

УДК 336.225.5

О.В. Покатаєва

доктор економічних наук, доцент  
Класичний приватний університет

## ДОЦІЛЬНІСТЬ УПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРЕСИВНОЇ ШКАЛИ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ

У статті досліджено становлення податкового законодавства в частині справляння податку на доходи фізичних осіб. Розглянуто наукові погляди щодо доцільності застосування прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб. Здійснено аналіз фактичних податкових надходжень до Зведеного бюджету України із цього податку та досліджено реальні обсяги надходжень з урахуванням індексу інфляції. Обґрунтовано доцільність внесення змін до податкового законодавства в частині зміни підходів до встановлення ставки податку.

**Ключові слова:** прогресивна шкала оподаткування, податок на доходи фізичних осіб, податкові надходження, ставка податку, платники податку.

### I. Вступ

В умовах переходу до ринкової економіки важливим завданням економічної політики держави є створення й забезпечення функціонування в країні ефективної податкової системи, що може бути здійснено проведенням збалансованої бюджетної політики на основі її приведення у відповідність із пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, забезпеченням достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. З огляду на це, важливим є реформування та подальше вдосконалення механізму оподаткування доходів фізичних осіб, а також пошук шляхів зростання фіскального й регулятивного потенціалу особистого прибуткового оподаткування. Основною метою введення податку на доходи фізичних осіб, який на сьогодні є вагомим важелем регулювання розподілу між державою та платниками фінансових ресурсів, є забезпечення надходжень та створення рівнонапруженого податкового тиску на основі прямого визначення доходів платника податків.

Вагомий внесок у дослідження проблем оподаткування доходів фізичних осіб зробили такі вчені-економісти, як: В. Андрущенко, В. Буряковський, Л. Демиденко, Ю. Іванов, С. Каламбет, Л. Карпов, В. Карпова, А. Крисоватий, О. Кухарева, І. Лютий, М. Романюк, А. Соколовська та ін. Проблеми визначення ролі й місця в податковій системі податку на доходи фізичних осіб, а також особливостей його справляння досліджували фахівці в галузі фінансового та податкового права: А. Бризгалін, О. Головашевич, О. Горбунова, М. Карасьова, Ю. Костенко, М. Кучерявенко, М. Піскотін, Н. Хімичева, Д. Чернік.

Разом з тим, реформування економіки України в напрямі її соціальної орієнтації потребує вирішення комплексу завдань, що передбачають зниження податкового тиску на платників податку, запобігання ухиленню від оподаткування та зниження рівня тіньового сектору економіки, чого можна досягти розробкою та подальшим запровадженням конкретних пропозицій щодо забезпечення оподаткування з дотриманням найбільш оптимальних податкових ставок, здатних забезпечити зростання надходжень від цього податку до Зведеного бюджету України.

### II. Постановка завдання

Мета статті – дослідити доцільність запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб.

### III. Результати

Питання застосування виду ставки з податку на доходи фізичних осіб у контексті українського податкового законодавства на сьогодні є найбільш актуальним. Так, ще у липні 1991 р. Декретом Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства” було встановлено оподаткування цим податком доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою оподаткування. Максимальна ставка податку за час дії цього декрету становила 90% для оподаткування сум винагород, що виплачуються спадкоємцям авторів повторно (ст. 17 [1]). Але цей закон створював занадто високе податкове навантаження на категорії громадян, які не мають права на отримання пільг, тому виникла необхідність здійснення кардинальних змін у підходах до прибуткового оподаткування, і пізніше, 26.12.1992 р., було прийнято Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” [2], який так і залишив прогресивну шкалу оподаткування, зменшивши максимальну ставку податку до 40%.

Із прийняттям 22.05.2003 р. Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" підходи до оподаткування було суттєво змінено саме в частині скасування прогресивної та запровадження пропорційної шкали оподаткування зі значним зниженням ставки податку до 13%, незалежно від розміру та місця отримання доходу [3]. До набуття чинності Податковим кодексом України оподаткування доходів фізичних осіб продовжувало здійснюватися за пропорційною шкалою оподаткування (за ставкою 15%), що викликало незадоволення з боку окремих політиків та дискусії в наукових колах.

Так, на думку народного депутата України П. Симоненка, фіксована ставка податку на доходи фізичних осіб не враховує знач-

ного розриву в рівнях оплати праці громадян, який у деяких випадках сягає більше ніж 100 разів. З метою подолання соціальної несправедливості при оподаткуванні платників цього податку та покращення в умовах глобальної фінансової кризи життєвого рівня громадян, місячний оподатковуваний дохід яких не перевищує чотирих розмірів мінімальної заробітної плати, ним розроблено Проект Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (щодо ставки податку)" [4], у якому запропоновано прогресивні ставки податку з доходів фізичних осіб за нижченаведеними критеріями (табл. 1).

Таблиця 1

**Ставки податку з доходів фізичних осіб**

Критерії	Ставка податку, %
Для платника податку, загальний місячний оподатковуваний дохід якого менше або дорівнює 2 розмірам мінімальної заробітної плати, встановленої законом	5% від об'єкта оподаткування
Від 2 до 4 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом	10% від об'єкта оподаткування
Від 4 до 7 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом	15% від об'єкта оподаткування
Від 7 до 14 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом	17% від об'єкта оподаткування
Від 14 до 17 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом	20% від об'єкта оподаткування
Від 17 до 34 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом	25% від об'єкта оподаткування
Понад 34 розміри мінімальної заробітної плати, встановленої законом	30% від об'єкта оподаткування

Але проект закону було відхилено висновком головного науково-експертного управління через можливе збільшення рівня тінізації національної економіки та, як наслідок, зменшення надходжень до соціальних фондів, зокрема Пенсійного фонду, за рахунок підвищення ставки податку з доходів фізичних осіб до 30%. Крім того, запровадження прогресивної шкали оподаткування могло б суттєво ускладнити процедуру адміністрування податку та збільшити видатки на утримання додаткової кількості працівників державної податкової інспекції. Були деякі зауваження і стосовно самої шкали ставок податку та порядку його справляння [5]. Дійсно, проект закону потребує певних корективів, оскільки логічніше було б установити оподаткування за більшою ставкою лише різниці, котра виникає за рахунок збільшення заробітної плати з подальшим переходом до іншої шкали оподаткування.

Проблема реформування оподаткування фізичних осіб турбує і науковців, у результаті чого було надано ряд пропозицій. Так, В. Письменним було розроблено підхід за принципом оподаткування з використанням прогресивної шкали в розрізі адміністративно-територіальних одиниць та встановлення базової ставки у розмірі 10% для осіб, обсяг доходів яких не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на початок року. Максимальна запропонована ним ставка податку з доходів фізичних осіб становила 25%, і застосовувати її передбачалось із заробітної плати понад

3001 гривню у м. Києві, понад 2001 грн – у Донецькій, Дніпропетровській, Київській та Запорізьких областях, понад 1601 грн – у Луганській, Харківській, Полтавській, Одеській, Миколаївській областях, м. Севастополі та Автономній Республіці Крим, понад 1501 грн – у Львівській, Івано-Франківській та Рівненській областях, понад 1401 грн – у Сумській, Черкаській, Закарпатській, Хмельницькій, Кіровоградській, Вінницькій, Житомирській та Чернівецькій областях. В інших областях – при сумі доходів від 1301 грн [6].

Вважаємо такий підхід взагалі не придатним для впровадження. Перш за все, не зрозуміло, що взято автором за основу при розробці прогресивної шкали оподаткування саме в такому вигляді. На перший погляд, розподіл за адміністративно-територіальними одиницями та їх групування відбувалося за принципом зростання наявного доходу населення. Дійсно, наявний дохід населення в розрахунку на одну особу у м. Києві є найвищим і у 2009 р. становив 27792,3 грн, а у Волинській, Чернігівській та Тернопільській областях – є найнижчим, де становив, відповідно, 11130,8, 11606,3, 10733,2 грн [7]. Можливо, автор хотів довести, що в цих областях ніколи не покращиться економічна ситуація та не відбудеться збільшення доходів населення, а їх заробітна плата не досягне розміру інших областей країни, за рахунок чого податкове навантаження буде однаковим. Але пропозиції В. Письменного якраз і перекладають пода-

тковий тиск із більш заможних громадян на соціально незахищені верстви населення.

Розробка прогресивної шкали оподаткування повинна базуватись на інших принципах. По-перше, ми погоджуємось із пропозицією С. Юрій стосовно врахування при оподаткуванні доходів кількості непрацездатних членів сім'ї (дітей, інвалідів, інших утриманців) і, відповідно, зменшення суми податкового зобов'язання [8]. Вважаємо за доцільне скористатися досвідом Японії, де дуже поширеною є система податкових відрахувань із прибуткового податку залежно від категорії платників податку з урахуванням їх сімейного стану, віку, наявності утриманців тощо. Так, японським податковим законодавством передбачено відрахування на чоловіка чи дружину, що не працює, або іншого залежного родича у розмірі 380 000 ієн; на родича, який є інвалідом, – 730 000 ієн; на молодого члена сім'ї – 100 000 ієн [9].

По-друге, в Україні необхідно повернутися до застосування неоподаткованого мінімуму доходів громадян, як це було за часів дії Декрету КМУ “Про прибутковий податок з громадян”, і встановити його на рівні прожиткового мінімуму працездатних осіб, оскільки саме ця сума є конституційною гарантією забезпечення громадянам достатнього життєвого рівня. Неоподатковуваний мінімум доходів громадян на сьогодні застосовується в багатьох країнах світу, і його розмір залежить від багатьох критеріїв. Цікавим є досвід США, де неоподатковуваний мінімум застосовується окремо для самотньої особи в розмірі 2 000 дол. та в розмірі 5 000 дол. для сімейних пар [10, с. 707]. У Німеччині з 2005 р. встановлено прожитковий мінімум на рівні 7 654 євро для неодружених та 15 329 євро для одружених [10, с. 731].

По-третє, стосовно застосування прогресивної шкали оподаткування за цим податком в Україні слід зазначити, що законодавцям не потрібно в цьому питанні рівнятися на податкову політику розвинутих країн світу. Адже, незважаючи на те, що у Данії дохід фізичних осіб оподатковується за прогресивною шкалою від 28 до 43%; в Іспанії – від 15 до 45%; у Нідерландах – від 32,9 до 52% [11, с. 164]; в Італії від 23 до 43% [12], українську прогресивну шкалу оподаткування з податку на доходи фізичних осіб слід розробляти, дотримуючись досвіду країн СНД, економіка яких перебувала в подібних умовах розвитку. Так, за нормами Податкового кодексу Республіки Казахстан, ставка податку коливається від 5 до 30% (ст. 145 [13]), у Таджикистані – від 10 до 30% (ст. 124 [14]).

Але, на нашу думку, впровадження пропорційної шкали оподаткування в Україні за

цим податком було позитивним шляхом реформування податкової системи в частині справляння податку з доходів фізичних осіб, оскільки сприяло зниженню податкового навантаження на доходи фізичних осіб. Крім того, пропорційна шкала оподаткування доходів, на відміну від прогресивної, забезпечує рівні стимули для отримання доходів як для бідних, так і для заможних верств населення, а тому сприяє активізації економічної діяльності в державі; а уніфікований підхід до кожного платника податку, незалежно від його соціального чи майнового стану, забезпечує горизонтальну справедливість оподаткування. У свою чергу, застосування пропорційної шкали значно спрощує та робить ефективнішою систему адміністрування податків. Вважаємо, що прогресивну систему справляння податку взагалі не буде прийнято українським суспільством через силу своєї ментальності, що відобразиться на збільшенні рівня тінізації економіки, який на кінець 2009 р. за розрахунками Міністерства економіки України, становив 36%, а за оцінками Світового банку перевищує 50% [15].

На сьогодні у багатьох країнах СНД існує пропорційна шкала оподаткування за цим податком. Так у Республіці Грузія доходи фізичних осіб оподатковуються за ставкою 12% (ст. 167 [16]), у Туркменістані – 10% (ст. 172 [17]), у Російській Федерації – 13% (ст. 224 [18]). Навіть у Словачії у 2006 р. було скасовано прогресивний прибутковий податок, що стягувався за ставками від 10 до 38%, та запроваджено єдину ставку податку в розмірі 19% [19], хоча, у цій країні схожа передісторія розвитку національної економіки з українською. Отже, всі наведені вище факти ще раз підтверджують необхідність застосування в Україні пропорційної шкали оподаткування доходів фізичних осіб.

Проте для дослідження доцільності впровадження в Україні пропорційної шкали оподаткування варто провести аналіз податкових надходжень взагалі та податку на доходи фізичних осіб, зокрема (табл. 2).

З 01.01.2004 р. до 31.12.2006 р. ставка податку на доходи фізичних осіб становила 13% (п. 22.3 ст. 22 [3]), з 01.01.2007 р. – 15%. Аналіз надходжень від цього податку свідчить, що за період дії ставки в розмірі 13% їх розмір у загальній структурі всіх надходжень більше, ніж під час дії ставки в розмірі 15%. З 01.01.2011 р., коли ст. 167 Податкового кодексу України було введено прогресивну шкалу оподаткування з цього податку в частині запровадження ставки податку в розмірі 17% (якщо база оподаткування, тобто заробітна плата, перевищує десятиразовий розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, та визначена з

урахуванням норм п. 164.6 ст. 164 Податкового кодексу України [22], яким передбачено її зменшення з метою оподаткування на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування), надходження від цього податку зросли порівняно з 2010 р. на 9195,2 млн грн (18%) і становили 60224,5 млн грн, хоча загальна кількість податкових надходжень теж зросла на 100244,2 млн грн, тобто на 42,8%. Тому, незважаючи на збільшення надходжень від податку на доходи фізичних осіб, їх розмір у

загальній структурі всіх надходжень зменшився на 3,8% порівняно з попереднім роком, і на 5,7% порівняно з 2006 р., коли ще діяла ставка податку в розмірі 13%.

До того ж, спостерігається збільшення надходжень від податку на доходи фізичних осіб у загальній структурі податків з 2004 до 2006 р., саме тоді, коли було введено пропорційну шкалу оподаткування за ставкою 13%, що підтверджує доцільність запровадження в Україні саме таких підходів до оподаткування цим податком.

Таблиця 2

**Інформація щодо надходження податкових платежів за період з 2004–2011 рр.  
(складено за даними [20])**

Найменування податків	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	Зміни (2011/2003)
Надійшло всього, млн грн, у т. ч.	59881,9	76878,2	115787,7	161264,2	227164,8	208073,2	234447,7	334691,9	+274810,0
податок на прибуток, млн грн	16161,7	23464,0	26172,0	34407,2	47856,8	33048	40359,1	55097	+38935,3
у загальній структурі податків, %	27,0	30,5	27,2	21,3	21,1	15,9	17,2	16,5	-10,5
податок з доходів фізичних осіб, млн грн	13213,3	17325,2	22791,1	34782,1	45895,8	44485	51029,3	60224,5	+47011,2
у загальній структурі податків, %	22,1	22,5	23,7	21,6	20,2	21,4	21,8	18,0	-4,1
податок на додану вартість, млн грн	16733,5	10800,6	18506,0	59382,8	92082,6	84596,7	86315,9	130093,8	+113360,3
у загальній структурі податків, %	27,9	14,1	19,2	36,8	40,5	40,7	36,8	38,9	+10,9
акцизний збір (податок), млн грн	6704,4	7346,5	7557,3	10567,7	10230,1	21624,5	28316,1	33919,2	+27214,8
у загальній структурі податків, %	11,2	9,6	7,9	6,6	4,5	10,4	12,1	10,1	-1,1
інші податки і збори, млн грн	7069,0	17941,9	21142,1	22124,4	31099,5	24319	28427,3	55357,4	+48288,4
у загальній структурі податків, %	11,8	23,3	22,0	13,7	13,7	11,7	12,1	16,5	+4,7

Динаміку надходжень від податку на доходи фізичних осіб наведено на рис. 1.

У табл. 3 наведено надходження від податку на доходи фізичних осіб, розмір ставки податку, яка діяла у досліджуваній дохід населення без урахування соціальних виплат і розмір індексу інфляції.

Для розрахунків взято ставку податку, за якою оподатковувалися доходи у вигляді заробітної плати (в загальній структурі доходів вони становлять 66%). За цією самою ставкою оподатковуються доходи від підприємницької діяльності, що здійснюється на загальній системі оподаткування, інвестиційний прибуток (у загальній структурі доходів вони становлять 25%), деякі види доходів від операцій з майном тощо.

За період з 2004 до 2011 р. спостерігається зростання доходу населення без урахування соціальних виплат на 618245 млн грн (тобто у 4,6 раза), водночас, відбувається зростання надходжень від податку на доходи фізичних осіб на 47011,2 млн грн.

Доцільно за офіційними даними Міністерства фінансів України провести аналіз

залежності розміру надходжень до Зведеного бюджету України від податку на доходи фізичних осіб по роках залежно від доходу населення без урахування соціальних виплат, оскільки пунктом 165.1 ст. 165 Податкового кодексу України передбачено виключення із загального місячного або річного оподаткованого доходу платника податку сум державної та соціальної матеріальної допомоги (рис. 2).

Результати кореляційного аналізу свідчать про високий рівень залежності цих двох показників (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,99). До того ж, при збільшенні доходу населення на 1 млн грн, надходження від податку на доходи зростають на 70 309,1 млн грн. Хоча, згідно з положеннями ст. 167 Податкового кодексу України, платники на сьогодні повинні сплачувати податок на доходи фізичних осіб з розрахунку від 15 до 17% (для більшої кількості доходів), тоді як за результатами аналізу цей показник становить лише 7%.

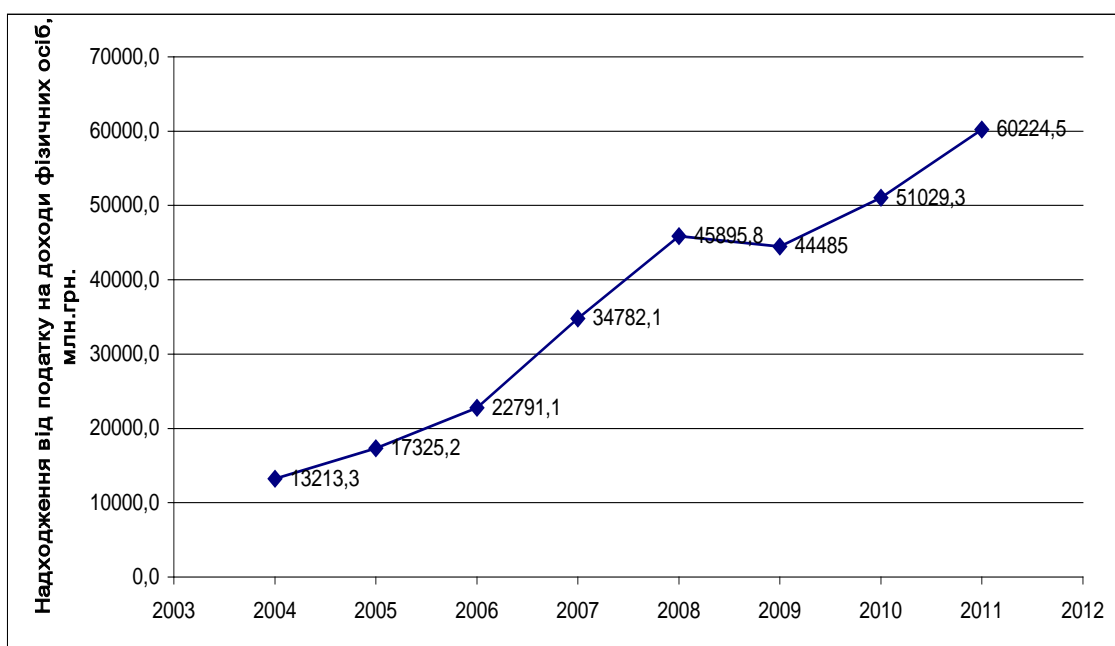


Рис. 1. Динаміка надходжень від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України за період з 2004 до 2011 р. (побудовано за даними [20])

Таблиця 3

**Надходження від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України без урахування індексу інфляції (побудовано за даними [20; 21])**

Роки	Надходження податку на доходи фізичних осіб, млн грн	Ставка податку*, %	Дохід населення без урахування соц. виплат, млн грн	Індекс інфляції, %
2004	13213,3	13	169392	112,3
2005	17325,2	13	230097	110,3
2006	22791,1	13	288161	111,6
2007	34782,1	15	394249	116,6
2008	45895,8	15	525958	122,3
2009	44485	15	542244	112,3
2010	51029,3	15	677325	109,1
2011	60224,5	17	787637	104,6
Зміни (2011/2004)	+47011,2	-	+618245	-

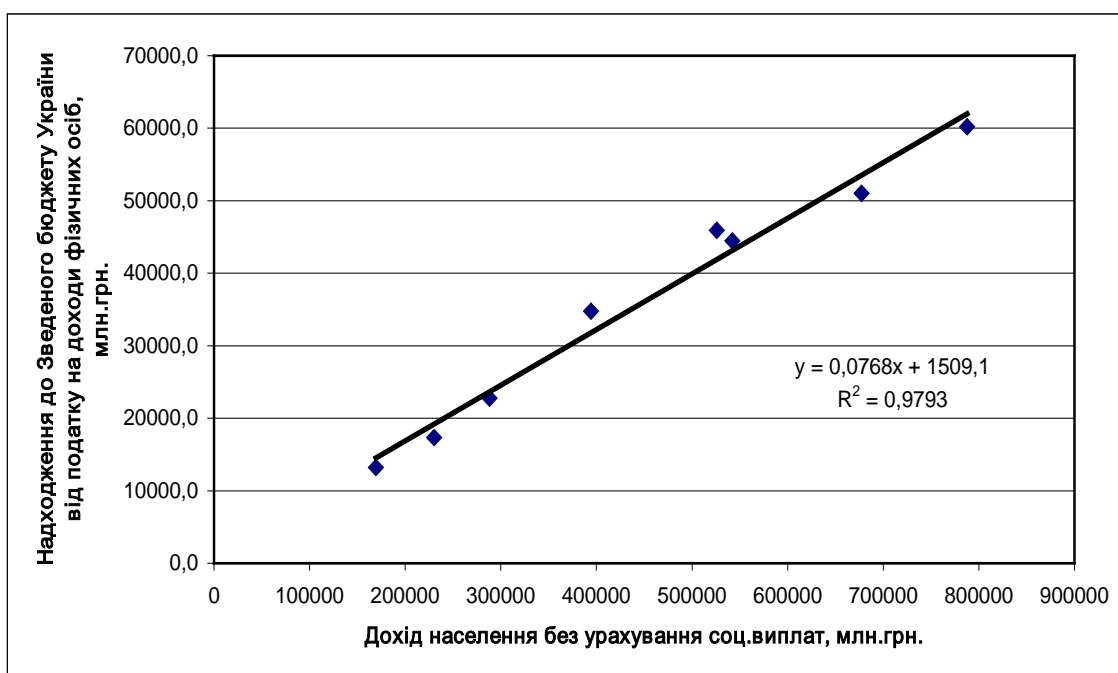


Рис. 2. Залежність надходжень до Зведеного бюджету України від податку на доходи фізичних осіб з оподаткованого доходу населення (побудовано за даними [20; 21])

Кореляційний аналіз залежності надходжень до Зведеного бюджету України у вигляді податку на доходи фізичних осіб від податкової ставки (у 2011 р. за основу було взято максимальну – в розмірі 17%), також свідчить про пряму залежність (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,94). Проте аналіз залежності надходжень від цього податку у структурі податкових надходжень від податкової ставки має від'ємне значення (коефіцієнт кореляції дорівнює -0,89), це підтверджують і дані табл. 1, з якої видно, що у структурі податкових надходжень відбулося зменшення податку на доходи фізичних осіб на 3,8%. Можна зробити висновки, що відбувся перерозподіл у структурі податкових надходжень на користь інших податків та зборів. Так, у 2011 р. порівняно з 2009 р. суттєво збільшилися надходження від інших податків та зборів: ресурсних платежів, рентної плати, мита тощо.

У зв'язку із введенням до системи оподаткування екологічного податку замість збору за забруднення навколишнього природного

середовища, що існував раніше, надходження до Зведеного бюджету України суттєво збільшилися (з 1932,4 млн грн у 2010 р. до 2275,9 млн грн – у 2011 р., що становить 17,8%) [23]. Це пов'язано з розширенням кола платників податків та зарахуванням до їх складу тих громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які здійснюють викиди забруднювальних речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення в разі використання ними палива, тобто користуються автомобілями (п. 240.2 ст. 240 [22]).

У 2011 р., порівняно з попереднім, відбулося зростання надходжень від податку на додану вартість на 43777,9 млн грн, тобто на 4,9%.

Для встановлення таких тенденцій доцільно провести подальший аналіз залежності податкових надходжень, зіставивши їх з іншими економічними показниками, зокрема з індексом інфляції (табл. 4).

Таблиця 4

**Надходження від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України з урахуванням індексу інфляції**

Роки	Дохід населення без урахування соц. виплат, млн грн	Надходження податку на доходи фізичних осіб з урахуванням індексу інфляції, млн грн	Відсоток, який фактично сплачували фізичні особи з власних доходів, % (к. 3/к. 4)	Відхилення фактично сплачених відсотків від ставки податку на доходи фізичних осіб, % (к. 4 – к. 3 (табл. 3))	Надходження від податку на доходи фізичних осіб, що могли б надійти до Зведеного бюджету України (к. 2* к.3 (табл. 3))*	Втрати Зведеного бюджету України (к. 6 – к. 3)
2004	13213,3	–	7,8	-5,2	–	–
2005	17325,2	15707,4	7,5	-5,5	–	–
2006	22791,1	18515,1	7,9	-5,1	–	–
2007	34782,1	24233,6	8,8	-6,2	51252,37	16470,3
2008	45895,8	26146,2	8,7	-6,3	68374,54	22478,8
2009	44485	22566,8	8,2	-6,8	70491,72	26006,7
2010	51029,3	23727,4	7,5	-7,5	88052,25	37023,0
2011	60224,5	26771,5	7,6	-9,4	102392,8	42168,3

\* Для розрахунку можливих надходжень від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України як базову було взято ставку в розмірі 13%.

За результатами проведеного аналізу фактичного надходження від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України встановлено, що відбулося зростання на 47011,2 млн грн. Але проведене раніше дослідження надало підстави для застосування в розрахунках інших економічних показників, зокрема індексу інфляції (як базовий період було взято 2004 р.). Ці розрахунки покажуть дійсні надходження, адже, з урахуванням індексу інфляції у 2011 р. надходження становили лише 26771,5 млн грн, що менше від фактичних на 42168,3 млн грн (тобто на 44,5%). Слід відзначити, що практично таку саму суму надходжень отримано з урахуванням індексу інфляції у 2008 р. Тобто можна зробити висновки, що у 2009 р. надходження зменшились порівняно з 2008 р. на 3579,4 млн грн (14%); у 2010 р., хоча спостерігається

тенденція зростання на 1160,7 млн грн (5%), рівня 2008 р. все одно не досягнуто. Таке явище можна пояснити впливом світової фінансової кризи на доходи фізичних осіб та зростанням індексу інфляції в Україні до 22,3%.

Аналіз свідчить, що до 2007 р., коли ставка податку на більшу частину доходів фізичних осіб становила 13%, платники сплачували лише: 7,8% – у 2004 р. (що менше на 5,2%); 7,5% – у 2005 р. (що менше від стандартної ставки на 5,5%). З 2007 до 2010 р., коли ставка податку на більшу частку доходів становила 15%, платники сплачували: у 2007 р. – 8,8%, що менше від законодавчо встановленої ставки на 6,2%, а у 2010 р. – лише 7,5% (що у 2 рази менше від ставки 15%). Хоча зменшення надходжень у 2009–2010 рр. можна пояснити змінами об'єктивного характеру, зокрема внесення

змін до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" щодо збільшення розміру податкової соціальної пільги із 150 до 200% особам, які мають та виховують трьох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину (абз. "е" пп. 6.1.3 п. 6.1 ст. 6 [3]) та зменшенням податкової ставки з 15 до 10% для оподаткування доходів шахтарів-працівників, які видобувають вугілля, залізну руду, руди кольорових і рідкісних металів, що зайняті на підземних роботах повний робочий день, та працівників державних воєнізованих аварійно-рятувальних служб у вугільній промисловості (п. 7.4 ст. 7 [3]). Проте частка вище зазначених платників податків незначна, тому це не могло суттєво вплинути на зменшення надходжень до бюджету. Водночас, із введенням ставки 17%, до Зведеного бюджету України надійшло податку на доходи менше на 9,4%, порівняно із надходженнями, що могли б надійти в разі оподаткування доходів за ставкою 13%.

Проведений аналіз надходжень від податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України з урахуванням індексу інфляції довів, що внесення змін до податкового законодавства щодо збільшення ставки податку з 13 до 15 та 17% призвело до втрат бюджету за період з 2007 до 2011 р., які становили 144147,1 млн грн.

#### IV. Висновки

За результатами проведених досліджень поглядів науковців стосовно запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб можна зробити висновки щодо недоцільності застосування в Україні досвіду розвинутих країн світу з приводу прибуткового оподаткування. Українську прогресивну шкалу оподаткування з податку на доходи фізичних осіб слід розробляти, дотримуючись досвіду країн СНД, економіка яких перебувала в подібних умовах розвитку, ставки у цих країнах є нижчими.

Але, на нашу думку, для вітчизняної системи оподаткування доходів фізичних осіб більш сприятливим є впровадження пропорційної шкали, бо такий підхід сприяє зниженню податкового навантаження на доходи фізичних осіб. Крім того, пропорційна шкала оподаткування, на відміну від прогресивної, забезпечує рівні стимули для отримання доходів як для бідних, так і для заможних верств населення, а тому сприяє активізації економічної діяльності в державі; а уніфікований підхід до кожного платника податку, незалежно від його соціального чи майнового стану, забезпечує горизонтальну справедливість оподаткування. По-друге, застосування пропорційної шкали значно спрощує та робить ефективнішою систему адміністрування податків.

По-третє, прогресивну систему справляння податку взагалі не буде прийнято українським суспільством через його ментальність, що відобразиться на збільшенні рівня тінізації економіки, який, за оцінками Світового банку, перевищує 50%. Крім того, така ситуація спричинить зменшення надходжень до соціальних фондів, зокрема до Пенсійного фонду України.

#### Список використаної літератури

1. Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства [Електронний ресурс]: закон України від 5 липня 1991 р. № 1306-XII. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>>.
2. Про прибутковий податок з громадян [Електронний ресурс]: Декрет КМУ від 26 грудня 1992 р., № 13-92 – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua>>.
3. Про податок з доходів фізичних осіб [Електронний ресурс]: закон України від 22 травня 2003 р., № 889-IV. – Режим доступу: <<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=889-15>>.
4. Про внесення змін до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (щодо ставки податку) [Електронний ресурс]: проект закону України від 9 липня 2009 р., № 4807. – Режим доступу: <[http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=35814](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=35814)>.
5. Про внесення змін до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" (щодо ставки податку) висновок на проект Закону України від 9 липня 2009 р., № 4807, від 13.11.2009 р. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=35814](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=35814).
6. Письменний В.В. Перспективи впровадження в Україні прогресивної форми оподаткування доходів фізичних осіб [Електронний ресурс] / В.В. Письменний. – Режим доступу: <[http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vldfa/2009\\_17/pysmennuj.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vldfa/2009_17/pysmennuj.pdf)>.
7. Доходи населення за регіонами України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.ukrstat.gov.ua/>>.
8. Юрій С.І. Фінанси: навчальний посібник [Електронний ресурс] / С.І. Юрій, В.М. Федоров. – Режим доступу: <<http://pidruchniki.com.ua/19991130/finans/finans>>.
9. Федурин О.В. Налоговая система Японии [Электронный ресурс] / О.В. Федурин. – Режим доступа: <<http://www.sfo.nalog.ru/fnalit/nalint/japan.pdf>>.
10. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: учебное пособие / А.И. Косолапов. – М.: Дашков и К, 2005. – 872 с.
11. Соколовська А.М. Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду: монографія / А.М. Соколов-

- ська, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, Р.Л. Балакін. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
12. Куницын Д.В. Налоговая система Италии [Электронный ресурс] / Д.В. Куницын. – Режим доступа: <<http://www.sfo.nalog.ru/fnalit/nalint/italy.pdf>>.
  13. Податковий кодекс Республіки Казахстан [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.nalog.ru/html//MSMNO//kazakhstan.doc>>.
  14. Податковий кодекс Республіки Таджикистан [Електронний ресурс]: – Режим доступу: <<http://tabiat.narod.ru/LAWDB/ZAKON77.htm>>.
  15. Рівень тінізації української економіки сягнув 36% ВВП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.newsru.ua/finance/27oct2009/shadow.html>>.
  16. Податковий кодекс Республіки Грузія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.grbc.ge/Rus/nalog.doc>>.
  17. Налоговый кодекс Туркменистана [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.taxpravo.ru/law/98635/view>.
  18. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.kadis.ru/kodeks.phtml?kodeks=14>.
  19. Ян Оравец Введение 19%- процентного единого налога в Словакии за полтора года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.polit.ru/research/2006/12/20/oravec.html>>.
  20. Показники виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
  21. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
  22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
  23. Пояснювальна записка до звіту про виконання Державного бюджету України за 2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>.

Стаття надійшла до редакції 27.04.2012 р.

**Покаатаева О.В. Целесообразность внедрения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц**

*В статье исследовано становление налогового законодательства в части взимания налога на доходы физических лиц. Рассмотрены научные взгляды относительно целесообразности применения прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц. Осуществлен анализ фактических налоговых поступлений в Сводный бюджет Украины по этому налогу и исследованы реальные объемы поступлений с учетом индекса инфляции. Обоснована целесообразность внесения изменений в налоговое законодательство в части изменения подходов к установлению ставки налога.*

**Ключевые слова:** прогрессивная шкала налогообложения, налог на доходы физических лиц, налоговые поступления, ставка налога, налогоплательщики.

**Pokatayeva O. Suitability of scale prohrestvnoyi personal income tax**

*In the article the development of tax law regarding the levying of tax on personal income. Considered scientific views about the advisability of applying the progressive scale of personal income tax. The analysis of actual tax revenues in the budget of Ukraine for the tax and studied real revenues, taking into account inflation. The expediency of amending the tax law regarding changing approaches to setting tax rates.*

**Key words:** progressive scale of taxation, tax on personal income, tax revenues, tax rate, taxpayers.