0,24	0,27	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38
45	0,24	0,27	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38
50	0,24	0,26	0,28	0,29	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,37
55	0,24	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37
60	0,23	0,25	0,27	0,28	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37
65	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36
70	0,23	0,25	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36
75	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,36
80	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35
85	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
90	0,23	0,24	0,25	0,27	0,28	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35
95	0,23	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35
100	0,22	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34

2006

ФОП ВСМ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,34	0,37	0,39	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,34	0,36	0,37	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
15	0,28	0,32	0,34	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41
20	0,27	0,31	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
25	0,26	0,29	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40
30	0,25	0,28	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39
35	0,25	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39
40	0,24	0,27	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38
45	0,24	0,27	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38
50	0,24	0,26	0,28	0,29	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37
55	0,24	0,26	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37
60	0,23	0,25	0,27	0,28	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37
65	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36
70	0,23	0,25	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36
75	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,36
80	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35
85	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
90	0,23	0,24	0,25	0,27	0,28	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35
95	0,22	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35
100	0,22	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34

Продовж. дод. У

2007

ФОП ВСМ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,34	0,37	0,39	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,34	0,36	0,37	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
15	0,28	0,32	0,34	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41
20	0,27	0,31	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
25	0,26	0,29	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40
30	0,25	0,28	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39
35	0,25	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39
40	0,24	0,27	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38
45	0,24	0,27	0,28	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38
50	0,24	0,26	0,28	0,29	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37
55	0,24	0,26	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37
60	0,23	0,25	0,27	0,28	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37
65	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36
70	0,23	0,25	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36
75	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35	0,36
80	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,35
85	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
90	0,23	0,24	0,25	0,27	0,28	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35
95	0,22	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35
100	0,22	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34

2008

ФОП																				
ВСМ	5	10	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60	65	70	75	80	85	90	95	100
5	0,34	0,38	0,39	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42	0,42
10	0,31	0,34	0,36	0,38	0,38	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41	0,41
15	0,29	0,32	0,34	0,36	0,37	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,41	0,41	0,41	0,41
20	0,27	0,31	0,33	0,34	0,36	0,36	0,37	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40	0,40
25	0,26	0,29	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39	0,40	0,40
30	0,26	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39	0,39	0,39	0,39
35	0,25	0,28	0,30	0,31	0,33	0,34	0,34	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38	0,39	0,39
40	0,25	0,27	0,29	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38	0,38	0,38
45	0,24	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38	0,38	0,38
50	0,24	0,26	0,28	0,29	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37	0,37	0,38
55	0,24	0,26	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37	0,37
60	0,23	0,26	0,27	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36	0,37	0,37
65	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36	0,36
70	0,23	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36	0,36
75	0,23	0,25	0,26	0,27	0,29	0,29	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36	0,36
80	0,23	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35	0,36
85	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35	0,35
90	0,23	0,24	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,35	0,35
95	0,23	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,30	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,34	0,35
100	0,23	0,24	0,25	0,26	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,31	0,31	0,32	0,32	0,33	0,33	0,33	0,34	0,34	0,34	0,34

Продовж. дод. У

Де ФОП – фонд оплати праці;

ВСМ – витрати на сировину і матеріали.

При розрахунку моделі використано показники рентабельності за роками

Додаток Ф

Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги виробництва обсягів споживання та обсягів податків (лінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: лінійна функція

Кoeff.	a0	a1	a2
Значение	1,019E4	1,783	-4,655
Ст.ошиб.	4,474E4	0,4067	2,912
Значим.	0,8239	0,013	0,1844

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	3,487E11	2	1,744E11
Остаточн	2,601E9	4	6,503E8
Вся	3,513E11	6	

Множеств R	R ²	R ² прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99629	0,9926	0,98889	25501	268,1	0,0005

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Үэксп	Үрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
1,703E5	2,296E5	2,512E5	-2,155E4	-1,035	2,614E4	7,262E4
2,016E5	2,891E5	3,111E5	-2,194E4	-1,054	2,568E4	7,133E4
2,456E5	4,008E5	3,701E5	3,062E4	1,471	2,514E4	6,983E4
3,379E5	4,686E5	4,553E5	1,327E4	0,6374	2,447E4	6,797E4
4,249E5	5,517E5	5,332E5	1,85E4	0,8887	2,445E4	6,791E4
5,586E5	7,171E5	7,297E5	-1,267E4	-0,6084	2,556E4	7,1E4
7,525E5	9,17E5	9,233E5	-6240	-0,2997	2,928E4	8,133E4

Додаток X

Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги виробництва обсягів споживання та обсягів податків (нелінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: нелінійна модель

Коефф.	a0	a1	a2
Значение	-0,643	1,328	-0,3116
Ст.ошиб.	1,722	0,2952	0,2039
Значим.	0,725	0,012	0,2006

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1,405	2	0,7024
Остаточн	0,01884	4	0,00471
Вся	1,424	6	

Множеств R	R ²	R ² прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99336	0,98677	0,98015	0,068626	149,1	0,0009

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Үэксп	Үрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
12,05	12,34	12,39	-0,04604	-0,8217	0,07281	0,2023
12,21	12,57	12,64	-0,0606	-1,081	0,0698	0,1939
12,41	12,9	12,81	0,09261	1,653	0,06726	0,1868
12,73	13,06	13,01	0,04417	0,7882	0,06562	0,1823
12,96	13,22	13,19	0,02764	0,4932	0,06645	0,1846
13,23	13,48	13,51	-0,02235	-0,3989	0,06954	0,1932
13,53	13,73	13,76	-0,03542	-0,6322	0,07519	0,2089

Додаток Ц

Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги споживання обсягів виробництва та обсягів податків (лінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл:

Коэфф.	a0	a1	a2
Значение	1,279E4	0,4642	3,385
Ст.ошиб.	2,207E4	0,1059	0,8679
Значим.	0,5958	0,013	0,0185

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	2,675E11	2	1,337E11
Остаточн	6,773E8	4	1,693E8
Вся	2,681E11	6	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99874	0,99747	0,99621	13012	789,9	0,0003

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Үэксп	Үрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
2,296E5	1,703E5	1,65E5	5325	0,5012	1,361E4	3,78E4
2,891E5	2,016E5	1,897E5	1,197E4	1,126	1,318E4	3,661E4
4,008E5	2,456E5	2,555E5	-9928	-0,9345	1,263E4	3,508E4
4,686E5	3,379E5	3,447E5	-6870	-0,6466	1,247E4	3,464E4
5,517E5	4,249E5	4,395E5	-1,462E4	-1,376	1,247E4	3,463E4
7,171E5	5,586E5	5,467E5	1,187E4	1,118	1,309E4	3,635E4
9,17E5	7,525E5	7,502E5	2256	0,2124	1,478E4	4,106E4

Додаток Ш

Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги споживання обсягів виробництва та обсягів податків (нелінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: нелінійна модель

Кoeff.	a0	a1	a2
Значение	1,345	0,6288	0,3082
Ст.ошиб.	1	0,1398	0,08627
Значим.	0,2497	0,012	0,0241

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	1,775	2	0,8875
Остаточн	0,00892	4	0,00223
Вся	1,784	6	

Множеств R	R ²	R ² прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,9975	0,995	0,9925	0,047223	398	0,0004

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Xэксп	Yэксп	Yрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
12,34	12,05	12,04	0,008579	0,2225	0,05151	0,1431
12,57	12,21	12,16	0,05309	1,377	0,04812	0,1337
12,9	12,41	12,45	-0,04259	-1,105	0,04544	0,1262
13,06	12,73	12,77	-0,03841	-0,9961	0,04516	0,1254
13,22	12,96	12,99	-0,03503	-0,9086	0,04558	0,1266
13,48	13,23	13,21	0,02311	0,5995	0,04775	0,1326
13,73	13,53	13,5	0,03125	0,8105	0,05125	0,1423

Додаток Ш
Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги
податкових надходжень обсягів споживання та обсягів виробництва
(лінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: лінійна модель

Коэфф.	a0	a1	a2
Значение	-7397	0,2339	-0,08373
Ст.ошиб.	4775	0,05996	0,05239
Значим.	0,1955	0,0185	0,1844

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	5,184E9	2	2,592E9
Остаточн	4,679E7	4	1,17E7
Вся	5,23E9	6	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99552	0,99105	0,98658	3420,3	221,6	0,0006

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Үэксп	Үрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
1,703E5	1,347E4	1,321E4	257,7	0,09228	3507	9740
2,016E5	1,26E4	1,555E4	-2956	-1,058	3444	9567
2,456E5	1,673E4	1,648E4	252,8	0,09053	3372	9366
3,379E5	3,38E4	3,24E4	1406	0,5035	3282	9116
4,249E5	5,04E4	4,579E4	4607	1,65	3279	9108
5,586E5	5,938E4	6,321E4	-3828	-1,371	3428	9523
	7,525E5	9,208E4	9,182E4	259,9	0,09305	3927 1,091E4

Додаток Ю

Вихідні дані для розрахунку кореляційної моделі впливу на обсяги податкових надходжень обсягів споживання та обсягів виробництва (нелінійна модель)

МНОЖЕСТВЕННАЯ ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: нелінійна модель

Коефф.	a0	a1	a2
Значение	-5,693	2,471	-1,183
Ст.ошиб.	1,884	0,6916	0,7741
Значим.	0,0394	0,0241	0,2006

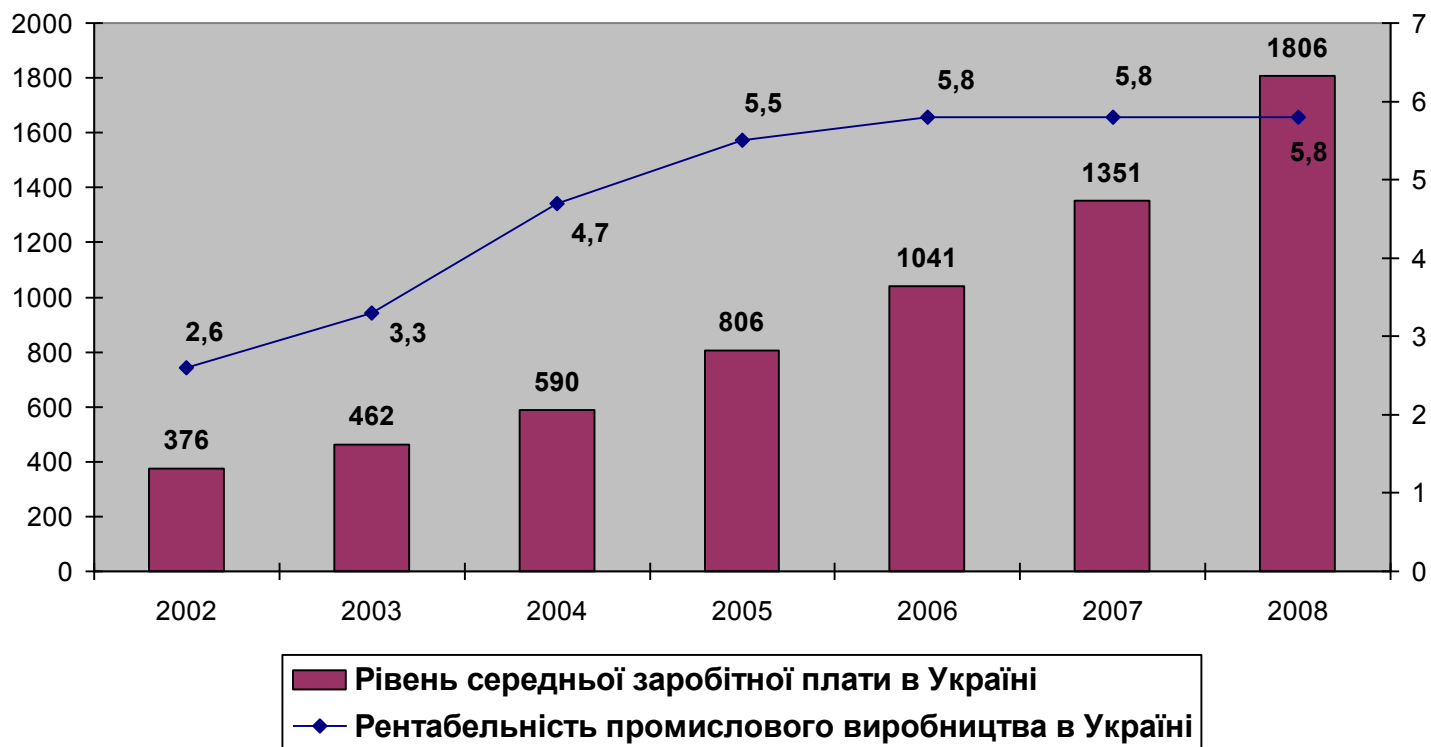
Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	3,665	2	1,833
Остаточн	0,07151	4	0,01788
Вся	3,737	6	

Множеств R	R ²	R ² прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0,99039	0,98086	0,9713	0,1337	102,5	0,0013

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хэксп	Үэксп	Үрегр	остаток	Ст.остат	Ст.ошиб	Довер.инт
12,05	9,508	9,467	0,04083	0,374	0,1419	0,3941
12,21	9,441	9,612	-0,1705	-1,562	0,136	0,3778
12,41	9,725	9,713	0,01252	0,1147	0,131	0,364
12,73	10,43	10,32	0,112	1,026	0,1278	0,3551
12,96	10,83	10,69	0,1384	1,268	0,1295	0,3596
13,23	10,99	11,06	-0,0633	-0,5798	0,1355	0,3763
13,53	11,43	11,5	-0,06992	-0,6405	0,1465	0,4069

Додаток Я
Рентабельність та рівень середньої заробітної плати в Україні
у 2002 – 2008 рр.



Додаток АА

**Вихідні дані для розрахунку регресійної моделі прогнозування
макроекономічних показників**

	Обсяги виробництва, млн. грн.	Податкові надходження,	Споживання,
	X2	X3	X4
1	229634,4	13471,2	170325
2	289117,3	12598	201624
3	400757,1	16734	245556
4	468562,6	33804	337879
5	551729	50397	424906
6	717076,7	59382,8	558581
7	917035,5	92082,6	752489

Модель: експонента $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$
 Коэфф. a0 a1
 Значение 12,15 0,2247
 Ст.ошиб. 0,03864 0,00864
 Значим. 0 0

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 1,413 1 1,413
 Остаточн 0,01045 5 0,00209
 Вся 1,424 6

Множеств R R² R²прив Ст.ошиб. F Значим
 0,99632 0,99266 0,99119 0,045718 676,1 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
8		1,136E6	2,61E4 6,675E4
9		1,422E6	2,844E4 7,274E4
10		1,78E6	3,106E4 7,945E4
11		2,229E6	3,39E4 8,671E4
12		2,79E6	3,691E4 9,44E4

Переменные: x1, x3

Модель: експонента $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$
 Коэфф. a0 a1
 Значение 8,912 0,3561
 Ст.ошиб. 0,1634 0,03653
 Значим. 0 0,0005

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 3,55 1 3,55
 Остаточн 0,1869 5 0,03737

Продовж. дод. АА 2

Вся 3,737 6
 Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0,97468 0,95 0,94 0,19331 94,99 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
8	1,281E5	5954	1,523E4
9	1,829E5	6489	1,66E4
10	2,611E5	7087	1,813E4
11	3,727E5	7735	1,978E4
12	5,321E5	8421	2,154E4

Модель: парабола $Y = a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2$
 Коэфф. a0 a1 a2
 Значение 292,8 2665 1397
 Ст.ошиб. 1551 1086 217,2
 Значим. 0,8526 0,0698 0,0042

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 5,294E9 2 2,647E9
 Остаточн 6,338E7 4 1,584E7
 Вся 5,23E9 6

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0,99392 0,98788 0,98182 3980,5 167,1 0,0008

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
8	1,111E5	7724	2,145E4
9	1,375E5	8417	2,338E4
10	1,667E5	9193	2,554E4
11	1,987E5	1,003E4	2,787E4
12	2,335E5	1,092E4	3,034E4

Переменные: x1, x4
 Модель: экспонента $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$
 Коэфф. a0 a1
 Значение 11,73 0,2515
 Ст.ошиб. 0,04175 0,009335
 Значим. 0 0

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 1,772 1 1,772
 Остаточн 0,0122 5 0,00244
 Вся 1,784 6

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0,99657 0,99316 0,99179 0,049395 726,2 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Продовж. дод. АА 3

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
8	9,258E5	2,343E4	5,993E4
9	1,191E6	2,553E4	6,531E4
10	1,531E6	2,789E4	7,133E4
11	1,969E6	3,044E4	7,785E4
12	2,532E6	3,314E4	8,475E4

	Рентабельність	
2002	1	2,6
2003	2	3,3
2004	3	4,7
2005	4	5,5
2006	5	5,8
2007	6	5,8
2008	7	5,8

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл:

Переменные: x1, x2

Модель: логарифмическая $Y = a_0 + a_1 * LN(x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	2,496	1,88
Ст.ошиб.	0,2939	0,214
Значим.	0,0008	0,0007

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.	9,944	1	9,944
Остаточн	0,6445	5	0,1289
Вся	10,59	6	

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0,96909 0,93913 0,92696 0,35902 77,15 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
8	6,405	0,4701	1,202
9	6,627	0,5122	1,31
10	6,825	0,5595	1,431
11	7,004	0,6106	1,562
12	7,168	0,6648	1,7

Продовж. дод. АА 4

Заробітна плата

1	376
2	462
3	590
4	806
5	1041
6	1351
7	1806
8	1906

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл:

Переменные: x3, x4

Модель: экспонента $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	5,672	0,249
Ст.ошиб.	0,05082	0,01006
Значим.	0	0

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.	2,605	1	2,605
Остаточн	0,02553	6	0,004255
Вся	2,631	7	

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0,99514 0,9903 0,98868 0,065227 612,3 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Yпрогн Ст.ошиб Довер.инт

9	2735	143,6	348,9
10	3509	153,9	373,8
11	4501	165,4	401,7
12	5774	177,9	432
13	7406	191,1	464,2

Додаток АБ**Динаміка прогнозних показників обсягів виробництва***Функція експоненти*

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	286000	0,2518
2001/2010	358000	0,2518
2012/2011	449000	0,2522
2013/2012	561000	0,2517
Середній показник	413500	0,2519

Додаток АВ

Динаміка прогнозних показників податкових надходжень

Функція експоненти

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	54800	0,4278
2001/2010	78200	0,4276
2012/2011	111600	0,4274
2013/2012	159400	0,4277
Середній показник	101000	0,4276

Параболічна функція

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	26400	0,24
2001/2010	29200	0,21
2012/2011	32000	0,19
2013/2012	34800	0,18
Середній показник	21900	0,205

Додаток АГ

Динаміка прогнозних показників обсягів споживання

Функція експоненти

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	265200	0,2865
2001/2010	340000	0,2855
2012/2011	438000	0,2861
2013/2012	563000	0,2859
Середній показник	401550	0,2860

Додаток АД
Динаміка прогнозних показників рентабельності

Логарифмічна функція

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	0,222	0,0347
2001/2010	0,198	0,0299
2012/2011	0,179	0,0262
2013/2012	0,164	0,0234
Середній показник	0,19075	0,0285

Додаток АЕ

Динаміка прогнозних показників середньої заробітної плати в Україні

Функція експоненти

Роки	Приріст	Зростання
2010/2009	774	0,2830
2001/2010	992	0,2827
2012/2011	1273	0,2828
2013/2012	1632	0,2826
Середній показник	1167,75	0,2828

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй – Кн. 5. / А. Сміт. – К. : Port-Royal, 2001. – С. 677.
2. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев – Ярославль : Типо-литография Г. Фальк, 1885. – 174 с.
3. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов / В. М. Пушкарева. – М. : Фин. и стат., 2003. – 256 с.
4. Leroy-Beaulieu Paul. Traite de la science des finances. Sixieme edition revue et corrige. / Leroy-Beaulieu Paul. – Paris : Librairie Guillaumin, 1899. – 885 p.
5. Say Jean-Baptiste. Traite d'economie politique ou simple exposition de la maniere dont se forment, se distribuent et se consomment les richesses / Say Jean-Baptiste. – Paris : Guillaumin, 1841. – 640 p.
6. Миль Дж. С. Основы политической экономии : в 3 т. – М. : Прогресс, 1980–1981.
7. Соколовська А. М. Основи теорії податків : Навч. Посіб. / А. М. Соколовська – К., 2010. – 326 с.
8. Фишер С., Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи ; [заг. Ред. і передмова Г. Г. Сапова]. – М. : Дело Лтд, 1995. – 830 с.
9. <http://lcorp.ulif.org.ua/dictua/>
10. Keyoung Chu. Income distribution and tax and government social spending policies in developing countries / Keyoung Chu, Hamid Davoodi, Sanjeev Gupta // IMF working paper, Fiscal affairs department. – 2000. March – 47 p.
11. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4 – 12.

12. Словник нет : портал української мови та культури [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.slovnyk.net/?swrd=%CD%C0%C2%C0%CD%D2%C0%C6%C5CD%CD%DF&x=61&y=1>
13. Толковый словарь В. Даля ON-LINE [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://vidahl.agava.ru/cgi-bin/dic.cgi?p=105&t=16470>
14. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. – К. – Ірпінь : ВТФ «Перун», 2005. – 1728 с.
15. Финансы : Оксфордский толковый словарь : англо-русский. – М. : Весь мир, 1997. – 496 с.
16. Бизнес-словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.businessvoc.ru/bv/TermWin.asp?theme=&word_id=26481
17. Проблема розвитку податкової політики та оподаткування : [монографія] / За заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
18. Савченко В. Я. О методике определения налоговой загрузки / В. Я. Савченко // Финансы. – 2005. – № 7. – С. 26–32.
19. Буряковський В. В. Податки: [учбовий посібник] / В. В. Буряковський. – Дніпропетровськ : Пороги, 1998. – 481 с.
20. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті : теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : [монографія] / В. Л. Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – 303 с.
21. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці : [Монографія] / П. В. Мельник. – Ірпінь : Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
22. Корнус В. Щодо податкового навантаження в економіці України / В. Корнус // Економіст. – 2005. – № 7. – С. 89–91.

23. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні : Наказ Державної податкової адміністрації України № 441 від 11. 10. 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0441225-05>
24. Наумов А. Варіаційне моделювання реального податкового навантаження / А. Наумов, Л. Наумова // Економіст. – 2006. – № 8. – С. 67–69.
25. Скрипник А. Оцінка податкового навантаження і детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. № 5. – С. 17–25.
26. Балацкий Е. В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций / Е. В. Балацкий // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 2. – С. 88–105.
27. Циклоп – енциклопедії та словники [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://cyclop.com.ua/index.php?searchword=%CF%E4%E0%F2%EA%E3%F1%F2%EA%B3%F1%F2%FC&searchphrase=any&option=com_search&Itemid=5
28. Податкове планування як засіб мобілізації фінансових ресурсів підприємства [Електронний ресурс] / Є. Ю. Гравель. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2._SND_2007/Economics/19439.doc.htm
29. Базилевич В. Д. Економічна теорія : Політекономія : [підручник] / [В. Д. Базилевич, В. М. Попов, К. С. Базилевич] ; за ред. В. Д. Базилевича. – 7-ме вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2008. – 719 с.

30. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : [учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение»] / И. А. Майбуров. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
31. Золотько А. Податкова система (2000) [Электронный ресурс] / А. Золотько. – Режим доступа : <http://readbookz.com/book/115/3022.html>
32. Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов : [Учеб. пособие] / В. М. Пушкарёва. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
33. Твердохлебовъ В. Теории переложения налоговъ : [историко-литературный очеркъ] / В. Твердохлебовъ. – С.-Петербургъ : Типография Шредера, 1914. – 43 с.
34. Иловайский С. И. Финансового права : [учебник] / С. И. Иловайский. – Одесса, 1904 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/>
35. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки / И. М. Кулишер. – Петроград : Наука и школа, 1919. – 256 с.
36. Дитман Б. В. Переложение налогов. Налоги как ценообразующий фактор / Б. В. Дитман. – Ленинград : Государственное финансовое издательство СССР, 1930. – 170 с.
37. Соколов А. А. О развитии податного дела / А. А. Соколов // Вестник финансов. – 1927. – № 6. – С. 107.
38. Knut Wicksell. Finanztheoretische Untersuchungen / Wicksell Knut. – Jena : Verlag von Gustav Fischer, 1896. – 352 с.
39. Pantaleoni M. Skritti varii di economia / M. Pantaleoni. – Milano-Palermo-Napoli : REMO SANDROM – Editore Libraio della R. Casa, 1904. – 532 с.

40. Seligman E. R. A. The shifting and incidence of taxation / E. R. A. Seligman. – New York : THE COLUMBIA UNIVERSITY PRESS, 1910. – 428 с.
41. Макконнелл К.Р. Экономикс / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю – М. : ИНФРА-М, 1999. – 974 с.
42. Маршалок Т. Я. Податкове регулювання в структурі інструментів державного регулювання перехідних економік / Т. Я. Маршалок // Оподаткування в промисловому регіоні: теорія, практика та перспективи розвитку : матеріали V Міжрегіон. наук.-практ. конф. / ред.. кол. : Л. О. Омелянович, А. А. Садеков [та ін.]. – Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2005. – С. 142–144
43. Маршалок Т. Я. Орієнтири розвитку ефективного податкового регулювання в структурі фіскальної політики України / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. Тез доп. III Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – С. 185–187.
44. Маршалок Т. Я. Податкова система України: минуле і сьогодення / Т. Я. Маршалок // Інтеграційні процеси та розвиток фінансової системи України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф (29-30 листопада 2006 року). – Х. : ФОП Лібуркіна Л.М., 2006. – С. 25–27.
45. Маршалок Т. Я. Проблематика дослідження функцій податку / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. IV Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 197–199.

46. Маршалок Т. Я. Прагматизм податкового регулювання в Україні / Т. Я. Маршалок // Фінансові ринки та інститути : матеріали між нар. наук.-практ. конф., (Харків, 7–8 груд. 2007 р.). Т. 2 / Харків. Нац. Екон. ун-т МОН України, Наук.-дослід. центр індустріальних проблем розвитку НАН України. – Харків : ІНЖЕК, 2007. – С. 80 – 83.
47. Маршалок Т. Я. Прагматика податкового навантаження / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. V Ювілей. міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – С. 142–144.
48. Маршалок Т. Я. Концептуальна парадигма податкових відносин в контексті «справедливого оподаткування» / Т. Я. Маршалок // Світ фінансів. 2010. – Вип. 2. – С. 52–61.
49. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65 – 81.
50. Білостоцька В. О. Податкове навантаження в Україні / В. О. Білостоцька, В. І. Островецький // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75 – 79.
51. Вишне夫斯基 В. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика / В. Вишне夫斯基, А. Веткин // Вопросы экономики. – 2004. – № 2. – С. 96 – 108.
52. Користін О. Є. Межа податкового навантаження : макроекономічний аспект / О. Є. Користін // Фінанси України. – 1998. – № 2. – С. 82 – 88.
53. Горобінська І. В. Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності / І. В. Горобінська // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 10(40). – С. 26 – 32.

54. Краснова Т. Д. Методологічні підходи до оцінки рівня оподаткування регіонів України [Електронний ресурс] / Т. Д. Краснова, Т. А. Скоромцова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23549.doc.htm
55. Квасов В. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємства / В. Квасов, В. Корнус, О. Пономарьов // Економіст. – 2007. – № 10. – С. 47 – 49.
56. Колесніченко І. Формування рівня податкового навантаження в Україні / І. Колесніченко // Вісник КНТЕУ. – 2003. – № 1. – С. 41 – 47.
57. Гайдар Е. Тактика реформ и уровень государственной загрузки на экономику / Е. Гайдар // Вопросы экономики. – 1998. – № 4. – С. 4 – 8.
58. Луніна І. О., Ефективність оподаткування споживання в Україні / І. О. Луніна, Н. Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 24 – 30.
59. Чугунов І. Я. Податок з доходів фізичних осіб у системі фінансово-економічного регулювання / І. Я. Чугунов, А. Б. Ігнатенко // Фінанси України. – 2006. – № 4. – С. 3–14.
60. Шарікова О. В. Податкове навантаження як фактор тонізації економіки / [Електронний ресурс] О. В. Шарікова. – Режим доступу : www.rusnauka.com/19_NNM_2007/Economics/23354.doc.htm
61. Климко Г. Н. Основи економічної теорії: політ-економічний аспект : підручник / [Г. Н. Климко, Л. О. Каніщенко, В. М. Пригода та ін.] ; відп. ред. Г. Н. Климко. – [4-те вид., перероб. і доп.]. – К. : Знання-Прес, 2002. – 615 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
62. Курс экономической теории. Общие основы экономической теории, микроэкономика, макроэкономика, переходная экономика : [Учебное пособие] ; Руководитель авторского коллектива и научный редактор

- профессор А. В. Сидорович. – М. : МГУ им. М. В. Ломоносова, Издательство «ДИС», 1997. – 736 с.
63. Індекси фізичного обсягу валового внутрішнього продукту в 2004 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
64. Індекси фізичного обсягу валового внутрішнього продукту в 2005 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
65. Індекси фізичного обсягу валового внутрішнього продукту в 2006 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
66. Індекси фізичного обсягу валового внутрішнього продукту в 2007 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
67. Індекси фізичного обсягу валового внутрішнього продукту в 2008 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
68. Иванов Ю. Проблемы измерения и анализа ВВП в странах СНГ / Ю. Иванов // Вопросы экономики. – 2005. – № 4. – С. 99 – 112.
69. Статистичний щорічник України за 2005 рік [Електронний ресурс] / Держ. ком. статистики України ; за ред. О. Г. Осауленка. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2006. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). Систем. вимоги : Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Мб RAM, CD-ROM. Назва з контейнера.
70. Статистичний щорічник України за 2006 рік. [Електронний ресурс] / Держ. ком. статистики України ; за ред. О. Г. Осауленка. – К. : CD-вид-во «Інфодиск», 2006. – 1 електронний опт. диск (CD-ROM). Систем. вимоги : Windows 98/NT/2000/XP, Pentium-226, 32, Мб RAM, CD-ROM. Назва з контейнера.

71. Показники виконання бюджету України за 2007 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=21
72. Показники виконання бюджету України за 2008 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?&cat_id=77643&stind=11
73. Вікіпедія : вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%95%D0%BB%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%BD%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C%D0%BF%D0%BE%D0%BF%D0%B8%D1%82%D1%83>
74. Закон України «Про систему оподаткування» від 25.06.1991 № 1251-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>
75. Діяльність податкової служби України за 2003 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2004. – 105 с.
76. Діяльність податкової служби України за 2004 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2005. – 92 с.
77. Діяльність податкової служби України за 2005 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2006. – 126 с.
78. Діяльність податкової служби України за 2006 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2007. – 132 с.

79. Діяльність податкової служби України за 2007 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2008. – 86 с.
80. Діяльність податкової служби України за 2008 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2009. – 78 с.
81. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 № 168/97 – ВР (із внесеними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0>
82. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>
83. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 889-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний режим]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=889-15>
84. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13-92 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=13-92>
85. Закон України «Про плату за землю» від 03.07.1992 № 2535-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2535-12>
86. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 № 400/97-ВР (зі змінами та

- доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=400%2F97-%E2%F0>
87. Закон України «Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування» від 11.01.2001 № 2213-III (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2213-14>
88. Закон України «Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 22.02.2001 № 2272-III (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2272-14>
89. Доходи та витрати населення України за 2006 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/gdn/dvn_ric/dvn_ric_u/dvn_kv06_u.htm
90. Доходи та витрати населення України за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2008/gdn/dvn_ric/dvn_ric_u/dvn_kv07_u.htm
91. Доходи та витрати населення України за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2009/gdn/dvn_ric/dvn_ric_u/dvn_kv08_u.htm
92. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2003 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
93. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2004 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

94. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2005 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
95. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2006 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
96. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2007 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
97. Фінансові результати діяльності підприємств України за 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
98. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : [монографія] / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.
99. «Бюджетний кодекс України» від 21.06.2001 № 2542-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>
100. Дем'янишин В. Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : [монографія] / В. Г. Дем'янишин. Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.
101. Закон України «Про Державний бюджет України на 2003 рік» від 26.12.2002 р. № 380-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=380-15>
102. Закон України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» від 27.11.2003 р. № 1344-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.427.12&nobreak=1>
103. Закон України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» від 23.12.2004 р. № 2285-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.705.11&nobreak=1>
104. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів України» від 25.13.2005 р. № 2505-IV

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?code=2505-15>
105. Закон України «Про Державний бюджет України на 2006 рік» від 20.12.2005 р. № 3235-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.1011.9&nobreak=1>
106. Закон України «Про Державний бюджет України на 2007 рік» від 19.12.2006 р. № 489-V [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1131.102.8&nobreak=1>
107. Закон України «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» від 28.12.2007 р. № 107-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1146.4.11&nobreak=1>
108. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
109. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
110. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
111. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>

112. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
113. Звіт про виконання Державного бюджету України по доходах на 1 січня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
114. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2004 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
115. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2005 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
116. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
117. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>

118. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2008 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
119. Звіт про виконання Державного бюджету України по видатках у розрізів кодів економічної класифікації станом на 1 січня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>
120. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : [монографія] / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
121. Іванов Ю. Б. Податкова система : [підручник] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
122. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2003 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
123. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2004 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
124. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2005 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
125. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2006 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>

126. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2007 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
127. Середньомісячна заробітна плата за видами економічної діяльності у 2008 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>
128. Прожитковий мінімум за роками [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/sai/sprav_info/proj_minimum.htm
129. Крисоватий А., Податки і фіскальна політика : [навчальний посібник] / А. Крисоватий, А. Луцик. – Тернопіль, 2003. – 312 с.
130. Маршалок Т. Я. Механізм відшкодування ПДВ: проблеми та шляхи вирішення / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. Тез доп. II Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2005. – С. 130–132.
131. Кизыма А. Я. Регулирующие аспекты влияния налоговой политики на процессы потребления / А. Я. Кизыма, Т. Я. Маршалок // Научный информационный журнал «Бизнес информ». 2006. – № 9 (327). – С. 59–62.
132. Маршалок Т. Я. Проблематика податкового регулювання доходів громадян / Т. Я. Маршалок // Формування єдиного наукового простору Європи та завдання економічної науки : матеріали I міжнар. наук.-практ. конф., (24-26 жовтня) / відп. ред. С. І. Юрій. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 116 – 118
133. Годованець О.В. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави / О. В. Годованець, Т. Я. Маршалок // Економічний аналіз : збірник наукових праць

кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2008. – В. 3(19). С. 85–89.

134. Маршалок Т. Я. Прагматика застосування ВВП при дослідженні податкового навантаження / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VI міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2009. – С. 143–144.
135. Маршалок Т. Я. Региональные аспекты налоговой нагрузки / Т. Я. Маршалок // Актуальные проблемы налоговой политики : сб. статей Междунар. науч.-практ. конф. / отв. за вып. Ю. В. Леонтьева. Екатеринбург : УГТУ-УПИ, 2009. – С. 162–167. (ДРУГИЙ РОЗДІЛ)
136. Маршалок Т. Я. Регіональні особливості податкового навантаження в Україні / Т. Я. Маршалок // Світ фінансів. 2009. – Вип. 2(19). – С. 135–142.
137. Маршалок Т. Я. Макроекономічна парадигма розрахунку податкового навантаження / Т. Я. Маршалок // Економічний та соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації : зб. тез доп. VII міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених. Ч. 2. / відп. за вип. Г. Л. Монастирський. – Тернопіль : Екон. думка, 2010. – С. 142–144.
138. Маршалок Т. Я. Роль макроекономічних показників при визначенні податкового впливу на економіку / Т. Я. Маршалок // Управління розвитком. – 2010. № 4(80). – С. 23–26.
139. Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки : [монографія] / [А. І. Даниленко, О. І. Береславська, Є. О. Бесараб та ін.], за ред. А. І. Даниленка. – К. : Ін-т економіки НАНУ, 2003. – 415 с.

140. Данілов О. Д. Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов, Н. П. Флісак. – К. : Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
141. Державна фінансова політика та прогнозування доходів бюджету України / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К. : НДФІ, 2004. – 712 с.
142. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України : у 6 т. / [М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.] – К. : НДФІ, 2004. – Т. 3 : Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів. – 2004. – 308 с.
143. Пансков В. Г. Показатель налогового бремени : проблемы определения и роль в налоговой системе / В. Г. Пансков // Налоговая политики и практика. – 2004. – № 9. – С. 9–13.
144. Романовский М. В. Налоги и налогообложение: [учебник для вузов] / М. В. Романовский, О. В. Врублевская. – СПб. : Питер, 2000. – 528 с.
145. Соколов М. М. Некоторые современные тенденции в политике налогообложения [научных доклад] / М. М. Соколов – М. : Институт экономики РАН, 2009. – 61 с.
146. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : [монографія] / [П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.] ; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
147. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки : [наукове видання] / Л. М. Шаблиста. – К. : Інститут економіки НАН України, 2000. – 218 с.
148. Игнатов А. В. О «справедливой» налоговой нагрузке и едином оборотном налоге / А. В. Игнатов // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 1 (37). – С. 38–43.

149. Ставки взносів в Пенсійний фонд і фонди соціального страхування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.balance.ua/sai/sprav_info/vznosy_pensionn_ru.htm
150. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / Підготовлено робочою групою Секретаріату Президента України у складі: В. Ланового, І. Акімової, М. Альперовича, Д. Боярчука, І. Голоднюк, В. Дубровського, М. Катеринчука, С. Кисельова, С. Ковалюка, К. Ляпіної, О. Пасхавера, М. Полудьоного, О. Рогозинського, А. Федоренка. – К., вересень, 2005. – 25 с. – Режим доступу : <http://www.ucipr.kiev.ua/modules.php?op=modload&name=News&file=article&sid=5283>
151. Концепція реформування податкової системи України [Електронний ресурс] / схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.1265.1&nobreak=1>
152. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>
153. Указ президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=746%2F99>
154. Наказ Державної Податкової Служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні» від 11.10.2005 р. № 441 [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.7130.4&nobreak=1>
155. Наказ Державної Податкової Служби України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку взаємодії між підрозділами органів державної податкової служби України при організації та проведенні перевірок платників податків» від 27.05.2008 № 355 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.8837.3&nobreak=1>
156. Наказ Державної Податкової Служби України «Про затвердження нової редакції Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення планових виїзних перевірок суб'єктів господарювання» від 28.03.2008 № 201 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0201225-08>
157. Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://www.ukrstat.gov.ua/>
158. Злобина Л. А. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта / Л. А. Злобина, М. М. Стажкова – М. : Академич. Проект, 2003. – 112 с.
159. Кадушин А. Насколько сильно налоговое бремя / А. Кадушин, Н. Михайлова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу :
<http://www.cfin.ru>
160. Кирова Е. А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйственные объекты / Е. А. Кирова // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 30.
161. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятия / М. И. Литвин // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 55 – 59.
162. Вікіпедія : вільна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BE%D0%B1%D1%96%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%96%D1%81%D1%82%D1%8C_%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B4%D1%83%D0%BA%D1%86%D1%96%D1%97

163. Іващук О. Т. Методи економетричного аналізу даних у системі STADIA. // О. Т. Іващук, О. П. Кулаїчев – Тернопіль, 2001. –151 с.
164. Пансков В. Г. Показатель налогового бремени : проблемы определения и роль в налоговой системе / В. Г. Пансков // Налоговая политики и практика. – 2004. – № 9. – С. 9–13.
165. Романовский М. В. Налоги и налогообложение. – 4-е изд. / М. В. Романовский, О. В. Врублевская - СПб.: Питер, 2003. – 576 с.
166. Словарь психологии [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.galactic.org.ua/clovo/p-c9.htm>
167. Бен-Баверк, О. фон Избранные труды о ценности, проценте и капитале / Ойген фон Беем-Баверк ; [предисл. Й. А. Шумпетер ; пер. с нем. Л. И. Форберта, А. Санина; пер. с англ. Н. В. Автономовой; пер. с лат. А. А. Россиуса]. – М. : Эксмо, 2009. – 912 с. – (Антология Экономической мысли).
168. Ядгаров Я. С. История экономических учений: Учебник для вузов. – 3-е изд. Я. С. Ядгаров. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 320 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://exsolver.narod.ru/Books/Econom/History2/index.html>
169. Маршалок Т. Я. Проблематика визначення податкового навантаження в Україні / Т. Я. Маршалок // Модернізація суспільного сектору економіки в умовах глобальних змін: зб. матер. допов. Міжнар. наук.-практ. конф. – Тернопіль. – 2009. – С. 223–225.
170. Маршалок Т. Я. Вектори оптимізації податкового навантаження в Україні / Т. Я. Маршалок // Вісник Тернопільського національного університету. – 2009. Вип. 3. – С. 42–49.

171. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
172. Паранчук С. В. Удосконалення інформаційної системи організування податкової діяльності на підприємстві / С. В. Паранчук, О. С. Червінська // Проблеми економіки та управління № 640. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка", 2009. – С. 367–373.
173. Бюджет Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності на 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.fse.gov.ua/fse/control/uk/publish/article?art_id=181374&cat_id=43542
174. Підсумки роботи Пенсійного фонду України у січні-грудні 2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pfu.gov.ua/pfu/control/uk/publish/article?art_id=162515&cat_id=94750
175. Облік страхувальників та надходження доходів за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.social.org.ua/view/1430>
176. Звіт про виконання бюджету Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrsocium.com/novini/susplstvo/2268-----2009-->



Тернопільський національний економічний університет
Ternopil National Economic University

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine
 Tel./Fax +380 (352) 47 50 51
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна
 Тел./факс +380 (352) 47 50 51
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

№ 126-24/2011

21 09 2010 р.

На № _____ від _____

ЗАТВЕРДЖЕНО

Проректор з науково-педагогічної
 роботи Тернопільського
 національного економічного
 університету, к.ф.-м.н, доцент
 М. І. Шинкарик



ДОВІДКА

**про впровадження результатів наукового дослідження
 аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
 Тернопільського національного економічного університету
 Маршалка Тараса Ярославовича
 у навчальний процес**

Результати науково-дослідної роботи аспіранта кафедри податків і фіскальної політики Маршалка Т. Я. за темою дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук «Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження» впроваджені кафедрою податків і фіскальної політики у навчальний процес при викладанні курсів «Основи оподаткування», «Податкова система», «Податки і фіскальна політика», «Податковий менеджмент», «Планування і прогнозування податкових надходжень».

Довідка видана для представлення у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Заступник завідувача кафедри податків
 і фіскальної політики, к.е.н.,
 доцент

О. М. Десятнюк



УКРАЇНА

Тернопільська обласна державна адміністрація
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ЕКОНОМІКИ

46021 м.Тернопіль, вул. Грушевського, 8, тел./факс (035-2) 52-33-83. e-mail:admin@economy.gov.te.ua

27.09.2010 № 011-862
 на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної
 роботи аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
 Маршалка Тараса Ярославовича
 «Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження»**

Результати дисертаційного дослідження Маршалка Т.Я. щодо вдосконалення відносин між суб'єктами економічних відносин в процесі оподаткування використовуються Головним управлінням економіки Тернопільської обласної державної адміністрації.

Зокрема, враховано пропозиції автора щодо оптимізації відносин між державою та платниками податків, шляхом удосконалення методики визначення податкового навантаження.

Заслуговують на увагу наукові розробки автора щодо:

- моніторингу перекладання податків між суб'єктами економічних відносин (виробниками та споживачами);
- підвищення ефективності бюджетної політики спрямованої на посилення ролі економічних видатків з бюджетів України.



**Начальник головного
 управління економіки
 Тернопільської обласної
 державної адміністрації**

В.В. Гецько

158000



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ У ВОЛИНСЬКІЙ ОБЛАСТІ

43010, м. Луцьк, Київський майдан, 4, тел. (0332) 77-71-01, факс: (0332) 77-71-75, 72-93-04

«29» 10 2010 р. № 5026/10/13-029

На № _____ 20__ р.

Спеціалізованій вченій раді Д

58.082.03

Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
аспіранта кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету
Маршалка Тараса Ярославовича
«Фіскально-регулююча парадигма податкового навантаження»**

Державна податкова адміністрація у Волинській області використовує у своїй практичній діяльності розроблену в дисертаційній роботі Маршалка Т. Я. методика визначення податкового коефіцієнта (податкомісткості). Методика передбачає визначення коефіцієнта на основі валової доданої вартості, створеної в країні замість валового внутрішнього продукту.

Крім цього, науково-практичні розробки автора щодо вдосконалення механізмів оцінки податкового навантаження на окремих платників податків враховані при формуванні пропозицій внесення змін до податкового законодавства України.

Голова Державної податкової
адміністрації у Волинській області



М. В. Гринюк