

УДК 336.221.26

Фіскальна роль податку на доходи фізичних осіб

Діброва О.Л.

аспірант кафедри фінансів
Одеського національного економічного університету

У статті проведено аналіз фіскальної ролі податку на доходи фізичних осіб на макроекономічному рівні через показники частки доходів від даного податку у ВВП та у Зведеному бюджеті України, на мезорівні та макрорівні – через показники питомої ваги ПДФО у структурі доходів державного бюджету та місцевих бюджетів України відповідно. Розглянуто питання щодо доцільності застосування механізму розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи України.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, фіскальна роль, Зведений бюджет, державний бюджет, місцеві бюджети.

Диброва Е.Л. ФИСКАЛЬНАЯ РОЛЬ НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

В статье проведен анализ фискальной роли налога на доходы физических лиц на макроэкономическом уровне через показатели доли доходов от данного налога в ВВП и в Сводном бюджете Украины, на мезоуровне и макроуровне – через показатели удельного веса НДФЛ в структуре доходов государственного бюджета и местных бюджетов Украины соответственно. Рассмотрены вопросы относительно целесообразности применения методики расщепления НДФЛ между уровнями бюджетной системы.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, фискальная роль, Сводный бюджет, государственный бюджет, местные бюджеты.

Dibrova O.L. THE ROLE OF FISCAL TAX ON INCOME OF INDIVIDUALS

The article analyzes the role of fiscal tax on income of individuals on macroeconomic level through index of income from this tax in GDP and in the consolidated budget of Ukraine, on meso and macro levels – through the index of specific weight of the income tax in the structure of state budget revenues and local budgets of Ukraine respectively. This report considers issues on practicability of usage of income tax cleavage methodology between the levels of budget system.

Keywords: income tax, fiscal role, Consolidated budget, State budget, local budgets.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Із розвитком ринкових відносин в Україні податкові надходження набувають особливого значення у формуванні доходної частини Зведеного бюджету. Податок на доходи фізичних осіб належить до групи основних бюджетоутворюючих податків та за фіскальною значимістю займає першу позицію в системі прямого оподаткування в Україні, що свідчить про значну роль даного податку у формуванні дохідної частини Зведеного бюджету. Однак реформа міжбюджетних відносин в Україні зробила певні зміни щодо зарахування даного податку. Так, ПДФО є загальнодержавним податком і, як показує практика, основним елементом фінансової бази органів місцевого самоврядування, а також виступає регулюючим інструментом трансфертної політики в Україні. З огляду на актуальність фіскальної децентралізації місцевих бюджетів, в умовах реформи виникають питання щодо доцільності застосування механізму розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням фіскальної ефективності податку на доходи фізичних осіб займалися такі вчені, як К.І. Швабій, І.Г. Мартинець, П.Л. Кулик, Л.С. Стригуль та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження питання фіскальної ролі податку на доходи фізичних осіб проводилося переважно локально, до того ж у зв'язку з фіскальною децентралізацією місцевих бюджетів набуває актуальності питання визначення ролі даного податку у формуванні доходів місцевих бюджетів та доцільності застосування механізму розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є проведення аналізу фіскальної ролі ПДФО на макро-, мезо-, та мікрорівні та розгляд питання щодо ефективності механізму розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи.

Виклад основного матеріалу дослідження. У даному дослідженні зміст фіскального значення податку на доходи фізичних

осіб ми розглядаємо на макроекономічному рівні через показники частки доходів від даного податку у ВВП та у Зведеному бюджеті України, на мезо- та макрорівні – через показники питомої ваги ПДФО у структурі доходів державного бюджету та місцевих бюджетів України відповідно (табл. 1).

Як видно з даних табл. 1, темпи росту податку на доходи фізичних осіб суттєво перевищують темпи росту ВВП починаючи з 2014 р. За аналізований період показник питомої ваги податку на доходи фізичних осіб у ВВП зріс із 4,6% до 5,3%, що свідчить про процеси детінізації економіки в частині оподаткування доходів фізичних осіб.

Як видно з даних табл. 2, податок на доходи фізичних осіб виступає досить стабільним джерелом наповнення Зведеного бюджету України.

Податок на доходи фізичних осіб входить до групи основних бюджетоутворюючих податків, серед яких – податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість та екологічний податок.

За фіскальною значимістю ПДФО серед загальнодержавних податків України займає другу позицію після ПДВ, а в системі прямого оподаткування – перше, що свідчить про значну роль даного податку у формуванні доходної частини бюджету.

За останні п'ять років частка ПДФО у структурі доходів Зведеного бюджету України перманентно коливається в межах 15–16%, що свідчить про досить потужний фіскальний потенціал даного податку на відміну від податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість, відповідні показники яких мають тенденцію до зниження.

Порівняємо темпи зростання доходів, податкових надходжень та податку на доходи фізичних осіб у Зведеному бюджеті України (табл. 3).

Дані табл. 3 свідчать про перевищення темпів росту доходів Зведеного бюджету України та росту податкових надходжень Зведеного бюджету над темпами росту податку на доходи фізичних осіб.

Проаналізуємо структуру податкових надходжень державного бюджету України за останні п'ять років (табл. 4).

Як видно з даних табл. 4, за аналізований період надходження до державного бюджету податку на доходи фізичних осіб зросли більш ніж у чотири рази. Така ситуація зумовлена ростом надходжень та перерозподілом коштів між державним і місцевими бюдже-

тами, а саме частковим зарахуванням надходжень податку на доходи фізичних осіб до державного бюджету. Раніше ці кошти надходили до місцевих бюджетів.

Податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним податком, однак він виступає джерелом формування доходної частини як державного, так і місцевих бюджетів відповідно до порядку розподілу, визначеному Бюджетним кодексом України.

До прийняття нової редакції БКУ податок на доходи фізичних осіб розглядався як ресурс виключно місцевих бюджетів та повною мірою зараховувався до місцевих бюджетів, однак із 2011 р. діє норма ст. 64 Бюджетного кодексу України, згідно з якою:

- до доходів загального фонду місцевих бюджетів зараховувалося 60% податку на доходи фізичних осіб, що сплачувався на відповідній території (крім території міст Києва та Севастополя);

- 40% податку на доходи фізичних осіб сплачувалося на території Києва та зараховувалося до бюджету міста;

- 100% податку на доходи фізичних осіб сплачувалося на території Севастополя зараховувалося до бюджету міста.

Законом України від 28.12.2014 № 79-VIII було внесено зміни до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин.

Із 2015 р. діє норма щодо часткового зарахування надходжень податку на доходи фізичних осіб до державного бюджету в розмірі 60% на території міста Києва та в розмірі 25% – на іншій території України [3].

При цьому у статтях 64, 66 БКУ встановлено нормативи зарахування податку на доходи фізичних осіб до доходів загального фонду бюджетів, згідно яких до:

- бюджетів міст обласного значення, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад – 60% податку, що сплачується на відповідній території;

- обласних бюджетів – 15% податку, що сплачується на відповідній території;

- бюджету міста Києва – 40% податку, що сплачується на території міста [3].

Відповідно до адміністративно-територіальної реформи, нині основна частина ПДФО зараховується до місцевих бюджетів. Практика формування бюджетів місцевого самоврядування за рахунок надходжень податку на доходи фізичних осіб наявна в багатьох європейських країнах – у такий спосіб місцеві громади зацікавлені у стимулюванні підприємницької активності на своїй території.

Більше 80% доходів місцевих бюджетів в Україні формуються зарахунок податкових надходжень, лівову частку яких становлять надходження від податку на доходи фізичних осіб.

За аналізований період структура доходів місцевих бюджетів зазнала суттєвих змін, насамперед через реформу міжбюджетних відносин щодо часткового зарахування над-

Таблиця 1

Показники ВВП та податку на доходи фізичних осіб в Україні в 2011–2015 рр. [1]

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Темпи росту ВВП,%	119,6	107,7	104,3	71,9	72,3
Темпи росту податку на доходи фізичних осіб,%	93,7	100,6	100,6	101,2	92,7
Питома вага податку на доходи фізичних осіб у ВВП,%	4,6	4,8	5,1	5,5	5,3

Таблиця 2

Структура доходів Зведеного бюджету України в 2011–2015 рр. [1; 2]

Показники,%	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Податкові надходження, із них:	84,0	80,9	79,9	80,6	77,8
– податок на додану вартість	32,7	31,2	29,0	30,5	27,4
– податок на доходи фізичних осіб	15,2	15,3	16,3	16,5	15,3
– податок на прибуток підприємств	13,8	12,5	12,4	8,8	6,0
– акцизний податок	8,5	8,6	8,3	9,9	9,7
– збори за спеціальне використання природних ресурсів	3,7	3,9	6,5	7,4	6,4
– податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	2,9	3,0	3,0	2,8	6,2
– рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	5,3	3,9	1,3	1,3	1,1
– інші податкові надходження	1,9	2,5	3,1	3,4	5,7
Неподаткові надходження	15,0	18,2	19,2	17,6	21,5
Доходи від операцій із капіталом	0,6	0,7	0,4	0,5	0,3
Цільові фонди	0,3	0,2	0,2	0,1	0,1
Інші надходження	0,1	0,0	0,3	1,2	0,3
Доходи всього	100	100	100	100	100

Таблиця 3

Темпи росту показників доходів Зведеного бюджету України та податку на доходи фізичних осіб у 2011–2015 рр. [1]

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Темпи росту доходів Зведеного бюджету України,%	102,2	101,2	99,3	100,7	143,3
Темпи росту податкових надходжень до Зведеного бюджету України,%	95,3	94,9	97,6	101,5	97,4
Темпи росту податку на доходи фізичних осіб,%	93,7	100,6	100,6	101,2	92,7

Таблиця 4

Структура податкових надходжень державного бюджету України в 2011–2015 рр. [1; 2]

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Податкові надходження,% у тому числі:	83,9	79,7	77,8	79,0	77,0
податок на доходи фізичних осіб,%	2,0	2,0	2,2	3,6	8,5
податок на прибуток підприємств,%	17,5	16,1	16,1	11,3	6,5
податок на додану вартість,%	41,7	40,3	38,0	39,2	33,5
акцизний податок,%	10,6	10,8	10,5	12,7	11,9
Інші податки	0,9	0,9	1,3	1,7	0,1

ходжень податку на доходи фізичних осіб до державного бюджету, саме із цим пов'язане суттєве скорочення частки даного податку, а

саме на 16,3 в. п., з 61,9% до 45,6%. Це призвело також і до скорочення частки власне податкових надходжень на 4,8 в. п., до 81,6%.

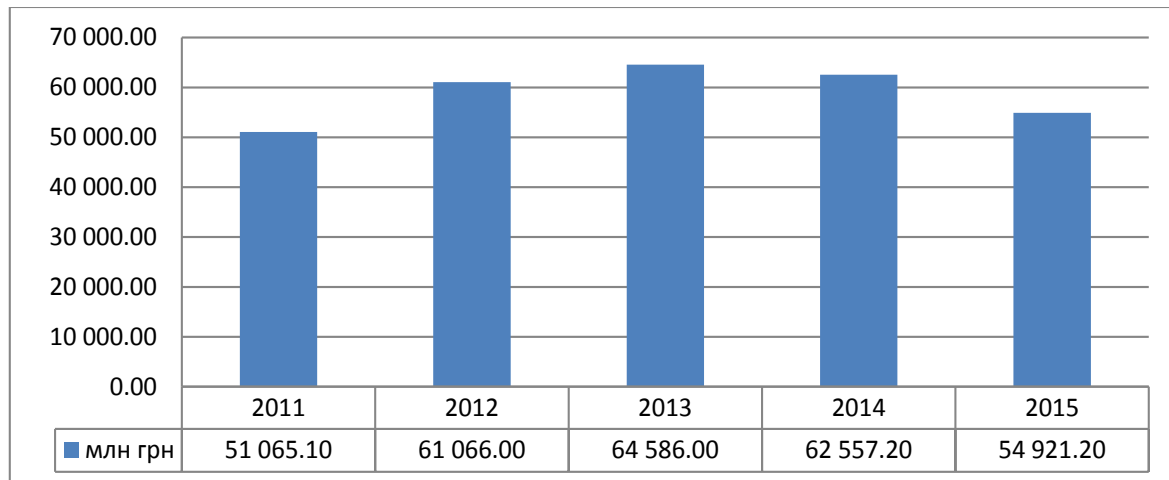


Рис. 1. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України за 2011–2015 рр.

Таблиця 5

Структура доходів місцевих бюджетів України в 2011–2015 рр. [1; 2]

Показники, %	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Податкові надходження, з них:	84,3	85,2	86,7	86,4	81,6
– податок на доходи фізичних осіб	62,5	60,6	61,3	61,8	45,6
– плата за землю	12,4	12,5	12,2	12,0	12,3
– інші податкові надходження	6,7	6,7	6,2	4,6	13,6
– місцеві податки та збори (крім плати за землю)	2,9	5,4	7,0	8,0	10,1
Неподаткові надходження	15,5	14,8	13,3	13,6	18,4

Таблиця 6

Темпи росту показників доходів місцевих бюджетів та податку на доходи фізичних осіб у місцевих бюджетах України в 2011–2015 рр. [1]

Показники	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Темпи росту доходів місцевих бюджетів України, %	110,1	102,3	101,7	97,2	96,1
Темпи росту податкових надходжень місцевих бюджетів України, %	110,3	100,7	116,4	105,8	95,6
Темпи росту податку на доходи фізичних осіб у місцевих бюджетах, %	97,6	96,7	101,6	100,8	73,7

Таблиця 7

Структура податку на доходи фізичних осіб за видами доходів в Україні в 2011–2015 рр. [1]

Показники, %	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.
Податок на доходи фізичних осіб:	100	100	100	100	100
– із заробітної плати (і пенсій із сум перевищення)	96,02	93,73	94,1	96,3	96,53
– із пасивних доходів	1,3	0,75	0,72	0,53	0,72
– від продажу рухомого та нерухомого майна	1,01	1,19	0,62	0,85	0,86
– із доходів від підприємницької діяльності	1,89	1,38	1,21	1,31	1,03
– з інших видів доходів	0,79	2,95	1,55	1,01	0,86

Інші зміни, які вплинули на структуру доходної частини, включали зарахування до місцевих бюджетів 10,0% податку на прибуток підприємств та запровадження справляння акцизів на місцевому рівні [2].

Динаміку надходжень податку на доходи фізичних осіб зображено на рис. 1.

За аналізований період абсолютні показники надходжень від податку на доходи фізичних осіб суттєво не змінилися, значне нарощування обсягів надходження даного податку відбулося після прийняття Податкового кодексу України. Статистичні дані свідчать про ефективність проведених реформ законодавства та про підвищення ролі ПДФО як бюджетоутворюючого чинника.

У 2015 р. податок на доходи фізичних осіб попри переспрямування його значної частки до державного бюджету продовжує зберігати позицію найвагомішого за обсягом джерела доходної частини місцевих бюджетів – 45,6%. Надходження цього податку становило 54,9 млрд. грн., що на 7,6 млрд. грн., або на 12,2%, менше за відповідний показник минулого року, та несуттєво перевищує відповідний показник 2011 р. [1].

Порівняємо темпи росту доходів місцевих бюджетів та податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів України за останні п'ять років (табл. 6).

Дані табл. 6 свідчать про значне перевищення темпів росту доходів місцевих бюджетів та податкових надходжень місцевих бюджетів над темпами росту податку на доходи фізичних осіб у місцевих бюджетах. Така тенденція є цілком логічною, оскільки податок на доходи фізичних осіб є загальнодержавним податком, а доходи місцевих бюджетів повинні формуватися більшою мірою за рахунок місцевих податків та власних надходжень. Саме ці джерела мають забезпечувати фінансову базу місцевого самоврядування та мати позитивну динаміку до свого зростання.

Слід зазначити, що за даними аналізу структури формування податку на доходи фізичних осіб за видами оподатковуваних доходів в Україні, структура суттєвих змін за останні п'ять років не зазнала.

Дані табл. 7 підтверджують тенденцію домінування основної частки надходжень ПДФО з трудових доходів населення, що свідчить про досить стабільну базу оподаткування.

Отже, податок на доходи фізичних осіб є важливим інструментом формування доходної частини місцевих бюджетів України, що

свідчить про значну фіскальну роль даного податку.

Подальша реалізація реформи бюджетної децентралізації та забезпечення ефективності міжбюджетних відносин соціально-економічного розвитку потребує зміцнення бюджетної самостійності місцевих бюджетів. Важливим аспектом на нинішньому етапі мають стати заходи щодо підвищення ефективності розподілу доходів від справляння ПДФО між адміністративно-територіальними одиницями різних рівнів шляхом перерозподілу на основі формульного розрахунку з урахуванням таких параметрів: чисельності офіційно зареєстрованого населення (оскільки кількість товарів та послуг орієнтовані на показник офіційної чисельності населення); кількості дітей дошкільного віку (заклади дошкільної освіти фінансуються місцевими коштами); відсотку жителів пенсійного віку; категорії величини населеного пункту (коефіцієнт для врахування обсягів перевищення товарів та послуг через трудову міграцію) [4].

Висновки з цього дослідження. Податок на доходи фізичних осіб виступає досить стабільним джерелом наповнення бюджетів усіх рівнів.

Нині частка ПДФО у структурі доходів Зведеного бюджету України становить 15,3%, у структурі доходів державного бюджету – 8,5%, місцевих бюджетів – 45,6%.

З огляду на велику обширність та достатню стабільність бази оподаткування, податок на доходи фізичних осіб є вагомим фінансовим інструментом реалізації адміністративно-територіальної реформи в Україні, однак, на нашу думку, механізм розщеплення ПДФО між рівнями бюджетної системи потребує перегляду, адже в таких умовах зберігається залежність місцевих бюджетів від обсягів міжбюджетних трансфертів. Для зміцнення фінансової незалежності місцевих бюджетів пропонуємо розглянути варіанти щодо повного використання податкового потенціалу ПДФО шляхом використання оптимальних пропорцій розподілу ПДФО для зарахування до місцевих бюджетів максимально можливих часток надходжень податку.

Напрямом подальших досліджень є заходи щодо підвищення ефективності розподілу доходів від справляння ПДФО між адміністративно-територіальними одиницями різних рівнів шляхом перерозподілу на основі формульного розрахунку зарахування до місцевих бюджетів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Статистичні дані з офіційного сайту Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
2. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік / В.В. Зубенко, І.В. Самчинська, А.Ю. Рудик та ін.] ; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження», USAID. – К., 2016. – 80 с.
3. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI. Редакція від 04.12.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.
4. Власюк О.С., Шемаєва Л.Г. Пріоритети реформування та напрями перспективного розвитку міжбюджетних відносин в умовах бюджетної децентралізації в Україні : аналітична доповідь / О.С. Власюк, Л.Г. Шемаєва. – К. : НІСД, 2015. – 80 с.