

Крисоватий А.І.,

доктор економічних наук, професор,
проректор з організаційно-технічної роботи,
завідувач кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

Кошук Т.В.,

здобувач кафедри податків і фіскальної політики
Тернопільського національного економічного університету

ПОДАТКОВІ ТРАНСФОРМАЦІЇ ТА ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ

Досліджено взаємозв'язки між змінами в оподаткуванні й економічним розвитком. Запропоновано концепцію формування оптимальної податкової інфраструктури ринкових соціально-економічних перетворень в Україні.

The publication deals with the interconnections between taxing changes and economic development. The authors suggest a concept for forming the optimal tax infrastructure of market socioeconomic transformations in Ukraine.

Про чинники і перспективи економічного зростання сказано, здавалося б, практично все, але ми спробуємо ще раз розглянути деякі фінансові аспекти цього життєво важливого для функціонування і розвитку суспільства феномену. Йдеться про вплив податкових трансформацій на відтворення з огляду на об'єктивно існуючу закономірність: ефективні перерозподільні процеси прискорюють зростання ВВП, неефективні — уповільнюють, призупиняють або, взагалі, викликають рецесію. Далеке від оптимальності оподаткування пригнічує підприємницьку ініціативу і (або) не забезпечує акумулювання достатніх податкових надходжень для виконання державою покладених на неї функцій, що негативно позначається на розвитку ринкового господарювання. Це має враховуватися при регулюванні перерозподільних відносин будь-якої держави, а особливо — з транзитивною економікою, якій притаманні значні диспропорції розвитку соціально-економічної системи у цілому та податкової інфраструктури зокрема.

Ще з часів А. Сміта оподаткування вважалося близьким до оптимального за умови акумулювання максимуму податкових надходжень за мінімального негативного впливу на економічну активність суб'єктів ринку. Сьогодні ця теза перетворилася на аксіому теорії податків, її продовжують розвивати у своїх дослідженнях такі російські науковці, як О.В. Врублевська, І.В. Горський, В.А. Кашин, В.Г. Князев, В.В. Романовський, І.Г. Русакова, В.Г. Пансков, Д.Г. Чернік, Т.Ф. Юткіна та інші. Українські вчені, не в останню чергу завдяки впливові сучасних розробок західної економічної науки¹, як необхідну умову раціональної розбудови податкової

¹ *Бланкерт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С.І. Терещенко та О.О. Терещенко; Передмова та наук. ред. В.М. Федосова. — К.: Либідь, 2000. — 614 с.; *Бьюкенен Д.М.* Сочинения: Пер. с англ. — М.: Таурус Альфа, 1997; *Стігліц Дж.* Економіка державного сектора / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. — К.: Основи, 1998 — 567 с.

системи зазначають також ефективне трансформування податкових надходжень у суспільні блага. Про це, зокрема, говорять В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, С.В. Львовчкін, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов. Крім того, в дослідженнях Є.В. Балацького описано залежності між радикалізмом податкових трансформацій та зростанням ВВП. Доведено, що економічні суб'єкти негативно сприймають як різкі зміни в податковому законодавстві (навіть якщо податкове навантаження зменшується), так і надмірну консервативність у регулюванні процесів оподаткування. При цьому в першому випадку дестимулюючим фактором підприємницької діяльності та економічного зростання виступають обмежені можливості вироблення стратегії бізнесу, а в другому — відсутність очікувань поліпшення податкового середовища².

Усе сказане узагальнено нами у критеріях формування податкової політики у правовій державі, за якими обґрунтовується необхідність гармонізації оподаткування з позиції інтересів держави, платників податків та громадян-виборців (критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості), а також встановлення обмежень на нововведення в регламентуванні справляння податків протягом певного часового інтервалу та коригування перерозподільних процесів відповідно до змін економіко-інституційних умов (стабільності та гнучкості)³. Саме ці критерії були покладені нами в основу подальшої оцінки адекватності здійснених податкових трансформацій вимогам створення ефективної фінансової інфраструктури сталого економічного зростання в Україні.

Динамізм відтворювальних процесів залежить від рівня перерозподілу ВВП (рівня оподаткування). Недостатня централізація ВВП не забезпечує виконання державою покладених на неї фінансових зобов'язань (у тому числі й щодо стимулювання економічного зростання), надмірна — пригнічує підприємницьку ініціативу, викликає тінізацію економічної діяльності і, звужуючи базу оподаткування, підриває фінансову основу функціонування держави. В обох випадках досягнуті макроекономічні показники не відповідають потенційно можливим. Згідно з теорією фіскальної кривої Лаффера, максимального зростання ВВП, як і максимальних податкових надходжень, слід очікувати лише за оптимального рівня оподаткування.

Звісно, на економічний розвиток впливає ще багато інших неподаткових чинників, які ускладнюють встановлення взаємозв'язку саме між змінами у темпах зростання ВВП і межами експансії фіскалу. І хоча окремі західні вчені цей зв'язок взагалі заперечують⁴, Є.В. Балацькому навпаки, вдалося емпірично довести існування

² Балацький Е. Стабільність фіскальної системи как фактор економічного роста // Общество и экономика. — 2005. — № 2.

³ Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Моногр. — Тернопіль: Карт-бланш, 2005. — С. 136—141.

⁴ Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? // Columbia University Discussion Paper. — 2002. — № 0102-47.

точок фіскального оптимуму⁵. Крім того, розвиток імітаційного багатофакторного моделювання дає нам надію на виведення в майбутньому якихось нових закономірностей щодо цього питання⁶. Але сьогодні ми у будь-якому разі можемо припускати, що надмірний рівень оподаткування негативно впливає на економічний розвиток, навіть якщо інші чинники діють на нього позитивно⁷. Те саме стосується і звуження експансії фіску до оптимальних рамок, яке само по собі сприяє активізації підприємництва, і недостатньої централізації ВВП (істотного обмеження фінансової бази коригування державою структурних диспропорцій), яке несе у собі загрозу уповільнення економічного зростання внаслідок “консервування” неоптимальної (в умовах ринкових перетворень — транзитивної) соціально-економічної системи.

У міжнародній практиці рівень оподаткування визначають як частку податкових надходжень (спланих податків і податкових платежів) у ВВП. В Україні, з її недосконалим податковим та бюджетним законодавством, сплаченими податками і податковими платежами слід вважати не доходи за офіційною статтею “Податкові надходження зведеного бюджету”, а доходи, які є податковими надходженнями по суті. Це податки і податкові платежі, визначені Законом України “Про систему оподаткування”, а також відрахування до державних соціальних фондів (соціальні платежі), які мають податковий характер.

Правда, сьогодні часто висловлюється думка щодо необхідності уточнення рівня оподаткування на розмір тіньового сектору економіки⁸. Логіка у цьому, звісно, є, проте виникають сумніви щодо реалістичності одержаних у результаті такого уточнення даних. Так, по-перше, існують об’єктивні труднощі в оцінці обсягу тінізації економіки. За підрахунками міжнародних експертів, в Україні тіньовий сектор становить близько 47 % ВВП⁹, а офіційні джерела наводять значно менші його значення. По-друге, наявність тіньових операцій може свідчити не лише про нижчий, ніж у розрахунках на основі загальноприйнятої методики, рівень оподаткування, а й про перекладання податкового навантаження на сумлінних платників податків (здебільшого на великі підприємства, можливості тіньової економічної діяльності яких є меншими, ніж у інших суб’єктів ринку), про істотні відмінності в конкурентних умовах функціонування офіційної та неофіційної економіки і навіть про деструктивний вплив оподаткування на розвиток легального (особливо — малого і середнього) бізнесу. Тому ми не враховуватимемо тінізацію економічних відносин при розрахунку рівня оподаткування.

⁵ Балацкій Е. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. — 2003. — № 2.

⁶ Балацкій Е. Диалектика познания и новая парадигма экономической науки // Мировая экономика и международные отношения. — 2006. — № 7.

⁷ Соколовська А.М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // Фінанси України. — 2006. — № 9 — С. 65—81.

⁸ Амоша О., Вишневський В. До питання про оцінку рівня податків в Україні // Економіка України. — 2002. — № 8. — С. 11—19.

⁹ Scheider F., Enste D. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences. — Wash, 2000.

В Україні у 1997—2004 роках спостерігалася тенденція до зниження рівня оподаткування з одночасною макроекономічною стабілізацією, а потім — економічним зростанням (табл. 1). У 2005 році різке розширення меж податкової експансії викликало зниження темпів зростання ВВП, а у 2006-му відносно незначне підвищення рівня оподаткування супроводжувалося прискоренням економічного зростання¹⁰.

Таблиця 1. Рівень оподаткування і темпи зростання ВВП в Україні у 1997—2006 роках, %

Показник	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Питома вага податків та податкових платежів у ВВП	36,8	35,5	31,1	29,0	27,9	30,6	30,8	29,9	35,9	36,4
Темпи зростання ВВП	-3,0	-1,9	-0,2	5,9	9,2	5,2	9,6	12,1	2,6	7,1

Джерело: Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 52; <http://www.minfin.gov.ua>.

У 1997—2002 роках було скасовано збори до Фонду Чорнобиля і Державного інноваційного фонду, відрахування на утримання автомобільних доріг. Крім того, було розширено перелік валових витрат, підвищено норми амортизації, усім підприємствам надано право переносити балансові збитки на наступні податкові періоди, а також звужено коло платників ПДВ за рахунок підвищення порогового значення оборотів з постачання товарів (послуг), що потребують обов'язкової реєстрації суб'єкта ринку як його платника. Ми вважаємо, що ці трансформації, як і зниження у 1995 році ставки ПДВ із 28 до 20 %, позитивно позначилися на відтворювальних процесах. Загальне зниження податкового навантаження стимулювало підприємницьку ініціативу: після тривалого функціонування в умовах невідповідності оподаткування соціально-економічним реаліям у суб'єктів ринку з'явилися можливості вести прибуткову фінансово-господарську діяльність, поступово її розширюючи. У свою чергу, зростання податкових надходжень у результаті розширення бази оподаткування основних бюджетоутворюючих податків і соціальних платежів та погашення накопиченої раніше податкової заборгованості зумовило підвищення у 2002—2003 роках рівня перерозподілу ВВП.

Ще одним імпульсом для поживлення економічної активності мало слугувати запровадження галузевих і територіальних податкових пільг. Але його позитивне значення в рамках забезпечення розширення виробничої та інвестиційної діяльності суб'єктів ринку викликає певні сумніви. Річ у тім, що зниження податкового навантаження запроваджувалося для базових галузей економіки, які вже тоді вимагали оновлення основних виробничих фондів за рахунок масового вливання капіталу, а не надання податкових пільг. Останні були не більш як

¹⁰ До 1997 року економічна криза поглиблювалася, що не в останню чергу зумовлювалося високим для спотворених макроекономічних пропорцій української транзитивної економіки рівнем оподаткування.

“крапля в морі” необхідних для розвитку витрат. “Проїдання” суб’єктами ринку додатково вивільнених коштів (фіскальні втрати) — це найбільш реальні економічні наслідки запровадження галузевих преференцій в оподаткуванні. Територіальні податкові пільги, через недосконалість форм і механізмів їх надання (відсутність зв’язку з обов’язковою реалізацією інвестиційних проектів), також сприяли, скоріше, розробці схем ухиляння від сплати податків і оптимізації оподаткування, ніж економічному розвитку депресивних територій та появи нових високотехнологічних виробництв. Це при тому, що, як і в 1991—2006 роках, держава стикалася з проблемою браку коштів для фінансування навіть своїх базових функцій, не говорячи вже про заходи щодо сприяння економічному зростанню та ринковому реформуванню соціально-економічної системи.

У 2004 році ставку податку на прибуток було знижено до 25 % і запроваджено пропорційний механізм справляння податку з доходів фізичних осіб, що пояснює менше, ніж у 2003 році, значення показника рівня оподаткування. Проте однозначно пов’язати 12,1-відсоткове зростання ВВП у 2004 році з цими податковими трансформаціями, особливо зваживши на темп економічного зростання (9,6 %) попереднього року, також не можна. Якщо зниження ставки податку на прибуток в умовах сприятливої економічної кон’юнктури збільшило власні фінансові ресурси суб’єктів ринку, які вони могли б використати на розширення виробничої та інвестиційної діяльності, то зростання внутрішнього попиту внаслідок відмови від прогресивності персонального оподаткування навряд чи виступило вагомим стимулом розвитку економіки України. Зменшення податкового навантаження на доходи громадян із середнім і високим рівнями достатку, найімовірніше, зумовило збільшення споживання ними дорогих якісних товарів (наприклад, побутової техніки), які сьогодні в основному імпортуються в Україну. А сподівання, що таке податкове нововведення сприятиме зростанню ВВП за рахунок детінізації економіки, були безперспективними хоча б тому, що, за незмінних ставок відрахувань до Пенсійного фонду та фондів державного соціального страхування, у суб’єктів господарювання не виникало стимулів відображати в офіційній звітності реальну заробітну плату.

Підвищення рівня оподаткування у 2005 році слід пов’язувати зі скасуванням територіальних і низки галузевих податкових пільг, підвищенням ставок акцизів, запровадженням змін до процедури відшкодування ПДВ, обмежень на віднесення витрат до валових, а також нових методів контролю за правильністю нарахування податків “мінімізаторами” (не має економічного обґрунтування). Крім того, мали місце посилення митного контролю, збільшення імпорту і середньої заробітної плати, що зумовило зростання надходжень відповідно ПДВ та інших податків на споживання, соціальних платежів і податку з доходів фізичних осіб. І хоча за таких обставин темпи економічного зростання, здавалося б, не повинні були знизитися (відбулося вирівнювання податкового навантаження та обмеження можливості для оптимізації оподаткування і фіскальних зловживань), зростання ВВП становило лише 2,6 %. Пояснити це можна, зокрема, радикальністю

податкового трансформування. Різкі зміни в оподаткуванні, в основному в напрямі погіршення податкового середовища господарювання, дестимулюють економічну активність суб'єктів ринку — добросовісних платників податків і не створюють умов для детінізації економіки. А несумлінні платники податків, як і раніше, могли користуватися “податковими індульгенціями”, наданими “своїми людьми” у податкових органах. До того ж неефективним було використання акумульованих податкових надходжень. Значне збільшення соціальних видатків за рахунок радикального підвищення рівня оподаткування — це не найкраща фіскальна форма стимулювання зростання ВВП¹¹.

У 2006 році податкове середовище господарювання було відносно стабільним, що сприяло активізації підприємництва і, як наслідок, забезпечило зростання ВВП на 7,1 %. Водночас розширення соціальної складової функціонування держави (хоча й менше, ніж у 2005 році) та зростання середньої заробітної плати зумовили підвищення споживчого попиту з відповідним збільшенням надходжень податків на споживання. Також зросли обсяги платежів до державних соціальних фондів і надходження податку з доходів фізичних осіб. Це можна вважати основною причиною підвищення рівня оподаткування до 36,4 % ВВП.

Очевидно, що надзвичайно складною проблемою є визначення оптимального для України рівня оподаткування. І при цьому ми, на жаль, не можемо орієнтуватися на рівень перерозподілу ВВП у країнах з розвинутою ринковою економікою, незважаючи навіть на те, що на основі їх зразків була сформована вітчизняна податкова система. Адже, по-перше, ВВП на одну особу населення, наприклад, у Німеччині, Великобританії, Швеції та США становить, відповідно, 26,16; 27,76; 29,15 і 36,59 тис. дол. США¹², і навіть незначна частка перерозподілу його абсолютної величини забезпечує необхідні фінансові ресурси для виконання базових функцій держави. А для України, з її майже в п'ять разів меншим значенням цього показника (у 2004 році — 5,98 тис. дол. США¹³), і вдвічі вища централізація ВВП не матиме такого фіскального ефекту. Це при тому, що доходи українського пересічного платника податків до оподаткування навряд чи зрівняються з доходами пересічних громадян цих країн уже після їх оподаткування (навіть за високими податковими ставками)¹⁴. По-друге, задекларований рівень фінансових зобов'язань у Швеції вищий, ніж у США. Тому рівень оподаткування у Швеції (51,3 %) не є надлишковим, так само як рівень перерозподілу ВВП у США (26,7 %) в жодному разі не можна вважати недостатнім¹⁵. У Швеції основна роль у стимулюванні економічного зростання відводиться фіскальній експансії держави, а у США — ринковим регуляторам соціально-економічного розвитку.

¹¹ Соколовська А.М. Зазнач. праця.

¹² Статистичний щорічник України за 2005 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 562.

¹³ Там само. — С. 561.

¹⁴ Амоша О., Вишневський В. Зазнач. праця.

¹⁵ <http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu>.

Причому в обох країнах спостерігається досить ефективне трансформування податкових надходжень у суспільні блага.

Для України, через недосконалість ринкових механізмів господарювання і проблеми в організації державного управління, ні американська, ні шведська фіскальні моделі не є прийнятними. Проте це не означає, що оптимальне (для вітчизняної економіки) значення рівня оподаткування має лежати десь посередині між 26,7 і 51,3 %. Очевидно, воно більше за показник 2004 року, але не обов'язково значно менше, ніж у 2006-му. На нашу думку, навіть переорієнтація видаткової частини бюджету на першочергове вирішення не соціальних, а економічних і трансформаційних завдань може прискорити відтворювальні процеси без істотного зниження рівня оподаткування. Така фіскальна трансформація не тільки мультиплікуватиме зростання ВВП, а й зумовить появу в суб'єктів ринку стимулів фінансово підтримувати державу і хоча б частково відмовитися від ухилення від сплати податків.

На економічне зростання впливає також розвиток та співвідношення непрямого, прямого і соціального оподаткування. За непрямыми податками, якими оподатковуються процеси споживання, закріплюють в основному фіскальне призначення. Завдяки ним можна забезпечувати стабільний рівень доходів бюджету навіть під час рецесії. А прямим податкам та соціальним платежам, від особливостей оподаткування (ставок і пільгових умов) якими залежать кінцеві фінансові результати (доходи) економічних суб'єктів та соціальна орієнтованість податкової системи, традиційно відводять роль регулятора соціально-економічних відносин. Ми, звісно, не заперечуємо виконання непрямыми податками розподільчо-регулюючої функції, а прямими та соціальними платежами — фіскальних завдань, але дослідження впливу непрямого, прямого і соціального оподаткування на зростання ВВП в Україні проведемо, насамперед, з найактуальніших для умов транзитивної економіки позицій оцінки фіскальної ефективності ПДВ, акцизного збору та мита і використання регуляторного потенціалу податку на прибуток, податку з доходів фізичних осіб і соціальних платежів.

Правда, існує думка, що розвинуте непряме оподаткування, регресивно впливаючи на доходи споживачів і будучи соціально несправедливим, швидше стримує, ніж прискорює (після трансформування податкових надходжень у суспільні блага) економічне зростання¹⁶. Ми з цим не погоджуємось. Адже, по-перше, викликає сумнів можливість зниження цін адекватно зменшенню ставок непрямих податків. Відповідно регресивність впливу непрямого оподаткування на доходи громадян — це перебільшення. По-друге, навіть за відсутності диференційованих ставок пропорційність механізму справляння ПДВ поєднується з диференційованим підходом до вибору підакцизних товарів, які здебільшого не споживаються найбіднішими верствами населення. Тому соціальна несправедливість непрямого

¹⁶ Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Моногр. — Ірпін: Академія Державної податкової служби України, 2001. — С. 77, 101—102.

оподаткування — це минуле дореволюційних акцизів¹⁷. По-третє, зменшення частки непрямих податків у доходах бюджету призводить до посилення фіскальної спрямованості прямого оподаткування, значної активізації державного запозичення чи скорочення видатків бюджету, що не може позитивно позначитися на макроекономічних пропорціях транзитивної економіки. Більше того, спрямування максимуму фінансових ресурсів у “точки” зростання ВВП — за характерних для України недосконалих ринкових механізмів господарювання, а отже, серйозних проблем у сфері ефективного податкового заохочення ринкового переливу капіталу — має передбачати посилення ролі експансії фіску. Фінансова база функціонування держави повинна забезпечувати як виконання останньою її базових функцій, так і здійснення капіталовкладень у розвиток економіки і проведення заходів з подальшого ринкового трансформування соціально-економічної системи. Звісно, у таких умовах розбудова фіскально ефективного непрямого оподаткування, з мінімальним негативним впливом податкових трансформацій на економічну активність суб’єктів ринку — об’єктивна реальність.

Як показують дані табл. 2, в Україні у 1998—2006 роках надходження непрямих податків збільшувались (особливо у 2005—2006 роках), проте, чи створило це оптимальні фінансові умови для сталого економічного зростання — інше питання.

Таблиця 2. Надходження непрямих податків в Україні у 1998—2006 роках

Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Непрямі податки, млрд грн	9,72	11,05	13,07	14,74	19,71	21,22	28,14	48,27	66,25
у % до ВВП	9,47	8,47	7,69	7,22	8,73	7,94	8,13	11,53	12,36
у тому числі:									
ПДВ, млрд грн	7,46	8,41	9,44	10,35	13,47	12,60	16,73	33,80	50,40
у % до ВВП	7,27	6,45	5,55	5,12	6,10	4,71	4,85	7,96	9,41
акцизний збір, млрд грн	1,29	1,79	2,24	2,62	4,09	5,27	6,70	7,95	8,61
у % до ВВП	1,25	1,37	1,32	1,30	1,81	1,96	1,94	1,87	1,61
мити, млрд грн	0,97	0,85	1,39	1,77	2,15	3,35	4,71	6,52	7,37
у % до ВВП	0,95	0,65	0,82	0,80	0,82	1,27	1,34	1,70	1,34

Джерело: Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 52; <http://www.minfin.gov.ua>.

Збільшення надходжень ПДВ у 1998—2004 роках було спричинене зростанням ВВП (за рахунок щорічного приросту валових надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів), обсягів імпорту, встановленням обмежень на використання векселів при імпорті товарів, а також запровадженням численних преференцій в оподаткуванні та поширенням зловживань у сфері відшкодування податку, які, зрозуміло, частково нівелювали позитивний вплив попередніх чинників. Причому в 2002—2004 роках суми відшкодування зростали значно швидше, ніж валові надходження ПДВ із вироблених в Україні товарів. Фіскальна ефективність ПДВ знизилася з 7,27 % ВВП у 1998 році до 4,71 у 2003-му, дещо збільшившись

¹⁷ Гуревич С.В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе // Финансы. — 2004. — № 3.

(до 4,85) у 2004-му. Це дає підстави говорити про невикористані потенційні можливості стимулювання економічного зростання за рахунок збільшення податкових надходжень (видатків бюджету).

У 2005 році зростання надходжень ПДВ було спричинене практично подвоєнням, порівняно з 2004 роком, обсягів надходжень ПДВ із ввезених в Україну товарів. У свою чергу, це було обумовлено збільшенням обсягів імпорту та посиленням контролю за сплатою податків при перетині митного кордону України¹⁸; а збільшення імпорту було спричинено підвищенням середньої заробітної плати і соціальних виплат. Іншим чинником, який вплинув на зростання надходжень ПДВ, було скасування територіальних і низки галузевих податкових пільг (залишилися лише для суднобудування, видавничої діяльності та сільського господарства). А сподівання на значне збільшення фіскальної ролі ПДВ за рахунок запровадження більш жорстких умов його відшкодування (обмеження для новостворених підприємств, обов'язковість податкових перевірок, обмеження сум, що підлягають відшкодуванню, фактично перерахованими постачальникам сумами) виправдалися лише частково. Якщо у 2004 році співвідношення відшкодування ПДВ та його валових надходжень з вироблених в Україні товарів становило 1:1,39, то у 2005-му — 1:1,81 (за співвідношення обсягів експорту та ВВП 1:2,02). Утім фіскальна ефективність ПДВ дорівнювала 7,96 % ВВП.

У 2006 році були підвищені середня заробітна плата і соціальні виплати і, як наслідок, збільшився споживчий попит, що зумовило зростання надходжень ПДВ з вироблених в Україні та імпортованих товарів. Фіскальна ефективність податку зросла до 9,41 % ВВП (один з найвищих показників серед європейських країн¹⁹), але, незважаючи на це, не набула свого потенційно можливого максимального значення. Не вирішеною залишилася проблема фіктивного відшкодування ПДВ (обсяги відшкодування все ще становлять близько половини надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів, а частка експорту у ВВП зменшилася до 43 %). Причому ми вважаємо, що вживати якихось нових силових заходів для боротьби з цією формою “викачування” з бюджету коштів не потрібно. Погіршення податкового середовища господарювання, і особливо додаткові незручності від посилення податкового контролю, не сприятимуть розширенню економічної діяльності законослухняних суб'єктів ринку, як і не усунуть можливостей зловживань шляхом використання найпоширеніших корупційних схем. Запроваджене з 2008 року обов'язкове надання податковим органам електронних даних щодо розрахунку податкового зобов'язання і податкового кредиту із ПДВ також навряд чи здатне істотно обмежити корупцію у сфері його відшкодування. Найімовірніше, позитивного

¹⁸ У 2005 році надходження ПДВ з імпортованих в Україну товарів дорівнювали 191,8 % відповідного показника за 2004 рік, при зростанні обсягів імпорту на 26 % (Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження і рівня оподаткування економіки // Економіка України. — 2006. — № 7. — С. 11).

¹⁹ Лише у Болгарії, Данії та на Кіпрі фіскальна ефективність ПДВ є ще вищою — відповідно, 12,4; 10,0 і 9,8 % ВВП. — <http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu>.

фіскального ефекту від цього заходу можна очікувати тільки у короткостроковій перспективі (до утворення нових корупційних зв'язків). Фіктивні експортні операції як системне явище зникнуть лише тоді, коли відшкодування податку безпосередньо буде пов'язане з його сплатою до бюджету. Це може забезпечити запровадження ПДВ-рахунків. Знижувати ставку ПДВ без скорочення масштабів його незаконного відшкодування, на нашу думку, недоцільно.

Зростання надходжень акцизного збору було зумовлене розширенням виробництва та імпорту підакцизних товарів, а також підвищенням ставок акцизів на алкогольні й тютюнові вироби. Проте, коли зважити, що фіскальна ефективність акцизного оподаткування у 2006 році становила лише 1,61 % ВВП, то стає цілком очевидним, що отримані показники надходжень цього податку не є великим досягненням. Водночас зростання надходжень акцизного збору в 1998—2006 роках навряд чи могло бути на порядок більшим. Для розширення меж акцизного оподаткування (насамперед, це стосується нафтопродуктів) необхідно покращити добробут усього населення України, що можливо лише за довготривалого економічного зростання. Втім резерви для збільшення надходжень акцизного збору можуть критися також у детінізації економічних відносин і підвищенні ще досить низьких, порівняно з європейськими, ставок акцизів на шкідливу для здоров'я тютюнову й алкогольну продукцію.

У досліджуваній період, крім збільшення надходжень ПДВ і акцизного збору, спостерігалось також зростання надходжень мита. Проте, з огляду на корумпованість митних органів, можна припустити, що обсяги цього податку не відповідали потенційно можливим, адже навіть заходи 2005 року щодо посилення митного контролю не привели до значного зростання фіскального значення мита (у 2006 році фіскальна ефективність митного оподаткування знову знизилася до рівня 2004 року, до 1,34 % ВВП). На наш погляд, для досягнення відчутних результатів у розв'язанні проблеми зловживань при оформленні експортно-імпортних операцій потрібно використати російський досвід поступового підвищення ставок мита з одночасним встановленням максимальних сум митної вартості товару, за яких не проводитиметься його фізичний огляд²⁰. Економічні методи боротьби з контрабандою, які запобігатимуть виникненню у суб'єктів ринку інтересу до "співпраці" з корумпованими працівниками митниць, будуть набагато ефективнішими за адміністративні.

Слід також додати, що сприятлива економічна кон'юнктура й зумовлене нею розширення бази оподаткування забезпечили зростання надходжень прямих податків і соціальних платежів (табл. 3). Але при цьому трансформування податку на прибуток і податку з доходів фізичних осіб не завжди створювало оптимальні умови для підвищення темпів зростання ВВП.

Запровадження галузевих і територіальних податкових пільг з податку на прибуток часто призводило до фіскальних втрат і не вирішувало при цьому

²⁰ Радаев В. Российский бизнес: на пути к легализации? // Вопросы экономики. — 2002. — № 2.

Таблиця 3. Надходження прямих податків та соціальних платежів в Україні у 1998—2006 роках

Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Прямі податки, млрд грн	14,99	17,49	21,04	22,99	25,73	33,00	37,10	50,26	60,46
у % до ВВП	14,62	13,41	12,46	11,28	11,40	12,35	10,70	12,20	11,29
у тому числі:									
податок з доходів фізичних осіб, млрд грн	3,57	4,43	6,38	8,75	10,82	13,52	13,21	17,32	22,79
у % до ВВП	3,48	3,40	3,75	4,29	4,79	5,06	3,83	4,08	4,25
податок на прибуток підприємств, млрд грн	5,92	6,35	7,70	8,28	9,40	13,27	16,16	23,46	26,17
у % до ВВП	5,77	4,87	4,53	4,05	4,16	4,95	4,68	5,52	4,88
податок з власників транспортних засобів, млрд грн	0,19	0,30	0,53	0,55	0,59	0,60	0,66	0,83	1,08
у % до ВВП	0,19	0,23	0,31	0,27	0,26	0,22	0,19	0,20	0,20
плата за землю, млрд грн	0,93	1,09	1,38	1,62	1,81	2,03	2,93	2,72	3,12
у % до ВВП	0,91	0,84	0,81	0,79	0,80	0,77	0,85	0,65	0,58
інші прямі податки, млрд грн	4,38	5,32	5,05	3,77	3,30	3,71	4,04	5,95	7,30
у % до ВВП	4,27	4,07	2,49	1,88	1,39	1,35	1,15	1,75	1,38
соціальні платежі, млрд грн	11,69	11,99	15,17	19,13	23,67	28,18	38,32	51,64	68,34
у % до ВВП	11,39	9,19	8,83	9,35	10,48	10,53	11,10	12,15	12,75

Джерело: Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 52; <http://www.minfin.gov.ua>.

макроекономічних завдань, а їх передчасне скасування у 2005 році перекреслило здобутки розвитку преференційного оподаткування. Це не дозволило забезпечити акумулювання в бюджеті четвертої частини прибутків від функціонування раніше переведених у пільгові режими оподаткування капіталів. Очевидно, що більшість суб'єктів ринку, які під прикриттям реалізації інвестиційних проектів оптимізували нарахування та сплату податків, почали використовувати інші (наприклад, офшорні) схеми уникнення оподаткування, і лише незначна частина “мінімізаторів” погодилася функціонувати, сплачуючи податки і податкові платежі на загальних підставах. А ті господарюючі суб'єкти, які використовували територіальні податкові преференції як інструмент для фіскальних зловживань, на нашу думку, виробили альтернативні схеми ухилення від оподаткування. Крім того, радикальне скасування галузевих податкових пільг змусило коригувати стратегію розвитку виробництва на підприємствах цих галузей.

Сьогодні декларується необхідність зниження ставки податку на прибуток до 20 %. Проте ми вважаємо, що цього робити не варто. Загальне зниження податкового навантаження на прибуток навряд чи стане вагомим стимулом активізації підприємництва і детінізації економіки (у суспільстві поширилася недовіра до податкових ініціатив), а фіскальних втрат — не уникнути. Тим більше, що фіскальна ефективність податку знизилася з 5,52 % ВВП у 2005 році до 4,88 % ВВП (показники 2003—2004 років) у 2006-му.

Ще один принциповий момент. Високі темпи економічного зростання 2000—2004 років багато в чому зумовлювалися поступовим розширенням виробництва за рахунок завантаження не задіяних у часи кризи потужностей. На сьогодні цей резерв практично повністю вичерпано, і потрібно шукати нові податкові важелі для прискорення відтворювальних процесів на інноваційно-інвестиційній основі²¹. Таким чином, на наш погляд, оптимальною трансформацією системи оподаткування прибутку в Україні є не надання їй додаткових ліберальних рис або максимуму ознак нейтральності (це може призвести до консервування сучасної галузевої структури економіки), а запровадження нових ефективних пільгових податкових механізмів заохочення інвестицій для всіх без винятку суб'єктів ринку з паралельним поступовим скасуванням (заміною адресним бюджетним субсидуванням) галузевих податкових пільг.

Запровадження пропорційного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб також було доволі суперечливим. Адже, по-перше, персональне оподаткування перетворилося на інструмент субсидування найбагатших прошарків суспільства і стимулювання імпорту, а не на засіб підтримки національного виробника і сприяння детінізації економіки. По-друге, ціна такого перетворення — зменшення надходжень податку з 13,52 млрд грн (5,06 % ВВП) у 2003 році до 13,21 млрд грн (3,83 % ВВП) у 2004-му. І хоча в 2005 році надходження податку з доходів фізичних осіб становили 17,4 млрд грн (4,08 % ВВП), а у 2006-му — 22,79 млрд (4,25 % ВВП), ми переконані, що за альтернативного оподаткування доходів фізичних осіб за ставками (наприклад, 10 і 20 %) фіскальних втрат 2004 року можна було уникнути, а надходження 2005—2006 років були б на порядок вищими. Навіть більше: лише створення нових робочих місць і підвищення середньої заробітної плати у 2004—2006 роках нівелювали негативні фіскальні наслідки цієї трансформації оподаткування.

Звісно, за майнового розшарування українського суспільства, теоретично, оптимальним заходом було б запровадження високопрогресивної шкали податку з доходів фізичних осіб як соціально справедливого інструменту сприяння економічному зростанню в рамках розширення меж експансії фіску. Проте, як було доведено практикою, в умовах великої тінізації економічних відносин неможливо акумулювати необхідні для фінансування додаткових видатків бюджету надходження податку з доходів фізичних осіб за високими податковими ставками. Тому формування системи оподаткування індивідуальних доходів на основі запровадження обмеженої прогресії з двох (максимум — трьох) ставок є найкращим компромісом між бажаним і реальним. На нашу думку, в цілому позитивно можна оцінити зміни з 2004 року у механізмі справляння податку з доходів фізичних осіб щодо запровадження соціальної пільги та розширення податкової бази за рахунок частини доходів від операцій з майном, доходів, отриманих платником податків від роботодавця як додаткові блага, тощо.

²¹ Ними можуть бути, зокрема, запропоноване в проекті Податкового кодексу зниження ставки податку до 20 % для суб'єктів ринку, які здійснюватимуть закупівлю обладнання та устаткування.

У 1998—2006 роках інші прямі податки не відігравали в Україні вагомої фінансової ролі. Наразі об'єктивною є потреба в якнайшвидшому підвищенні ставок плати за землю з проведенням обов'язкової інвентаризації грошових оцінок земельних ділянок, запровадженні податку на нерухомість фізичних осіб (зрозуміло, з розгорнутою системою соціальних податкових пільг), поступовій заміні чинних форм оподаткування малого бізнесу досконалішими (з позицій мінімізації можливостей для ухилення від сплати податків) і скасуванні місцевих податків і зборів, надходження яких не перевищують витрати на їх адміністрування.

У досліджуваному періоді надходження соціальних платежів збільшувалися за рахунок підвищення середньої заробітної плати. Відрахування до державних соціальних фондів були єдиними фінансово значимими податковими платежами (2006-го їх фінансова ефективність становила 12,75 % ВВП), які зазнали мінімальних змін щодо навантаження на їх платників — роботодавців і найманих працівників. Проте сьогодні саме соціальні платежі господарюючих суб'єктів (роботодавців), які є обтяжливими для сучасної української економіки, дестимулюють розвиток підприємництва²². Тому ми вважаємо за потрібне запровадити єдиний соціальний платіж, із поступовим зниженням його ставки залежно від можливостей не забезпеченого його надходженнями фінансування соціальних виплат за рахунок інших додатково акумульованих у бюджеті податкових надходжень. Така фінансова ініціатива (з одночасним посиленням податкового контролю), забезпечивши вирівнювання фінансових умов функціонування офіційної та неофіційної економіки, сприятиме детінізації економічних відносин, прискоренню зростання ВВП і, що дуже важливо, не виключатиме збільшення соціальних виплат. Розширювати з метою компенсації межі фінансово малозначимого нині соціального оподаткування громадян (найманих працівників), з огляду на їх ще порівняно незначні доходи, поки що не доцільно.

Зміни макроекономічних і податкових параметрів зумовили трансформацію структури оподаткування в Україні (табл. 4). Якщо у 1998 році прямі податки та соціальні платежі формували близько 3/4 податкових надходжень, то у 2005—2006 роках фінансова роль податків на споживання істотно зросла, а співвідношення непрямого, прямого і соціального оподаткування майже вирівнялися. Дані структурні зміни слід оцінювати в цілому позитивно. Водночас ми вважаємо оптимальним у найближчій перспективі для України зменшення питомої ваги соціальних платежів у загальному обсязі податкових надходжень завдяки поступовій лібералізації соціального оподаткування господарюючих суб'єктів — роботодавців.

У разі підвищення ефективності перерозподільних процесів динамічне економічне зростання забезпечить розширення бази оподаткування і, як наслідок, збільшення надходжень непрямих та прямих податків, а також соціальних

²² Сукупна ставка відрахувань становить близько 37 % фонду оплати праці, а необхідність їх перерахування до чотирьох соціальних фондів створює певні адміністративні незручності для платників податків.

Таблиця 4. Співвідношення непрямого, прямого та соціального оподаткування в Україні у 1998—2006 роках, %

Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Непрямі податки	26,70	27,26	26,52	25,92	28,52	25,75	27,17	32,14	33,97
Прямі податки	41,18	43,16	42,70	40,44	37,23	40,05	35,83	33,47	31,00
Соціальні платежі	32,12	29,58	30,78	33,64	34,25	34,20	37,00	34,39	35,03

Джерело: Статистичний щорічник України за 2002 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2003. — С. 56, 58—59, 64; Статистичний щорічник України за 2005 рік / За ред. О.Г. Осауленка. — К.: Консультант, 2006. — С. 52; <http://www.minfin.gov.ua>.

платежів²³. У свою чергу, зростання податкових надходжень слугуватиме фінансовою базою для збільшення капіталовкладень у розвиток економіки, проведення ринкового трансформування системи соціально-економічних відносин і дозволить розв'язувати складні соціальні проблеми з мінімальним негативним впливом на ділову активність суб'єктів ринку. Таким чином вдасться досягти головного: фіскальні зміни забезпечуватимуть прискорення відтворювальних процесів, а не сприятлива економічна кон'юнктура нівелюватиме негативні фіскальні наслідки трансформацій оподаткування або, що ще гірше, податкові ініціативи дестимулюватимуть зростання ВВП.

Отже, зменшення рівня оподаткування шляхом подальшого зниження ставок основних бюджетоутворюючих податків, у комплексі з максимальним скороченням переліку податкових пільг, не завжди економічно обґрунтованим посиленням податкового контролю та розширенням, насамперед, соціальних видатків бюджету, — це не ті заходи, які зможуть, збалансувавши інтереси держави, платників податків і громадян-виборців, створити оптимальну фіскальну інфраструктуру стало економічного зростання в Україні. Зниження ставок податків і податкових платежів не обов'язково передбачатиме розширення виробничої та інвестиційної діяльності всіх суб'єктів ринку, відмова від податкових преференцій зменшуватиме обсяги випуску продукції раніше пільгових виробництв, збільшення кількості податкових перевірок та переставлення кадрів у контролюючих органах, у поєднанні з поширенням у суспільстві недовіри до трансформацій оподаткування, не забезпечать відчутного поступу в боротьбі з тінізацією економічних відносин, а викликане цими процесами незначне, порівняно з потенційно можливим, підвищення (зниження) податкових надходжень не дозволить профінансувати додаткові видатки соціального спрямування. Низькі темпи (призупинення) зростання ВВП супроводжуватимуться загостренням кризи державних фінансів.

Найкращою й безальтернативною можливістю прискорити відтворювальні процеси в Україні важелями фіскального регулювання ми вважаємо підвищення

²³ За поступової лібералізації соціального оподаткування суб'єктів ринку — роботодавців, очевидно, вдасться досягти зростання надходжень єдиного соціального платежу за рахунок збільшення фонду оплати праці (якщо не на короткостроковому проміжку часу, то у середньостроковій перспективі).

ефективності перерозподільних процесів на етапах акумулювання й використання податкових надходжень (без надмірного радикалізму у прийнятті фіскальних рішень і за принципом накладення силових заходів на оптимальні податкові трансформації). До того ж цей процес не пов'язаний зі значним зниженням рівня оподаткування. Боротьба (в основному, економічними методами) зі зловживаннями у сфері справляння непрямих податків, удосконалення пільгового оподаткування прибутку, повернення до прогресивного механізму оподаткування доходів фізичних осіб, зменшення податкового навантаження на фонд оплати праці, а також першочергове бюджетне фінансування капіталовкладень у розвиток економіки і проведення ринкових трансформацій за рахунок додатково акумульованих податкових надходжень — усе це створить сприятливе фінансове середовище для сталого зростання ВВП. Це буде прийнятним як з точки зору стимулювання підприємницької ініціативи, так і з позицій оптимізації експансії фіску. Економічне зростання забезпечуватиме розширення бази оподаткування без значних (тимчасових) фіскальних втрат, а подальше зростання податкових надходжень збільшуватиме фінансові можливості держави щодо регулювання соціально-економічних відносин і суспільного розвитку в цілому.

Згодом податкові трансформації в Україні необхідно буде переорієнтувати на підтримку стабільного функціонування сформованої відносно оптимальної соціально-економічної системи на основі розбудови нейтрального оподаткування і перегляду видатків “бюджету розвитку”, як це відбувається у країнах з розвинутою ринковою економікою. Але сьогодні активне фіскальне регулювання має забезпечити високі темпи зростання ВВП і прогресивні зміни у розвитку соціально-ринкового господарювання як умову досягнення цього оптимуму.