

Валігура В.А.
аспірант

Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІЗ ПОДАТКОВОЇ БАЗИ ТА ПІЛЬГОВОГО ОПОДАТКУВАННЯ ЗА ОСНОВНИМИ ПОДАТКАМИ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Як відомо, в Україні податки справляють недостатньо ефективно. Це підтверджується високим рівнем ухилення від сплати податків, наявністю податкового боргу, заборгованості щодо відшкодування ПДВ тощо. Достатньо зауважити, що коефіцієнт повернення громадянам податків у вигляді суспільних благ і трансфертних платежів у нашій країні дорівнює 0,26, натомість у Швеції цей показник близький до 0,86 [1].

Причини згаданих нег'ативних тенденцій пов'язані з вадами чинної податкової системи та недоліками справляння окремих податків. Однак оцінювати ефективність того чи іншого податку треба комплексно, у взаємозв'язку з іншими, оскільки податкоплатники сприймають сукупний вплив усіх платежів, що стосуються їх. Найважливіші податки в Україні як із фіскальної, так і регулюючої функцій – податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб. Сукупно вони становлять близько 80% доходів Зведеного бюджету України. Саме з цими податками й пов'язаний ряд проблем справляння – з боку податкової служби та сплати – з боку платників. У свою чергу, ефективність справляння податків залежить від вдало встановлених елементів, основними з яких на мікрорівні є об'єкт оподаткування, податкові ставки, платники та пільги. До визначальних характеристик ефективності функціонування окремих податків на макрорівні ми відносимо податкову базу ставки оподаткування та пільги. Це пов'язано з тим, що згаданим елементам притаманна велика регулююча здатність, та від них найбільшою мірою залежить фіскальна ефективність. Однак ставки окремих податків – це елементи, що є предметом дослідження переважно на мікрорівні, а макрорівень передбачає дослідження сукупної податкової ставки за всіма податковими надходженнями. Тому, в частині дослідження згаданих податків, доцільно проаналізувати податкову базу та пільги.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розв'язання проблем, пов'язаних зі справлянням згаданих податків у частині дослідження податкової бази та пільг, започатковано в працях багатьох вітчизняних науковців: Г. Білоцерківської,

Т. Єфименко, В. Корнуса, А. Крисоватого, І. Луніної, О. Лютого, К. Павлюк, Л. Райнової, А. Скрипника, А. Соколовської, В. Федосова, Н. Фролової, С. Юрія та інших.

Аналіз публікацій перелічених науковців дає змогу стверджувати, що найважливішими проблемами функціонування ПДВ є масове ухилення від сплати цього податку, великі суми його відшкодування, недиференційований підхід до ставок податку тощо. Оподаткування прибутку підприємств характерне меншою проблемністю, проте окремі недоліки притаманні механізму формування валових витрат, амортизаційній та обліковій політикам. Найважливіші недоліки справляння податку з доходів фізичних осіб – тінізація доходів населення, пропорційна ставка, недосконалий механізм справляння цього податку, пов'язаний із неврахуванням сукупного доходу сім'ї тощо. Важливою проблемою більшість науковців виділили безсистемне та неефективне надання податкових пільг, особливо щодо ПДВ.

Постановка завдання. Вагомі здобутки перелічених учених окреслюють загальні напрямки реформування досліджуваних податків. Разом із цим, системний підхід щодо вдосконалення податкової системи держави, який ми підтримуємо, спонукає простежити окремі взаємозалежності в їх справлянні на основі дослідження податкової бази та пільгового оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ефективність функціонування того чи іншого податку залежить від уміло встановлених основних його елементів: податкових ставок, об'єкта оподаткування, пільг та платників податків. Взаємозв'язок між згаданими елементами одного податку встановити набагато простіше. Найлегше його простежити на основі фіскальної функції податків. Так, від переліку платників податків, об'єктів оподаткування, сукупності податкових пільг залежить величина бази оподаткування, а відтак – податкових надходжень. Якщо перелічені елементи безпосереднього взаємозв'язку між собою не мають, то між ставкою і ними як сукупно, так і окремо є тісна залежність. Зокрема від величини кожного з них і ставки залежить обсяг податкових надходжень. Для того, щоб зберегти сталу суму податкових надходжень щодо окремого податку, знизивши податкову ставку, необхідно зменшити обсяг податкових пільг розширити перелік об'єктів або платників. І навпаки, при збільшенні кола платників та об'єктів і зменшенні обсягу податкових пільг можна знизити податкову ставку. Звичайно, описані алгоритми не враховують регулюючого впливу при зміні окремих елементів, однак, абстрагуючись від цього, діють саме так.

Набагато складніше встановити взаємозв'язок між елементами окремих податків. Для цього перейдемо до аналізу їх справляння на макрорівні. Розглядаючи оподаткування на макрорівні, зауважимо, що один із визначальних елементів даного процесу – податкова база. У широкому розумінні податковою базою на макрорівні є обсяг валового внутрішнього продукту. Обчислити даний показник можна трьома рівноцінними методами:

- за доданою вартістю (виробничий метод);
- за витратами (метод кінцевого використання);
- за доходами (розподільчий метод).

Найприйнятніший для нас – третій метод, оскільки згідно з ним структурними елементами формування ВВП є величини, що становлять базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ. Так, відповідно до розподільчого методу:

$$\text{ВВП} = V + R + \% + P + A + N, \quad (1)$$

де: V – оплата праці найманих працівників; R – доходи, що отримують власники землі будинків і споруд; $\%$ – доходи власників грошового капіталу; P – прибуток корпорацій і доходи на власність некорпоративного підприємницького сектору; A – амортизаційні відрахування; N – непрямі податки на бізнес.

Отже, відповідно до формули 1, за базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, абстрагуючись від інших доходів населення, приймаємо величину V , базою оподаткування податку на прибуток підприємств є складова P . Базою оподаткування ПДВ є додана вартість, створена за певний період часу. Зважаючи на це, ПДВ також можна визначити кількома методами. На практиці найчастіше

використовують непрямий віднімальний метод, що передбачає різницю між добутком виручки й ставки та добутком затрат і ставки. Однак у теорії є прямиий додавальний метод, що дає змогу виокремити базу оподаткування ПДВ – додану вартість. За цим методом ПДВ обчислюють як добуток ставки та суми прибутку і зарплати. Отже, ми доходимо до висновку, що базою оподаткування аналізованих податків є заробітна плата та прибуток. Окрім цього, щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств, то ці величини окремо служать базами оподаткування, а щодо ПДВ – сукупно, як величина доданої вартості (рис. 1).

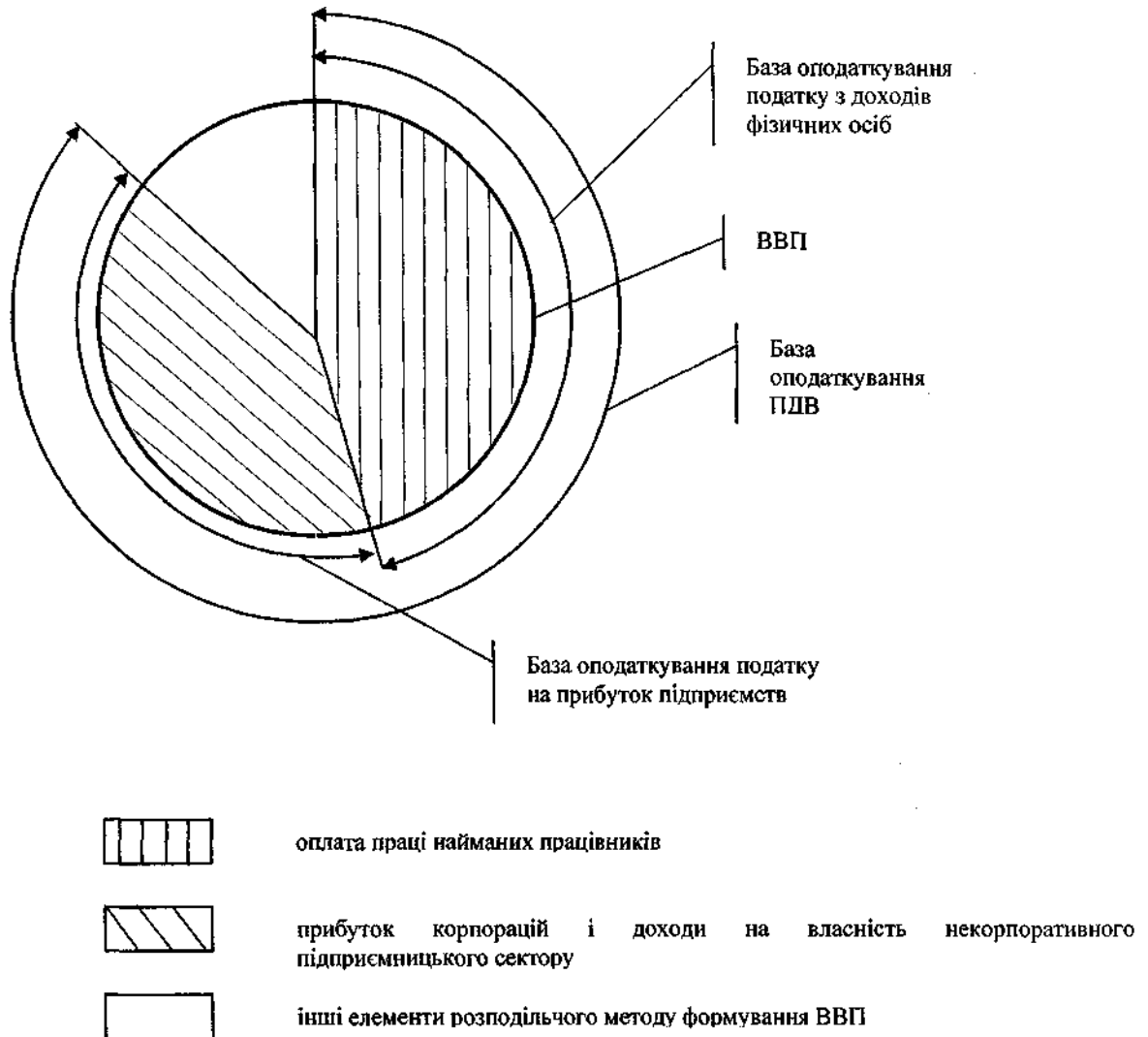


Рис. 1. Співвідношення баз оподаткування податку з доходів фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та ПДВ у структурі ВВП згідно з розподільчим методом

У даному випадку твердження про наявність подвійного оподаткування – недоречне. Це пояснюємо тим, що об'єкти оподаткування аналізованих податків різні, хоча за вартісною величиною база оподаткування ПДВ дорівнює сумі баз податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств. А також ці податки виконують різні економічні функції, зокрема ПДВ оподатковують споживання, а іншими двома податками – доходи та прибутки.

Обсяг ВВП у 2008 р. становив 949 864 млн. грн., натомість сума двох його складових – валового прибутку та оплати праці у цьому ж році становила 831 521 млн. грн., або 87,5% ВВП. Відтак, це ще раз доводить, що обрані для аналізу бази

оподаткування та податки є визначальними у функціонуванні податкової системи України.

Однак, зважаючи на наявність податкових пільг, визначення об'єктів оподаткування і платників податків податкова база значно звужується. Знаючи податкові надходження кожного податку та його ставку, можна визначити вартісну величину бази оподаткування окремого податку, а відтак і коефіцієнт її використання.

Надходження податку на прибуток підприємств у 2004 р. становили 16 161,7 млн. грн. Зважаючи на те, що базова ставка податку на прибуток дорівнювала 25%, сума податкових надходжень складала 25% від реальної бази оподаткування, тобто остання була 64 646,8 млн. грн. Якщо валовий прибуток у 2004 р. становив 152 500 млн. грн., то його частка, яка служила базою оподаткування дорівнювала 42%, тобто коефіцієнт використання податкової бази – 0,42. Здійснивши аналогічні розрахунки за іншими податками отримуємо динаміку коефіцієнтів використання податкової бази податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та ПДВ (табл. 1).

Таблиця 1

Коефіцієнти використання податкової бази за основними податками в Україні у 2004 – 2008 рр.*

Роки	Податок на прибуток підприємств	Податок з доходів фізичних осіб	ПДВ
2004	0,42	0,64	0,27
2005	0,56	0,61	0,44
2006	0,52	0,65	0,53
2007	0,51	0,65	0,48
2008	0,52	0,66	0,55

* Склад автор за даними Державного комітету статистики України.

Згідно з даними табл. 1 найбільший коефіцієнт використання податкової бази протягом аналізованого періоду спостерігався щодо податку з доходів фізичних осіб. Неповне використання податкової бази щодо цього податку пояснюється механізмом його нарахування, який передбачає наявність податкової соціальної пільги, податкового кредиту, зменшення об'єкта оподаткування на суму внесків до фондів соціального страхування тощо. Низька частка реальної бази оподаткування щодо загальної величини прибутку як об'єкта оподаткування пояснюється, насамперед, наявністю податкових пільг, невіднесенням підприємств, які отримують прибуток до платників податку на прибуток у результаті їх функціонування на спрощених системах оподаткування тощо. Низький коефіцієнт використання податкової бази по ПДВ пов'язаний зі звуженням кола платників і значним обсягом податкових пільг.

Розглядаючи дані коефіцієнти у динаміці, зауважимо, що спостерігається тенденція до їх зростання. Зокрема, коефіцієнт використання податкової бази щодо податку на прибуток підприємств збільшився від 0,42 у 2004 р. до 0,52 у 2008 р. По податку з доходів фізичних осіб даний коефіцієнт за аналогічний період збільшився на 0,02, а по ПДВ – на 0,28.

Звичайно, ми не заперечуємо, що в наших розрахунках можна засумніватися, взявши до уваги те, що базою оподаткування податку з доходів фізичних осіб є не лише заробітна плата, застосовують інші ставки цього податку та податку на прибуток підприємств тощо. Однак, узявши до уваги те, що більше 60% оподатковуваних доходів населення становить заробітна плата, а знижені податкові ставки і виключення окремих осіб із числа податкоплатників та об'єктів зі складу бази оподаткування розглядають як пільги, можна стверджувати, що наші розрахунки не є абсолютно нереалістичними. Більше того, ми вважаємо, що представлені розрахунки – особливо цінні з точки зору оцінки обсягу надання податкових пільг та потенціалу використання податкової бази щодо окремих податків.

Таким чином, ми доходимо висновку, що найнижчий рівень використання податкової бази у динаміці і найбільший обсяг пільг в Україні спостерігався щодо ПДВ, однак у 2008 р. аналізований коефіцієнт зріс до рівня 0,55, що свідчить про підвищення

ефективності справляння ПДВ. Такі позитивні зміни пояснюємо законодавчим обмеженням податкових пільг та зниженням ухилення від сплати цього податку. Щодо податку з доходів фізичних осіб коефіцієнт використання податкової бази найвищий. Порівнюючи рівень використання бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств сукупно і ПДВ, зауважимо, що за рівного співвідношення баз оподаткування рівень використання податкової бази прибуткового оподаткування у 2008 р. сягнув 0,59, а ПДВ – 0,55. Це свідчить, що доходи в Україні оподатковували ефективніше у результаті меншої кількості пільг, аніж споживання.

Для підтвердження сформульованого висновку проаналізуємо обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування. Державна податкова адміністрація України не веде статистики стосовно обсягу надання пільг по податку з доходів фізичних осіб унаслідок великого їх розпорощення за платниками податків, тому вартісне їх значення визначити практично неможливо. Однак про їх величину можна стверджувати, відповідно до використання податкової бази цього податку, а приблизне значення податкових пільг можна визначити емпіричним шляхом множення податкової бази, яка, згідно з нашими розрахунками, не підлягає оподаткуванню на ставку податку. Втрати бюджету внаслідок надання податкових пільг щодо податку на прибуток підприємств та ПДВ проаналізуємо за даними табл. 2.

Таблиця 2

Обсяг втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування щодо податку на прибуток підприємств та ПДВ за станом на 1 жовтня 2002–2008 рр.

Податок	Роки	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування, тис. грн.		
				всього	до держбюджету	до місцевих бюджетів
Податок на прибуток підприємств	2002	-	51 092	3 760 797,0	3 153 752,0	37 606 163,0
	2003	-	30 631	2 537 046,0	2 348 750,0	188 296,0
	2004	1 085	1 123	653 059,3	635 933,6	17 125,7
	2005	1 073	1 089	246 855,8	225 393,7	21 462,1
	2006	1 228	1 246	488 856,1	478 871,7	9 984,3
	2007	1 178	1 204	854 120,6	852 580,2	1 540,3
	2008	1 260	1 286	1 115 176,1	1 114 591,9	584,1
ПДВ	2002	-	74 727	32 474 650,0	32 474 650,0	0,0
	2003	-	72 589	41 414 094,0	41 414 094,0	0,0
	2004	32 385	42 747	7 471 004,1	7 471 004,1	0,0
	2005	34 106	43 793	8 178 572,2	8 178 572,2	0,0
	2006	33 036	41 621	8 686 378,0	8 686 378,0	0,0
	2007	30 984	38 897	11 084 828,7	11 084 828,7	0,0
	2008	29 274	36 605	14 965 125,5	14 965 125,5	0,0

Джерело: склав автор за: [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8].

Як свідчать дані табл. 2, кількість отриманих пільг у 2002, 2003 рр. щодо податку на прибуток становили 51 092 та 30 631, а щодо ПДВ – 74 727 та 72 589 одиниць відповідно. Сума втрат бюджету в цих самих роках щодо податку на прибуток становила 3,8 та 2,5 млрд. грн. відповідно, а щодо ПДВ – 32,5 та 41,4 млрд. грн. Від 2004 р. ситуація з пільговим оподаткуванням докорінно змінилася. Кількість отриманих пільг щодо податку на прибуток підприємств у 2004 р. зменшилася до 1 123 одиниць, щодо ПДВ – до 42 747 одиниць, а втрати бюджету – до 0,7 млрд. грн. та 7,5 млрд. грн. Це стало наслідком змін у справлянні податку на прибуток підприємств та ПДВ. Зокрема, з прийняттям Закону України «Про Державний бюджет України на 2004 рік» № 1344–IV від 27.11.2003 р. було внесено ряд змін до Законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про ПДВ». Так, згідно з пунктами 50, 51 статті 80 Закону про Держбюджет на 2004 рік скасовано ряд безпосередніх пільг щодо справляння податку на прибуток, обмежено склад валових витрат та збільшено валові доходи. Відповідно до пункту 49 статті 80 аналогічного закону обмежено перелік операцій, що звільнено від оподаткування. Найважливішими серед них є операції з

продажу і доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації; продажу книг вітчизняного виробництва; продажу лікарських засобів; передачі земельних ділянок тощо. Крім цього, згаданою нормою закону було скасовано ряд галузевих пільг щодо ввезення автомобілів та суднобудування. Також причина зменшення обсягу наданих пільг, відображених в офіційній статистиці ДПС України, починаючи з 2004 р., пов'язана зі зміною методики відображення податкових пільг. Остання змінилася на підставі спільного Наказу ДПА України та Держкомстату України від 23.07.2004 р. № 419/453 та розпорядження ДПА України від 27.09.2004 р. № 281р.

У 2005 р. при зменшенні кількості отриманих пільг щодо податку на прибуток на 34 одиниці обсяг втрат бюджету зменшився на 406,2 млн. грн. Проте вже у 2006 р. збільшилась як кількість отриманих пільг щодо даного податку на 157 одиниць, так і вартісна їх величина – на 242 млн. грн. Щодо ПДВ у 2005 та 2006 рр. спостерігалася тенденція до збільшення обсягу наданих пільг на 707,6 млн. грн. та на 507,8 млн. грн. Це відбулося на фоні зменшення у 2006 р. кількості отриманих пільг на 2 172 одиниці. У 2007 р. кількість пільговиків та отриманих пільг щодо податку на прибуток знизилася на незначну величину, натомість сума втрат бюджету внаслідок пільгового оподаткування зросла майже вдвічі, порівняно з минулим роком. Щодо ПДВ у 2007 р. кількість як пільговиків, так і наданих пільг також зменшилась, а обсяг втрат бюджету зріс на 2 398 450,7 тис. грн. У 2008 р. по податку на прибуток підприємств збільшилась як кількість отриманих пільг, пільговиків так і втрати бюджету, останні – на 261 млн. грн. Щодо ПДВ, то у 2008 р. при зменшенні кількості пільговиків та пільг обсяг втрат бюджету збільшився на 3 880 млн. грн. Усі проаналізовані тенденції відбувалися на фоні перевищення кількості отриманих пільг над кількістю пільговиків. Це свідчить про те, що окремі суб'єкти господарювання користувалися податковими пільгами з кількох підстав.

Розглядаючи структуру наданих пільг, зауважимо: щодо ПДВ у 2006 р. було надано 93% від їх загальної кількості, а у 2007 та 2008 рр. – 91%. Сукупно з податком на прибуток підприємств цей показник у 2006 та 2007 рр. становив 98%, а у 2008 р. – 97% [6, с. 18; 7, с. 18; 8, с. 21]. Надзвичайно великою питомою вагою податкових пільг із ПДВ у їх загальній структурі пояснюється низький рівень використання податкової бази даного податку.

Необхідно зауважити, що єдиної методики визначення вартісного обсягу податкових пільг – нема. Зокрема, при визначенні пільг щодо ПДВ державна податкова служба використовує методику, згідно з якою до пільг відносять операції, що не є об'єктом оподаткування, операції, звільнені від оподаткування, та операції, що оподатковують за нульовою ставкою. Державна митна служба та Міністерство фінансів України нульову ставку не вважають пільгою, тому, за даними згаданих відомств, обсяги пільг щодо ПДВ значно нижчі. На нашу думку, нульову ставку не потрібно розглядати, як пільгу, оскільки в основі принципу країни призначення щодо ПДВ, який застосовують в Україні, передбачено відсутність внутрішнього ПДВ у ціні товарів, що експортують. Просте ж звільнення операції від сплати цього податку не забезпечує вирахування сплаченого ПДВ у ціні товарів та послуг.

Наявність великої кількості пільг щодо ПДВ створює дисбаланс у сфері оподаткування внаслідок підвищення конкурентоспроможності продукції пільгованих підприємств і, відповідно, перекладання податкового тягаря на інші підприємства. Згаданий ефект особливо посилюється у випадку одночасного отримання пільг щодо ПДВ та податку на прибуток, що часто спостерігається у СЕЗ. Зважаючи на те, що база оподаткування ПДВ – набагато більша, ніж податку на прибуток, цілком логічно, що й обсяг пільг, наданих щодо ПДВ, має бути більшим. Однак їх співвідношення на рівні 91% та 7% у загальній структурі в 2007 р. та 91% і 6% у 2008 р. свідчить про явний дисбаланс цієї ланки оподаткування. Натомість здійснений нами аналіз використання бази оподаткування щодо податку з доходів фізичних осіб у контексті податкових пільг дає підстави стверджувати про можливість їх збільшення.

Найважливіша пільга щодо податку з доходів фізичних осіб – звільнення від оподаткування певної мінімальної частини доходу для всіх громадян. До 2004 р. цей

дохід називали неоподатковуваним мінімумом, а з прийняттям Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» – податковою соціальною пільгою. До 2004 р. адекватної методики визначення та «прив'язки» цього показника до соціальних параметрів не було. Із введенням у 2004 р. податкової соціальної пільги її розмір залежить від мінімальної заробітної плати. Від 2004 р. було передбачено поетапне зростання податкової соціальної пільги від 30% мінімальної заробітної плати до 100% – у 2007 р. Однак із внесенням змін до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» її розмір залишився на рівні 50% мінімальної зарплати. У табл. 3 наведено співвідношення неоподаткованого мінімуму, мінімальної зарплати та прожиткового мінімуму від 1992 р. Згідно з даними табл. 3, до 1998 р. неоподатковуваний мінімум перевищував мінімальну заробітну плату, а у наступних роках спостерігалася зворотна тенденція. Тобто, нині оподатковують майже половину (за мінусом утримань до фондів соціального страхування) мінімальної заробітної плати. Цю ситуацію можна було б вважати прийнятною, якщо б мінімальна зарплата перевищувала прожитковий мінімум настільки, щоби його величина не оподатковувалась. Але за весь час функціонування власної податкової системи в Україні як мінімальна зарплата, так і неоподатковуваний мінімум нижчі, ніж прожитковий мінімум. Саме тому в нашій країні доцільно здійснити «прив'язку» неоподаткованого мінімуму до межі малозабезпеченості, тобто прожиткового мінімуму. На нашу думку, ту законодавчо закріплену частку доходу громадянина, яка необхідна для забезпечення його мінімальних прожиткових потреб не слід оподатковувати.

Таблиця 3

Співвідношення неоподаткованого мінімуму доходів громадян, мінімальної заробітної плати та межі малозабезпеченості в Україні у 1992 – 2009 рр.

Рік	Неоподатковуваний мінімум (податкова соціальна пільга)* крб. (грн.)	Мінімальна зарплата* крб. (грн.)	Вартість межі малозабезпеченості (прожитковий мінімум) для працездатного населення** крб. (грн.)
1992	2 300	967	-
1993	120 000	13 642	359 000
1994	780 000	60 000	2 258 700
1995	1 700 000	60 000	6 809 500
1996	17	15	95
1997	17	15	76,10
1998	17	55	84,99
1999	17	74	128,17
2000	17	118	151,54***
2001	17	118	331,05
2002	17	165	365
2003	17	185	365
2004	61,50	237	386,73
2005	131,00	332	453
2006	175,00	400	483
2007	200,00	460	525
2008	257,50	605	633
2009	302,5	605	669

*Дані на кінець року.

**Річні дані в середніх цінах грудня; місячні – у середніх цінах останнього місяця періоду; з 1997 р. – з урахуванням житлових субсидій. До 1996 р. дані в карбованцях, з 1996 р. в гривнях.

***Дані за період: січень–жовтень 2000 р.

Джерело: склав автор за: [9, 220; 10].

Підняття неоподаткованого мінімуму до межі малозабезпеченості надасть податковій системі соціальної спрямованості. З іншого боку, така зміна негативно позначиться на фіскальній ефективності справляння податку з доходів фізичних осіб. Проаналізуємо можливі втрати бюджету внаслідок згаданого підвищення податкової

соціальної пільги. Для цього скористаємося даними розподілу кількості штатних працівників за розмірами нарахованої їм заробітної плати (табл. 4).

Таблиця 4
Ранжирування працівників за розмірами нарахованої заробітної плати в Україні у грудні 2007 р.

Межі нарахованої зарплати	До 460,00 грн.	Від 460,01 до 500,00 грн.	Від 500,01 до 568,00 грн.	Від 568,01 до 700,00 грн.	Від 700,01 до 800,00 грн.	Від 800,01 до 1000,00 грн.	Від 1000,01 до 1250,00 грн.	Від 1250,01 до 1500,00 грн.	Від 1500,01 до 2000,00 грн.	Від 2000,01 до 5000,00 грн.	Понад 5000,00 грн.
% працівників	5,5	4,8	5,2	9,4	7,0	10,9	11,3	10,0	13,5	19,5	2,9

Джерело: склав автор за: [11].

Для розрахунку використаємо параметри, які застосовували для нарахування податку з доходів фізичних осіб у 2009 р. (табл. 3). Межа застосування податкової соціальної пільги у 2009 р. становила 940 грн. (прожитковий мінімум за станом на 1.01.2009 р. помножений на коефіцієнт 1,4 та округлений до найближчих десяти знаків). Використавши формулу середньої арифметичної зваженої, розрахуємо суму податку для діючої податкової соціальної пільги та пільги на рівні прожиткового мінімуму, взявши з кожного інтервалу одну середню заробітну плату.

$$P = \frac{x_1 f_1 + x_2 f_2 + \dots + x_m f_m}{f_1 + f_2 + \dots + f_m}, \quad (2)$$

де: P – сума податку; x_m – сума податку, розрахована на кожному інтервалі доходу; f_m – відсоток громадян, які отримують відповідний розмір доходу.

При застосуванні діючої податкової соціальної пільги її враховували на інтервалах від 460 грн. до 1000 грн. У випадку застосування податкової соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму її враховували до аналогічних розмірів доходів на інтервалах від 700 грн. до 1000 грн. Оскільки нас цікавить, на скільки відсотків зміниться сума нарахованого податку утримання до фондів соціального страхування не враховували. Здійснивши відповідні розрахунки, ми отримали, що за діючої податкової соціальної пільги сума нарахованого податку становитиме 16 897,6 грн., а застосовуючи пропонувану нами – 15 013,5 грн. Тобто, при застосуванні податкової соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму сума надходжень податку з доходів фізичних осіб у нашому гіпотетичному прикладі зменшиться на 11%. Однак даний результат не можна поширювати на загальнодержавний обсяг надходжень аналізованого податку. Це пов'язано з тим, що базу оподаткування податку з доходів фізичних осіб, окрім заробітної плати, становлять й інші доходи громадян, щодо яких сума надходжень податку при підвищенні податкової соціальної пільги не зменшиться. На жаль, ДПС України не веде статистики щодо надходжень податку за різними об'єктами оподаткування. Тому частку податку з доходів фізичних осіб, що надходить безпосередньо зі зарплати, можна визначити згідно з податковою базою, тобто відповідно до структури доходів громадян. Згідно з даними Державного комітету статистики України, доходи громадян, що підлягали оподаткуванню у 2007 р. становили 533 681 млн. грн., у т. ч. заробітна плата – 371 053 млн. грн. тобто 69,5%. Повертаючись до нашого гіпотетичного розрахунку, зазначимо, що 16 897,6 грн. становитимуть лише 69,5%, а загальні надходження – 24 313,1 грн., в яких частка

податку базою оподаткування котрого є доходи, відмінні від зарплати становить 7 415,5 грн. При підвищенні податкової соціальної пільги до рівня прожиткового мінімуму дана сума податку не зміниться, а загальна становитиме 22 429,1 грн. (15 013,5+7 415,5). Отже, з урахуванням всієї бази оподаткування сума податку з доходів фізичних осіб зменшиться на 7,7%.

Зниження надходжень податку на зазначений відсоток нег'ативно позначиться на доходах місцевих бюджетів, однак при введенні податку на нерухоме майно, що має стати джерелом поповнення доходів місцевих бюджетів, здійснити дані зміни, на нашу думку, цілком прийнятно.

Висновки з даного дослідження. Отже, у процесі дослідження податкової бази та пільгового оподаткування за основними податками ми дійшли до наступних висновків:

Сума баз оподаткування податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб становить близько 87% ВВП. Натомість аналогічна величина ВВП є окремо базою оподаткування ПДВ.

У зв'язку з наявністю податкових пільг, ухиленням від оподаткування та уникненням його не всю величину податкової бази реально оподатковують. Так, у 2008 р. коефіцієнти використання податкової бази податку на прибуток підприємств, податку з доходів фізичних осіб та ПДВ становили відповідно 0,52, 0,66 і 0,55.

Як показав аналіз, прибуткове оподаткування в Україні здійснюють ефективніше, ніж оподаткування споживання, внаслідок ширшого використання податкової бази.

Вагома причина втрат бюджету – надання податкових пільг щодо основних податків. Зокрема, більше 90% податкових пільг надають щодо ПДВ.

Економічно та соціально важливо підняти податкову соціальну пільгу до рівня прожиткового мінімуму, задля звільнення від оподаткування доходу, необхідного для задоволення мінімальних прожиткових потреб. Згідно з нашими розрахунками, фіскальна ефективність податку з доходів фізичних осіб знизиться на 7,7%. Втрати бюджету пропонуємо компенсувати введенням податку на нерухоме майно.

Література

1. Іванов Ю. Б. Податкова система. Підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
2. Діяльність податкової служби України за 2002 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2003. – 158 с.
3. Діяльність податкової служби України за 2003 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2004. – 105 с.
4. Діяльність податкової служби України за 2004 рік : [статистичний збірник / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2005. – 92 с.
5. Діяльність податкової служби України за 2005 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2006. – 126 с.
6. Діяльність податкової служби України за 2006 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2007. – 132 с.
7. Діяльність податкової служби України за 2007 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2008. – 86 с.
8. Діяльність державної податкової служби України за 2008 рік : [статистичний бюлетень / відп. за вип. В. І. Ніколайченко]. – К. : ДПА України, 2009. – 78 с.
9. Соколовська А. М. Податкова система держави / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
10. Показники економічного та соціального розвитку України [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://www.balance.ua/sai/sprav_info/proj_minimum.htm.
11. Праця України 2007 : [статистичний збірник : № 09/4-18/ 249 від 21.07.2008 р. / відп. за вип. Н. В. Григорович]. – К. : Держкомстат України, 2008. – 400 с.