

7. Зайцев О.В. Термінологічна визначеність і однозначність фінансових показників (частина 2) / О.В. Зайцев // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки». – Полтава, 2012. – № 2 (53). – Ч 2. – С. 242–248.
8. Зайцев О.В. Квадрат еквівалентності ставок процента / О.В. Зайцев // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2011. – № 3. – С. 90–98.
9. Електронний ресурс: <http://stud.com.ua/46363/pedagogika/pedagogika>
10. Зайцев О.В. Основи фінансового інструментарію : підручник / О.В. Зайцев. – Суми: СумДУ, 2016. – 523 с.
11. Зайцев О.В. Податковий менеджмент : підручник / О.В. Зайцев. – Суми: СумДУ, 2017. – 412 с.
12. Зайцев О.В. Гроші та кредит. Лекційне викладення : навч. посіб. / О.В. Зайцев. – Суми : СумДУ, 2010. – 179 с.
13. Зайцев О.В. Фінансові розрахунки. Теорія і практика : навч. посіб. / О.В. Зайцев. – Суми: СумДУ, 2013. – 607 с.
14. Електронний ресурс: <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/>

УДК 336.201

**Лебеда М.О.**  
*аспірант кафедри фінансів*  
*Київського національного економічного університету*  
*імені Вадима Гетьмана*

### **ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ ДИНАМІКИ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ВІД ФОП – ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ЗА 2013–2015 РР.**

Статтю присвячено виділенню та оцінці впливу основних факторів, які визначають розміри податкових надходжень від такої групи платників, як фізичні особи – підприємці (ФОП). Виділені фактори дають виокремити вплив суспільних процесів, що не перебувають під безпосереднім впливом діяльності податкових органів та вплив характеристик діяльності останніх на динаміку податкових надходжень. Зокрема, економічна активність підприємців, привабливість статусу ФОП та масштаби доходів таких підприємців тлумачаться як такі, що не залежать від діяльності податкових органів та визначають потенціал ФОП щодо сплати податку на доходи, а ефективна ставка оподаткування та середній розмір податкових надходжень з одного ФОП – як показники, що безпосередньо залежать від параметрів діяльності Державної фіскальної служби України та характеризують використання наявного потенціалу ФОП щодо сплати податків.

**Ключові слова:** фізичні особи – підприємці, податкове навантаження, база оподаткування, податкові надходження.

#### **Лебеда М.А. ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ДИНАМИКИ НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ ОТ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ – ПЛАТЕЛЬЩИКОВ ЕДИНОГО НАЛОГА ЗА 2013–2015 ГГ.**

Статья посвящена выделению и оценке влияния основных факторов, определяющих размеры налоговых поступлений от такой группы плательщиков, как физические лица – предприниматели (ФЛП). Указанные факторы позволяют выделить влияние общественных процессов, которые не находятся под непосредственным влиянием деятельности налоговых органов и характеристик деятельности последних на динамику налоговых поступлений. В частности, экономическая активность предпринимателей, привлекательность статуса физических лиц и масштабы доходов таких предпринимателей толкуются как такие, которые не зависят от деятельности налоговых органов и определяют потенциал физических лиц – предпринимателей по уплате налога на доходы, а эффективная ставка налогообложения и средний размер налоговых поступлений с одного плательщика – как показатели, непосредственно зависящие от параметров деятельности Государственной фискальной службы Украины и характеризующие использование имеющегося потенциала физических лиц по уплате налогов.

**Ключевые слова:** физические лица – предприниматели, налоговая нагрузка, база налогообложения, налоговые поступления.

#### **Lebeda M.O. FACTOR ANALYSIS OF THE DYNAMICS OF TAX REVENUES PAID BY THE ENTREPRENEURS – SINGLE TAX PAYERS FOR 2013–2015**

The article is devoted to the decomposition and estimating of the main factors impact on the amount of tax revenues from such a group of payers as “individuals – entrepreneurs”. The selected factors makes preconditions for distinguishing the share of the tax revenues dynamics caused by social processes that are not directly influenced by the activities of tax authorities and the share of such dynamics due to the characteristics of Ukrainian fiscal services activity. In particular, the economic activity of entrepreneurs, the attractiveness of the individual – entrepreneur status comparing another business statuses and the scale of income of such entrepreneurs are interpreted as not depending on the activities of tax authorities and determine the potential of the individuals – entrepreneurs for income tax payments. An effective tax rate and average tax revenues from one individual – entrepreneur – are considered as indicators that directly depend on the parameters of the State fiscal service of Ukraine and characterize the using of the existing potential of individuals – entrepreneurs for tax payment.

**Keywords:** individuals – entrepreneurs; tax burden; tax base, tax revenues.

**Постановка проблеми.** Взаємодія фіскальних органів держави і платників податків має цілу низку наслідків, що виражаються складною системою кількісних показників. Ефективно використовувати фіскальний потенціал оподаткування неможливо, якщо враховувати лише безпосередньо фіскальні аспекти такої взаємодії (обсяги податкових надходжень) й ігнорувати інші прояви впливу оподаткування на соціально-економічні процеси. Зокрема, підвищення податкового навантаження на певну групу платників податків може на певному етапі сприяти зрос-

тання податкових надходжень, проте в подальшому призвести до стагнації економічної активності таких платників, зменшення податкової бази і, як наслідок, до зменшення й самих податкових платежів. Отже, для оцінки соціально-економічної ефективності оподаткування важливо відслідковувати динаміку не лише податкових надходжень, а й економічну активність платників податків та масштаби їх господарської діяльності, що формують базу оподаткування. Саме тому ми вважаємо актуальним дослідження, спрямоване на оцінку факторів, що

визначають динаміку як власне суми податкових надходжень, так і економічного потенціалу платників, від якого залежить їх здатність відтворювати та розвивати свою діяльність за певного податкового навантаження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Ціла низка дослідників, таких як Н.І. Захарова, В.Є. Тараненко, К.І. Хіміч, А.І. Крисоватий, Г.О. Надьон, М.С. Харківський, відзначають, що доцільно виділяти в складі загальної динаміки податкових надходжень внесок факторів, незалежних (або лише опосередковано залежних) від діяльності фіскальних органів і власне вплив параметрів діяльності останніх. Так, до перших, на думку багатьох учених, слід віднести макроекономічну кон'юнктуру та економічну активність платників податків, до других – повноту охоплення платників податків, якість податкової звітності та інші параметри, що безпосередньо залежать від діяльності фіскальних органів.

Отже, у вітчизняній літературі з дослідження факторів податкових надходжень досить усталена теза про доцільність виділення впливу на податкові надходження, з одного боку, динаміки бази оподаткування (що визначається чисельністю платників, масштабами їх господарської діяльності та правилами визначення бази оподаткування), а з іншого – характеристик використання такої бази оподаткування (що виражається через оцінки податкового навантаження).

При цьому досить значний масив літератури, особливо таких авторів, як Ю.М. Кущнірук, М.А. Новіков, О.В. Годованець, А.М. Соколовська, присвячений як проблемам суспільних наслідків коливання податкового навантаження і його раціонального розподілу між секторами економіки та групами платників, так і питанням власне кількісної оцінки податкового навантаження та обмежень сфери застосування показників, визначених за різними методичними підходами у працях Б.А. Райзберга, К.С. Фуги, В.О. Білостоцької, О.М. Тищенко тощо.

Проте техніка виділення впливу окремих факторів на загальну суму податкових надходжень досі залишається нерозробленою, хоча положення економічної статистики дають досить потужні аналітичні інструменти для проведення факторного аналізу, особливо в роботах М.І. Баканова, А.Д. Шеремет, М.Г. Назарова.

**Мета статті** полягає у факторному аналізі динаміки обсягів податкових надходжень від ФОП – плат-

ників єдиного податку і, ґрунтуючись на його результатах, уточненні, якою мірою коливання податкових надходжень від цієї групи платників податків зумовлюються змінами їх економічної активності та параметрів їх господарської діяльності, а якою – змінами рівня податкового навантаження.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Загальні обсяги податкових надходжень від ФОП можуть бути представлені як результат впливу двох груп чинників: економічного потенціалу, що мають фізичні особи – підприємці для сплати податків, і міри використання такого потенціалу, що визначається вже характеристиками процесу взаємодії цієї категорії платників з органами фіскальної служби України.

Своєю чергою, економічний потенціал ФОП як платників податку на доходи залежить передусім від їх загальної чисельності (табл. 1). Тобто за однакової середньої доходності платників податків чим більша їх загальна кількість, тим більша сума податкових надходжень може очікуватися як орієнтир для діяльності фіскальної служби.

Податкові надходження залежать також і від того, до якої частини платників застосовуються вищі, а до якої нижчі, передбачені законодавством ставки оподаткування. Отже, до характеристик економічного потенціалу ФОП щодо сплати податків належать пропорції розподілу їх загальної чисельності між режимами сплати податку (загальна система оподаткування і спрощена система).

Оскільки й платники єдиного податку різних груп сплачують його за різними ставками, економічний потенціал ФОП щодо сплати податку характеризують також і пропорції розподілу платників єдиного податку за групами (за сучасною редакцією ПК І–ІV груп [15]).

Нарешті, щодо платників єдиного податку ІІІ групи виникає й четвертий рівень характеристик економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку з доходів – співвідношення розмірів їх валових доходів і витрат (лише щодо цієї групи платників сума податкових зобов'язань залежить від характеристик господарської діяльності).

Відповідно, ми можемо запропонувати алгоритм, що відобразить залежність економічного потенціалу ФОП щодо сплати податків від основних чинників для кожної з груп, щодо яких застосовуються різні режими оподаткування. Перевага таких

Таблиця 1

Система характеристик і чинників економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку з доходів

Характеристика	Зв'язок з економічним потенціалом ФОП щодо сплати податків	Чинники, що впливають на характеристику
Загальна чисельність зареєстрованих ФОП, діяльність яких не припинена	Найбільш безпосередній: більша чисельність платників, за інших рівних умов розширює потенціал ФОП щодо сплати податку з доходів	Макроекономічна кон'юнктура та вибір економічно активних громадян між офіційною реєстрацією і діяльністю в тіншовому секторі
Пропорції розподілу ФОП за режимами оподаткування (єдиний податок чи загальна система)	Чим більша частка припадає на ФОП, які обирають єдиний податок, тим більш визначальним стає вплив чисельності ФОП на їх потенціал щодо сплати податків; чим більша частка обирає загальну систему оподаткування, тим більше значення набувають масштаби їх господарської діяльності	Витрати і вигоди, зумовлені вибором певного режиму оподаткування для зареєстрованих ФОП
Пропорції розподілу ФОП платників єдиного податку між групами	Середні розміри податкових надходжень із платника ІІ групи більші порівняно з І, а ІІІ – порівняно з ІІ. Отже, перерозподіл загальної чисельності платників з І групи до ІІ, а з І до ІІІ сприяє зростанню потенціалу ФОП щодо сплати податку з доходу	Розподіл загальної кількості зареєстрованих ФОП за масштабами діяльності та галузевою належністю
Масштаби економічної діяльності ФОП ІІІ групи	Зростання надлишку валових доходів ФОП ІІІ групи над їхніми валовими витратами розширює економічний потенціал ФОП щодо сплати податків із доходів	Макроекономічна кон'юнктура

алгоритмів у тому, що вони дають змогу оцінювати (виокремлювати) вплив базових чинників обсягів податкових надходжень як на динаміку надходжень податку з доходів ФОП, так і на відхилення фактичних значень таких надходжень від планових (розрахункових) показників. При цьому оцінка впливу тих чинників, які проявляються через зміни економічного потенціалу ФОП щодо сплати податків, дає змогу оцінити результати виконання регулюючої та стимулюючої функцій оподаткування. Оцінка впливу тих чинників, що виражаються через міру використання економічного потенціалу ФОП для стягнення податку з доходу, характеризує результати виконання фіскальної функції оподаткування.

Для ФОП на спрощеному режимі оподаткування алгоритм виглядає так:

$$РОПНс = ЗЧФОП \times ПВПс \times СДс \times ЕСОс, \quad (1)$$

де *РОПНс* – розрахунковий обсяг податкових надходжень від ФОП на спрощеному режимі оподаткування (платників єдиного податку);

*ЗЧФОП* – загальна чисельність ФОП;

*ПВПс* – питома вага ФОП, які зареєстровані як платники єдиного податку в загальній чисельності ФОП;

*СДс* – середні за звітний період доходи платника податку за спрощеним режимом оподаткування, що враховуються в складі бази оподаткування за чинним ПК України;

*ЕСОс* – ефективна ставка оподаткування, що сформувався стосовно ФОП, які сплачують податок на доходи за спрощеним режимом оподаткування.

Використовуючи наведений алгоритм і метод ланцюгових підстановок, ми провели факторний аналіз динаміки обсягів податкових надходжень від ФОП на спрощеному режимі оподаткування за 2014–2013 рр. та за 2015–2014 рр. (табл. 2–5).

Оскільки розрахунки за номінальними показниками містять вагомий інфляційний складник, який викривлює результати і штучно завищує показники подальших років порівняно з показниками минулих, ми виконували всі розрахунки с показниками, приведеними до цін базових років за допомогою дефлятора ВВП відповідних років.

Якщо за даними про номінальні (у фактичних цінах) обсяги податкових надходжень, їх динаміка в 2014–2013 рр. та в 2015–2014 рр. є позитивною, то за даними про реальні (виражені у цінах базового року) обсяги надходжень від податку на дохід ФОП на спрощеному режимі оподаткування, їхня динаміка стає негативною. Так, у 2014 р. порівняно з 2013 р. загальний обсяг надходження єдиного податку від ФОП скоротився на 233,87 млн. грн., або на 4,8% рівня базового року (табл. 3).

Таке скорочення стало результатом перевищення впливу зростання економічної активності ФОП платників єдиного податку над зростанням їх середніх доходів і підвищенням ефективної ставки оподаткування (табл. 2).

Так, загальне скорочення масштабів економічної активності ФОП платників єдиного податку зумовило зменшення реальних податкових надходжень на 1 026,42 млн. грн., або на 20,96% рівня базового року.

Зростання середніх масштабів господарської діяльності ФОП платників єдиного податку (в 2014 р. середні реальні, оцінені в цінах базового року, річні доходи ФОП платників єдиного податку зросли до 202,82 тис. грн. проти 172,11 тис. грн. у 2013 р.) зумовило збільшення податкових надходжень на 690,53 млн. грн., тобто на 14,10% порівняно з 2013 р. (табл. 3).

Аналогічно попередньому фактору впливало в 2014 р. й посилення податкового тиску на них ФОП – платників єдиного податку (ефективна

Таблиця 2

**Чинники, що формують економічний потенціал ФОП – платників єдиного податку для сплати податку на доходи і визначають ступінь його реалізації, за 2013–2014 рр.**

Базові й звітні показники	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.
	2670	2267,9	0,49	0,46	172,11	202,82	0,0216	0,0221
Оцінка впливу:	Чисельність ФОП		Питома вага ФОП на спр. режимі		Середній дохід		Ефективна ставка оподаткування	
Чисельності ФОП	2267,9		0,49		172,11		0,0216	
Питомої ваги платників на спрощеному режимі	2267,9			0,46	172,11		0,0216	
Середнього доходу	2267,9			0,46		202,82	0,0216	
Ефективної ставки оподаткування	2267,9			0,46		202,82		0,0221
<b>Всього</b>								

Джерело: розраховано автором за даними внутрішньої управлінської звітності ФСУ

Таблиця 3

**Оцінка (за реальними показниками) впливу чинників, що формують економічний потенціал ФОП – платників єдиного податку для сплати податку на доходи і визначають ступінь його реалізації, за 2013–2014 рр.**

Базові й звітні показники	2013	2014	відхилення	
			Абс.	% б.р.
	4897,2	4663,3	-234	-4,78
Оцінка впливу:	Розрахунковий обсяг податкових надходжень		Оцінка впливу чинників	
			Абс.	% базов.
Чисельності ФОП	4159,7	-737,5	-15,1	0,85
Питомої ваги платників на спрощеному режимі	3870,8	-288,9	-5,9	0,93
Середнього доходу	4561,3	690,53	14,1	1,18
Ефективної ставки оподаткування	4663,3	102,02	2,08	1,02
<b>Всього</b>		<b>-233,9</b>		<b>0,95</b>

Джерело: розраховано автором за даними внутрішньої управлінської звітності ФСУ

Таблиця 4

**Чинники, що формують економічний потенціал ФОП – платників єдиного податку для сплати податку на доходи і визначають ступінь його реалізації, за 2014–2015 рр.**

Базові й звітні показники	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.	Базов.	Звітн.
		2267,9	2143,5	0,46	0,44	235,07	267,81	0,0221
Оцінка впливу:	Чисельність ФОП		Питома вага ФОП на спр. режимі		Середній дохід		Ефективна ставка оподаткування	
Чисельності ФОП		2143,5	0,46		235,07		0,0221	
Питомої ваги платників на спрощеному режимі		2143,5		0,44	235,07		0,0221	
Середнього доходу		2143,5		0,44		267,81	0,0221	
Ефективної ставки оподаткування		2143,5		0,44		267,81		0,0192
<b>Всього</b>								

Джерело: розраховано автором за даними внутрішньої управлінської звітності ФСУ

Таблиця 5

**Оцінка (за реальними показниками) впливу чинників, що формують економічний потенціал ФОП – платників єдиного податку для сплати податку на доходи і визначають ступінь його реалізації, за 2014–2015 рр.**

Базові й звітні показники	2014	2015	відхилення	
			Абс.	% б.р.
	5404,8	4873,3	-531	-9,83
Оцінка впливу:	Розрахунковий обсяг податкових надходжень		Оцінка впливу чинників	
			Абс.	% базов.
Чисельності ФОП	5108,3	-296,5	-5,49	
Питомої ваги платників на спрощеному режимі	4917,2	-191,2	-3,54	
Середнього доходу	5602,1	684,96	12,67	
Ефективної ставки оподаткування	4873,3	-728,8	-13,5	
<b>Всього</b>		<b>-531,5</b>		

Джерело: розраховано автором за даними внутрішньої управлінської звітності ФСУ

Таблиця 6

**Матриця результатів факторного аналізу динаміки економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку на доходи та міри його використання**

	характеристики	ФОП – платники єдиного податку всіх груп
Характеристики економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку на доходи	Економічна активність (проявляється через динаміку загальної чисельності ФОП на відповідному режимі оподаткування), а стосовно ФОП на загальному режимі оподаткування – і через частку ФОП, що подають ненульові декларації	Чисельність скорочується, при цьому вищими темпами, ніж загальна чисельність зареєстрованих ФОП, у результаті частка ФОП на спрощеному режимі в чисельності всіх ФОП скорочується Зменшує економічний потенціал ФОП щодо сплати податку на доходи та посилює залежність такого потенціалу і податкових надходжень від масштабів господарської діяльності ФОП (менша частка ФОП сплачує податки, розмір яких не залежить від розміру їхніх доходів)
	Масштаби господарської діяльності (проявляється через питому доходність в розрахунку на одного ФОП)	Середня реальна доходність зростає, що свідчить про укрупнення масштабів господарської діяльності таких ФОП Зростання середньої доходності збільшує економічний потенціал ФОП щодо сплати податку на доходи, проте недостатньо, щоб компенсувати негативний вплив згортання економічної активності
Характеристики фінансового використання економічного потенціалу ФОП	Рівень податкового навантаження (проявляється через ефективну ставку оподаткування, а стосовно даних по окремим групам – через середні податкові надходження з одного ФОП)	Ефективна ставка оподаткування (тобто відношення суми податкових надходжень до оподатковуваних доходів) зростала в 2014 р. і знижувалася в 2015 р. Тенденція, зафіксована в 2015 р., особливо примітна, бо підвищувала і до того високу диференціацію податкового навантаження на ФОП на різних режимах оподаткування.
		Зростання податкового навантаження в 2014 р., супроводжувалося згортанням економічної активності платників єдиного податку вищими темпами, ніж збільшувалася ефективна ставка оподаткування, що спричинило негативну динаміку реальних податкових надходжень. Так само і зниження податкового навантаження в 2015 р. не перешкодило продовженню згортання економічної активності і лише посилює зменшення реальних податкових надходжень

Джерело: складено автором за результатами власного дослідження

ставка оподаткування зростає з 2,16% до 2,21%), яке зумовило збільшення податкових надходжень на 102,02 млн. грн., або 2,08% рівня 2013 р. (табл. 3).

У 2015 р. реальні обсяги надходжень податку на доходи ФОП-спрощенців знову скоротилися – на 531,46 млн. грн., або 9,83% рівня 2014 р. (табл. 5).

При цьому якщо раніше провідними факторами скорочення обсягів податкових надходжень було згортання економічної активності ФОП на спрощеній системі оподаткування, то в 2015 р. провідний внесок у таке скорочення належав вже зменшенню ефективної ставки оподаткування (табл. 4). Цей чин-

ник зумовив скорочення реальних надходжень від єдиного податку на доходи ФОП на 728,81 млн. грн., або 13,48% рівня 2014 р. (табл. 5). Більш впливовий у попередньому періоді чинник згортання економічної активності спрощенців у 2015 р. зумовив скорочення реальних податкових надходжень лише на 487,61 млн. грн., або 9,02% рівня 2014 р.

Єдиним чинником, що зумовлював зростання суми податкових надходжень, було укрупнення середніх масштабів господарської діяльності ФОП на спрощеному режимі оподаткування: за рахунок зростання середніх доходів ФОП – платників єдиного податку сума податкових надходжень збільшилася на 684,96 млн. грн., або 12,67% рівня 2014 р. (табл. 5).

Бачимо, що для періоду 2013–2015 рр. для фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку домінує тенденція згортання економічної активності. Крім того, виражено домінує тенденція до зростання середніх масштабів господарської діяльності ФОП, що виражається в помітному зростанні середніх доходів як у номінальному, так і в реальному вираженні.

Наведене дає змогу узагальнити, що період 2013–2015 рр. став для оподаткування ФОП-спрощенців досить проблемним, передусім щодо виконання стимулюючої функції. Стабільне і досить масштабне згортання економічної активності ФОП, особливо ФОП на спрощеному режимі оподаткування, свідчить про негативні тенденції економічного потенціалу цієї групи підприємців щодо сплати податку на доходи. За оцінювання розмірів податкових надходжень у цінах базового року (реальні показники) тенденція до згортання економічної активності домінує і зумовлює скорочення податкових надходжень. При цьому навіть зменшення податкового тиску (що вже на 2014 р. був на рівні 2% задекларованих доходів) не зумовлює зростання привабливості цього режиму оподаткування: частка ФОП, зареєстрованих як платники єдиного податку, скорочувалася навіть у 2015 р., коли рівень податкового тиску впав до рівня менше 2% задекларованих доходів.

Узагальнення результатів факторного аналізу динаміки податкових надходжень від ФОП за період 2013–2015 рр. наведено в табл. 6.

В Україні в період 2013–2015 рр. спостерігалось масштабне згортання економічної активності платників, при цьому випереджальними темпами – щодо ФОП на спрощеному режимі оподаткування.

Крім того, формування економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку на доходи характеризувалося у цей період вираженням зростанням середніх масштабів господарської діяльності (середні доходи на одного ФОП-спрощенця помітно зростали), що в поєднанні з першою виявленою нами тенденцією свідчить про концентрацію господарської діяльності в середовищі найбільш адаптованих до сучасних умов ФОП – платників єдиного податку.

За інших рівних умов така тенденція може сприяти зниженню видатків на адміністрування податків та зменшенню відхилень фактичних показників податкових надходжень від планових рівнів (менша кількість платників податків із більшою базою оподаткування дозволяє адмініструвати їх якісніше з меншими витратами, ніж за зростання кількості платників із мінімальною податковою базою).

Загалом економічний потенціал ФОП щодо сплати податків скоротився за досліджуваний період. За використання для аналізу реальних показників (після вирахування інфляційного складника) для ФОП на спрощеній системі оподаткування в 2015 р. він дорівнював 96,5% значення 2013 р.

Провідний внесок у таке скорочення зробили зменшення загальної чисельності ФОП, а також зменшення питомої ваги ФОП платників єдиного податку в загальній чисельності ФОП.

Реалізація економічного потенціалу ФОП – платників єдиного податку протягом 2013–2015 рр. зростанням (в 2014 р. порівняно з 2013 р.), а потім зменшенням податкового навантаження (в 2015 р. порівняно з 2014 р.)

Власне, поєднання двох описаних вище процесів (формування і використання економічного потенціалу ФОП щодо сплати податку на доходи) зумовило загалом негативну динаміку податкових надходжень від ФОП – платників єдиного податку (реальні податкові надходження скоротилися в 2014 р. на 4,78%, а в 2015 р. – на 9,83%) (табл. 3, 5).

**Висновки з проведеного дослідження.** Отже, хоча за інших рівних умов зростання податкового навантаження сприяє збільшенню податкових надходжень необхідно враховувати, що водночас таке зростання може пригнічувати економічну активність фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, щодо ФОП-спрощенців зміни економічної активності платників податків у сукупності зі змінами податкового навантаження зумовлювали протягом досліджуваного періоду лише негативну динаміку податкових надходжень. Зокрема, зростання податкового навантаження в 2014 р. супроводжувалося згортанням економічної активності платників єдиного податку вищими темпами, ніж збільшувалася ефективна ставка оподаткування, що спричинило негативну динаміку реальних податкових надходжень. Так само й зниження податкового навантаження в 2015 р. не перешкодило продовженню згортання економічної активності і лише посилило зменшення реальних податкових надходжень.

Відповідно, ми можемо зробити висновок, що чутливість економічної активності та масштабів господарської діяльності платників податку на доходи до зміни податкового навантаження не дає змоги останньому відігравати роль визначального чинника обсягів податкової бази. Вона більшою мірою залежить від макроекономічних умов та тих аспектів регулятивного впливу, що проявляються не через відношення податкових платежів до задекларованих доходів (ефективну ставку оподаткування), а через обтяжливість процедур підготовки і подання податкової звітності, сприятливість (несприятливість) форм взаємодії платників податків із фіскальними органами держави.

Вплив цих чинників ураховується в складі податкового навантаження лише в широкому його розумінні (коли ми включаємо до нього й так звані «видатки дотримання вимог законодавства», тобто витрати часу і ресурсів на ведення податкового обліку та його узгодження з фіскальними органами).

Наведене визначає перспективи поліпшення формування і використання потенціалу ФОП щодо сплати податку на доходи в умовах України. По-перше, проведений аналіз дає підстави очікувати, що зростання як номінальних, так і реальних податкових платежів від ФОП-єдинників не спричинить вагомого негативного впливу на економічну активність цієї категорії платників податків, якщо буде супроводжуватися підвищенням прозорості та зменшенням витрат часу на ведення і подання податкового обліку. Відповідно, це створює перспективи зростання реальних податкових надходжень від ФОП на спрощеному режимі оподаткування за умови задіяння суто адміністративних, організаційних факторів, вплив яких має

виявитися в спрощенні процедур податкового обліку та зниженні обтяжливості взаємодії платників із фіскальними органами держави.

По-друге, наведене вище створює методичні передумови для моделювання очікуваного обсягу податкових надходжень, що має визначатися як параметр, залежний передусім від обсягів витрат часу на ведення і подання податкової звітності. Дані міжнародних рейтингів про витрати часу на ведення податкової звітності з особистих податків дають можливість сформувати базу даних за ретроспективний період у першому наближенні. У подальшому проведення вибіркового обстеження, у фокусі яких будуть саме ФОП – платники єдиного податку, дасть змогу уточнити розміри витрат часу на ведення податкової звітності.

Відповідно, знаючи заплановані фіскальною службою України на період прогнозування заходи з полегшення ведення податкового обліку, можемо оцінити очікуваний вплив на відповідні витрати часу ФОП, а отже, отримати очікувані значення факторної змінної на прогнозований період. Підставивши їх у функцію, сформовану за даними ретроспективного періоду, отримаємо прогнозовані значення податкових надходжень від ФОП – платників єдиного податку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Критерії оцінювання фіскальної ефективності місцевого оподаткування / Н.І. Захарова, В.Є. Тараненко, К.І. Хімич // Вісник ДДФА. Економічні науки. – 2012. – № 2. – 162–170.
2. Крисоватий А.І., Валігура В.А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : [монографія] / А.І. Крисоватий, В.А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
3. Надьон Г.О., Харківський М.С. Перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / Г.О. Надьон, М.С. Харківський // Часопис економічних реформ. – 2010. – № 3. – С. 28–33.
4. Кушнірчук Ю.М. Оптимізація рівня фіскального навантаження з метою економічного забезпечення держави / Ю.М. Кушнірчук // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – № 20/11. – С. 161–169.
5. Новіков М.А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення / М.А. Новіков // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 2. – С. 284.
6. Годованець О.В. Податкове навантаження: важливий чинник соціально-економічної стратегії держави / О.В. Годованець // Економічний аналіз. – 2008. – № 3. – С. 85–89.
7. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А.М. Соколовська // Економіка України. – 2006. – № 7. – С. 4–12.
8. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг ; 2-е изд., исправ. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 479 с.
9. Фуга К.С. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств / К.С. Фуга // Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації : матеріали міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. – 2015. – С. 396.
10. Білостоцька В.О., Острівецький В.О. Податкове навантаження в Україні / В.О. Білостоцька, В.О. Острівецький // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 75–79.
11. Тищенко О.М., Єніна-Березовська А.О. Визначення податкового навантаження на підприємства коксохімічної промисловості / О.М. Тищенко, А.О. Єніна-Березовська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Fkd/2011\\_1/part2/37.PDF](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkd/2011_1/part2/37.PDF).
12. Шабліста Л.М. Податки як засіб структурної перебудови економіки / Л.М. Шабліста. – К. : Знання. – 2000. – С. 49.
13. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа : [учебник] / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет ; 4-е изд., доп. и перераб. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 568 с.
14. Экономическая статистика / Под науч. ред проф. М.Г. Назарова и проф. Н.Н. Рязова – М. : Мысль, 1976. – 576 с.
15. Податковий Кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – №№ 13–17.