

Л. П. Сідельникова

**ЭФЕКТИВНОСТЬ ПОДАТКОВИХ ДЖЕРЕЛ
ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ ДЕРЖАВИ**

Трансформація вітчизняної фіскальної політики в контексті європейської інтеграції актуалізує коригування домінант використання податкових форм фінансування державних видатків із метою їх збалансування для забезпечення економічного зростання на якісно й кількісно новій основі відповідно до концептуальних засад стратегії соціально-економічного розвитку України. Виходячи з того, що фіскальні принципи організації оподаткування зводяться до еластичності обкладання, що включає можливість автоматичної зміни залежно від фази економічного циклу, та достатності обкладання, що покриває суспільно необхідні видатки, у статті розраховано коефіцієнти еластичності й збираності податків. Аналіз податкової системи України як сукупності податків і зборів, котрі справляються в державі, виконаний за допомогою таких показників: загальна кількість податків і зборів, індекс Херфіндаля — Хіршмана, рівень оподаткування (податковий коефіцієнт). Розглянуто наявні наукові підходи до застосування методики визначення загального рівня оподаткування. Проведено порівняльний аналіз податкового коефіцієнта в Україні та в ЄС. Обґрунтовано висновки про доволі високий рівень оподаткування в нашій країні, який до того ж не супроводжується адекватним забезпеченням громадян суспільними благами. Доведено, що оптимум рівня оподаткування повинен визначатись економічними умовами суспільного розвитку та складовими системи державного управління, а також ефективністю використання податкових надходжень бюджетів усіх рівнів при перерозподілі бюджетних ресурсів держави для задоволення соціально-економічних потреб суспільства. Запропоновано шляхи підвищення фіскальної ефективності податкових джерел формування таких ресурсів. Наголошено, що зниження податкового навантаження в Україні доцільно проводити на тлі оптимізації обсягу і структури державних видатків, яка допоможе уникнути стрімкого збільшення бюджетного дефіциту та посилення боргової експансії держави.

Ключові слова: бюджетні ресурси держави, податкові надходження, коефіцієнт еластичності, коефіцієнт збираності, загальна кількість податків і зборів, індекс Херфіндаля — Хіршмана, податковий коефіцієнт.

Форм. 1. Рис. 4. Табл. 2. Літ. 23.

Л. П. Сідельникова

**ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ИСТОЧНИКОВ
ФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ РЕСУРСОВ ГОСУДАРСТВА**

Трансформація отечественной фіскальної політики в контексте європейської інтеграції актуалізує коррекцію домінант використання налогових форм фінансування государственных расходов с целью их сбалансирования для обеспечения экономического роста на качественно и количественно новой основе в соответствии с концептуальными принципами стратегии социально-экономического развития Украины. Исходя из того, что фискальные принципы организации налогообложения сводятся к эластичности обложения, включающей возможность автоматического изменения в зависимости от фазы экономического цикла, и достаточности обложения, покрывающей общественно необходимые расходы, в статье рассчитаны коэффициенты эластичности и собираемости налогов. Анализ налоговой системы Украины как совокупности налогов и сборов, взимаемых в государстве, выполнен с помощью таких показателей: общее количество налогов и сборов, индекс Херфіндаля — Хиршмана, уровень налогообложения (налоговый коэффициент). Рассмотрены существующие научные подходы к применению методики определения общего уровня налогообложения. Проведен сравнительный анализ

© Сідельникова Л. П., 2015

налогового коефіцієнта в Україні і в ЄС. Обосновані висновки о доволно високому рівні налогообложения в нашей стране, который к тому же не сопровождается адекватным обеспечением граждан общественными благами. Доказано, что оптимум уровня налогообложения должен определяться экономическими условиями общественного развития и составляющими системы государственного управления, а также эффективностью использования налоговых поступлений бюджетов всех уровней при перераспределении бюджетных ресурсов государства для удовлетворения социально-экономических потребностей общества. Предложены пути повышения фискальной эффективности налоговых источников формирования таких ресурсов. Подчеркнуто, что снижение налоговой нагрузки в Украине целесообразно проводить на фоне оптимизации объема и структуры государственных расходов, которая позволит избежать стремительного увеличения бюджетного дефицита и усиления долговой экспансии государства.

Ключевые слова: бюджетные ресурсы государства, налоговые поступления, коэффициент эластичности, коэффициент собираемости, общее количество налогов и сборов, индекс Херфиндаля — Хиршмана, налоговый коэффициент.

Larysa Sidelnykova

THE EFFICIENCY OF THE TAX SOURCES OF FORMING THE BUDGETARY RESOURCES OF THE STATE

Transformation of domestic fiscal policy in the context of European integration actualizes necessity of correction dominants of using tax forms of financing public expenditures with the purpose of their balancing to ensure the economic growth on quantitatively and qualitatively new basis in accordance with the conceptual principles of socio-economic development in Ukraine. Based on the fact that the fiscal principles of taxation, as a whole, are as follows: the elasticity of taxation, including the ability to automatically change depending on the phase of the economic cycle, and the sufficiency of taxation, which covers socially necessary expenditures, the tax elasticity and tax collection are calculated in this article. Analysis of the Ukrainian tax system as a totality of taxes and duties, which are levied in the state, is made with the help of such indicators: the total amount of taxes and duties, Herfindahl-Hirschman index, the level of taxation (tax ratio). The existing scientific approaches to the use of methods of determining the general level of taxation are examined. The comparative analysis of the tax ratio in Ukraine with European Union countries is carried out. Conclusions about a sufficiently high level of domestic taxation, which, moreover, is not accompanied by an adequate degree of providing of the citizens of public goods are substantiated. It is proved that the optimum level of taxation should be determined by the economic conditions of social development and the components of the system of public administration, as well as by how much the tax revenues of budgets of all levels are effectively used in the redistribution of budgetary resources of the state to satisfy the social and economic needs of society. Ways to improve the fiscal efficiency of tax sources of budgetary resources of the state are offered. It is noted that the reduction of the tax burden in Ukraine is expedient to carry out against the background of optimizing the amount and composition of public expenditures, which will prevent the rapid increase of the budget deficit and strengthening of debt expansion of the state.

Keywords: budgetary resources of the state, tax revenues, tax elasticity, tax collection, the total amount of taxes and duties, Herfindahl-Hirschman index, tax ratio.

JEL classification: H20, H21, H61.

Величина бюджетних ресурсів держави, основною складовою яких є податкові надходження, значною мірою залежить від ефективності податкової системи. Стійке функціонування інститутів сучасної економіки не можливе без якісної системи оподаткування й досконалого механізму податкового регулювання процесів суспільного відтворення, котре є найважливішим елементом реалізації функцій держави щодо забезпечення соціальної стабільності та інтенсивного

економічного зростання в умовах циклічного відтворення ринкового господарства. Ефективна податкова система створює передумови для формування конкурентоспроможної економіки на принципах рівності платників податків перед законом, соціального розвитку суспільства, зростання обсягу суспільних благ, що надаються державою, підвищення добробуту населення.

Моніторинг вихідних концепцій і постулатів теорії оподаткування в поєднанні з аналізом сучасної практики забезпечення доходів бюджетів усіх рівнів засвідчує, що моделювання векторів трансформації вітчизняної політики у сфері фіску повинне ґрунтуватися на новітній парадигмі формування бюджетних ресурсів держави, податкова складова якої має особливе значення. Досить детально концептуальні засади податкового інструментарію фіскальної політики України досліджені в працях В. Валігури, В. Вітлінського, О. Десятнюк, Т. Єфименко, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, А. Скрипника, А. Соколовської [1—10].

Доробок цих учених з розв'язання загальної, фундаментальної проблеми розвитку теорії, методології та практики податкових фінансів є базисом для встановлення оптимуму фіскальної експансії держави. Водночас перманентне збільшення державних видатків в умовах уповільнення темпів економічного зростання вимагає всебічного аналізу практичних аспектів податкового інструментарію вітчизняної фіскальної політики в контексті активізації пошуку додаткових джерел формування бюджетних ресурсів держави.

Для коригування домінант використання податкових форм фінансування державних видатків із метою їх збалансування необхідне науково-практичне обґрунтування показників фіскальної ефективності податкових надходжень зведеного бюджету як основного джерела формування бюджетних ресурсів держави.

Фіскальну ефективність податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, як і ефективність податкової системи загалом, можна визначити за допомогою низки показників, котрі характеризують здатність обраних форм оподаткування формувати бюджетні ресурси держави, не стримуючи підприємницької активності.

Критерії встановлення ефективності податкових надходжень обґрунтуємо тим, що фіскальні принципи організації оподаткування зводяться до еластичності обкладання, що включає можливість автоматичної зміни залежно від фази економічного циклу, та достатності обкладання, що покриває суспільно необхідні видатки. Тому скористаємося такими показниками, як коефіцієнт еластичності та коефіцієнт збираності податків.

Детальніше охарактеризувати реалії оподаткування в Україні допоможе аналіз податкової системи як сукупності податків і зборів, котрі справляються в державі, виконаний із використанням показників: загальна кількість податків і зборів, індекс Херфіндала — Хіршмана, рівень оподаткування (податковий коефіцієнт).

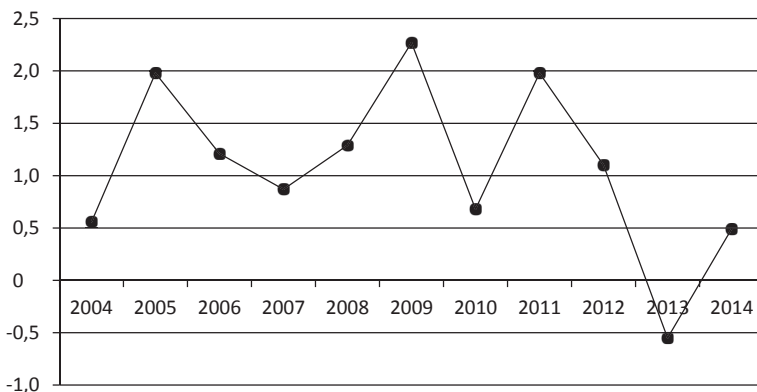
Еластичність податку характеризує відносну зміну обсягу його надходжень за незмінної податкової системи щодо процентної зміни бази оподаткування [7, с. 68]. Тобто *коефіцієнт еластичності* (tax elasticity) показує, на скільки відсотків збільшаться/зменшаться податкові надходження (група податків чи окремий податок) при зміні визначального економічного фактора (ВВП, доходів населення тощо) на 1 %.

Податкова система вважається еластичною, якщо відповідний коефіцієнт більший від одиниці. Це свідчить про зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж бази оподаткування (без запровадження нових податків), за яку зазвичай приймають ВВП, тобто оподаткування має значний потенціал автоматичного регулятора. Така ситуація може спостерігатися в разі зниження обсягів ухилення від оподаткування, рівня податкового боргу, підвищення ефективності роботи контролюючих органів тощо. Якщо коефіцієнт менший від одиниці, податкова система є нееластичною та чинить неістотний стабілізуючий вплив.

Еластичність податків, безперечно, є важливим показником, адже відображає ефективність автоматичних стабілізаторів фіскальної політики уряду. Однак через нестабільність вітчизняної податкової системи фактичне обчислення коефіцієнта еластичності є доволі проблематичним: надто складно сформувати варіаційний ряд, у якому податкові надходження залежатимуть виключно від динаміки ВВП, тобто відокремити автоматичні зміни від дискреційних.

На рис. 1 показано динаміку коефіцієнта еластичності податків в Україні.

Розрахунки засвідчують, що в Україні відсутня чітка тенденція в динаміці коефіцієнта еластичності податків. Його низьке значення (0,56) у 2004 р. було зумовлене низкою здійснених урядом податкових реформ, які стосувалися



Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

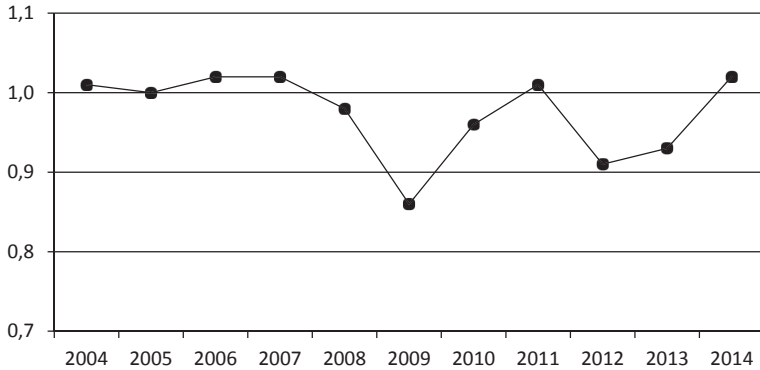
Рис. 1. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні за період 2004–2014 рр.

переважно зменшення ставки податку на прибуток підприємств та запровадження податку з доходів фізичних осіб із пропорційною ставкою. Істотне підвищення коефіцієнта еластичності (до 1,98) у 2005 р. спричинене значним зростанням обсягу мобілізованих до бюджету податків у результаті подвоєння надходжень ПДВ (у зв'язку зі скасуванням низки податкових пільг), збільшення на 45 % надходжень податку на прибуток підприємств та на 31 % — з доходів фізичних осіб. Найвище значення коефіцієнта еластичності (2,27) спостерігалося у 2009 р. через різке скорочення обсягів ВВП і податкових надходжень унаслідок посилення кризових явищ у економіці. Посткризовий 2010 р. характеризувався відставанням темпів зростання податкових надходжень зведеного бюджету від аналогічного показника ВВП у 1,5 раза, що переважно є наслідком поширення в кризові роки практики авансових платежів. Стрибок коефіцієнта еластичності податків у 2011 р. є головним чином результатом податкової реформи, котра спричинила двократне перевищення темпів зростання податкових надходжень над аналогічним показником ВВП, а також результатом перенесення рентної плати з розділу неподаткових надходжень до податкових платежів. У 2012 р. цей коефіцієнт був максимально наближений до одиниці (1,1), що вказує на певну стабілізацію фіскальної політики України. Однак уже у 2013 р. ситуація помітно погіршилася: коефіцієнт еластичності знизився до 0,55, причому зі знаком “мінус”, тобто при зростанні ВВП на 3,3 % податкові надходження скоротилися на 1,8 %. Значення коефіцієнта еластичності податків у 2014 р. (0,49), засвідчує, що темпи зростання ВВП у цей період удвічі перевищили аналогічний показник податкових надходжень.

Дослідження еластичності податкових надходжень загалом та окремих видів податків дає змогу знайти дієвий спосіб реформування податкової системи, що сприяє максимізації надходжень податків при заданому рівні податкового навантаження або мінімізації податкового тиску при заданому рівні податкових надходжень. Такі дослідження особливо актуальні в умовах кризи, оскільки допомагають визначити оптимальні з фіскальної точки зору напрями економічного розвитку у сферах виробництва та споживання, що в кінцевому підсумку забезпечує достатність внутрішніх джерел фінансування суспільних видатків без необхідності залучення державних позик.

Важливою умовою ефективного функціонування податкових фінансів у транзитивних економіках є вдосконалення податкового прогнозування й планування як на рівні держави, так і суб'єктів господарювання. Державна фіскальна служба України відводить цим складовим державного податкового менеджменту чільне місце у формуванні бюджетних ресурсів держави. Обґрунтоване податкове прогнозування й планування податкових надходжень дає змогу оцінити ризики настання важкопрогнозованих ситуацій та визначити ймовірність виникнення непередбачуваних подій у сфері фіску, проаналізувати розбіжності між цілями платників податків і фіскальними цілями держави, мінімізувати втрати бюджетів усіх рівнів.

Для дослідження ефективності адміністрування податків і зборів загалом і податкового планування зокрема доцільно оцінити ступінь мобілізації податкових надходжень до бюджету. Для цього використовується *коефіцієнт збираності*, котрий розраховується як відношення фактичних податкових надходжень до планового показника за відповідний рік. Таким чином, що більше значення коефіцієнта збираності наближається до одиниці, то ефективнішою є робота фіскальних органів з планування податків (рис. 2).



Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

Рис. 2. Динаміка коефіцієнта збираності податкових надходжень зведеного бюджету України за період 2004—2014 рр.

Як бачимо, упродовж 2004—2007 рр., у 2011 і 2014 рр. коефіцієнт збираності коливався в межах 1—1,02, що в цілому є позитивним результатом роботи фіскальних органів. Водночас надмірна зосередженість податкових інспекцій на виконанні планових показників посилює адміністративний тиск на суб'єктів господарювання, що, у свою чергу, спричиняє штучне підвищення податкового навантаження. У 2009 р. коефіцієнт збираності податкових надходжень різко знизився внаслідок невиконання планових показників за основними податками у зв'язку з поглибленням кризових явищ у національній економіці.

Для проведення детальнішого аналізу ефективності податкового планування розглянемо коефіцієнти збираності окремих податкових надходжень (табл. 1). Дані щодо коефіцієнта збираності за окремими податками варіативніші відносно одиниці, ніж зведений коефіцієнт збираності. Так, найбільші відхилення від планових показників спостерігалися: щодо податку на прибуток підприємств — у 2007—2009, 2011 рр. (на 19, 12, 23 і 15 % відповідно); щодо ПДВ — у 2009 та 2012 рр. (на 13 і 15 % відповідно); щодо акцизного податку з вироблених в Україні підакцизних товарів — у 2011—2014 рр. (на 18, 12, 13 і 15 % відповідно); щодо акцизного податку з увезених на митну територію

Таблиця 1. Динаміка коефіцієнта збираності окремих податкових надходжень зведеного бюджету України за період 2007—2014 рр.

Показник	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податок на доходи фізичних осіб	1,04	0,96	0,97	0,98	0,98	0,97	0,92	0,90
Податок на прибуток підприємств	1,19	1,12	0,77	0,99	1,15	0,95	0,94	0,99
Податок на додану вартість	0,91	0,93	0,87	0,95	1,01	0,85	0,95	0,97
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	1,0	0,91	0,92	0,91	0,82	0,88	0,87	0,85
Акцизний податок з увезених на митну територію України підакцизних товарів	1,13	0,99	0,84	1,05	1,31	0,95	0,89	1,30
Ввізне мито	1,08	0,99	0,61	1,02	1,02	1,02	0,88	0,79
Вивізне мито	0,97	0,54	1,30	0,78	0,60	0,50	0,50	2,0

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

Україні підакцизних товарів — у 2007, 2009, 2011, 2013 та 2014 рр. (на 13, 16, 31, 11 і 30 % відповідно); щодо ввізного мита — у 2009, 2013, 2014 рр. (на 61, 12, 21 % відповідно); щодо вивізного мита — у 2008—2014 рр. (на 46, 30, 22, 40, 50, 50, 100 % відповідно). Отже, ефективність податкового планування в Україні є доволі низькою, чіткі тенденції щодо динаміки коефіцієнта збираності окремих податків відсутні.

Зауважимо, що до 2011 р. сукупність податків і зборів, які справлялися в нашій державі, визначалася Законом України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [11]. Відтоді він зазнав двох додаткових редакцій (1994 і 1997 рр.), окрім того, до нього було внесено майже 40 змін та доповнень, а окремі положення визнано неконституційними. Також було прийнято безліч інших законодавчих і нормативно-правових актів, що регламентували окремо кожен податковий платіж. Низка таких платежів навіть не була прописана в переліку загальнодержавних і місцевих податків та зборів базового закону, зокрема запроваджений в Україні з 1 січня 1999 р. єдиний податок для суб’єктів малого підприємництва. Кожен із цих законодавчих актів теж неодноразово доповнювався й змінювався.

Згідно зі ст. 14 Закону “Про систему оподаткування”, в Україні справлялося 28 загальнодержавних податків та обов’язкових платежів, а ст. 15 регламентувала 14 місцевих податків і зборів. Водночас деякі податкові платежі, наведені в цих статтях, або не набули чинності (податок на нерухоме майно), або були скасовані (гербовий збір), а частка інших у доходах бюджету була настільки низькою, що не мала фіскальної значущості. З уведенням у дію з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України [12] кількість податкових платежів значно зменшена: загальнодержавних податків і зборів — до 18 (ст. 9), місцевих податків і зборів — до п’яти (ст. 10). Однак ці зміни не були останніми. Так, відповідно до Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм” від 24.05.2012 № 4834-VI [13], з 1 січня

2013 р. рентну плату за нафту, природний газ та газовий конденсат, що видобуваються в Україні, виключено з переліку загальнодержавних податків і зборів та поєднано з платою за користування надрами. А 28 грудня 2014 р. кількість податків і зборів узагалі зменшено з 22 до 9, переважно за рахунок їх групування.

Індекс Херфіндаля — Хіршмана зазвичай використовують для оцінки міри монополізації галузі. Утім, у фіскальних розрахунках за його допомогою доцільно охарактеризувати структуру системи податків і зборів із метою визначення ступеня складності податкової системи з точки зору формування надходжень із різних джерел. У цьому випадку індекс Херфіндаля — Хіршмана (I_k) розраховується за формулою:

$$I_k = \sum_{i=1}^n R_i^2,$$

де R_i — частка i -го податку в загальній сумі надходжень;

N — загальна кількість видів податків.

Якщо в системі податків є лише один податок, то I_k дорівнює одиниці, а в разі збільшення кількості податків I_k зменшується.

Структура податкових надходжень зведеного бюджету України, необхідна для розрахунку індексу Херфіндаля — Хіршмана, наведена в табл. 2, а його динаміка відображена на рис. 3.

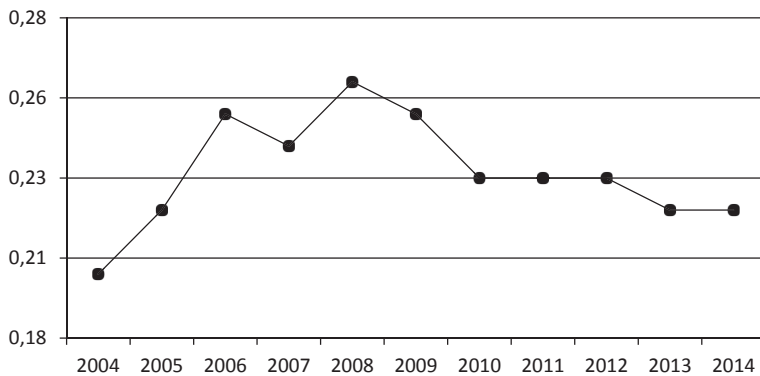
Таблиця 2. Структура податкових надходжень зведеного бюджету України за 2004—2014 рр., %

Показник	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Податок на доходи фізичних осіб	20,92	17,67	18,13	21,57	20,20	21,38	21,76	17,99	18,89	20,40	19,78
Податок на прибуток підприємств	25,59	23,93	20,81	21,33	21,08	15,86	17,24	16,46	15,47	15,54	10,94
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	5,36	4,06	3,77	3,66	4,09	5,38	5,42	4,42	4,85	8,16	9,14
Податок на додану вартість	26,49	34,47	40,08	36,83	40,54	40,65	36,82	38,87	38,49	36,24	37,82
Акцизний податок	10,61	8,10	6,85	6,57	5,63	10,38	12,07	10,13	10,65	10,37	12,27
Мито	7,45	6,67	5,76	6,14	5,33	3,22	3,80	3,53	3,66	3,76	3,43
Інші податкові надходження	3,58	5,10	4,60	3,90	3,13	3,13	2,89	8,60	7,99	5,53	6,62
Разом	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

Як бачимо, упродовж аналізованого періоду значення індексу перебувало в діапазоні 0,20—0,26, що вказує на домінування у вітчизняній системі оподаткування джерел із малим обсягом надходжень. Для порівняння: у США аналогічний показник дорівнює 0,37 [2, с. 25].

Висновок про наявність у національній податковій системі фіскально незначущих податків підтверджує аналіз структури податкових надходжень



Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>).

Рис. 3. Динаміка індексу Херфіндаля — Хіршмана за період 2004—2014 рр.

зведеного бюджету України. Так, надходження від трьох податків (на прибуток підприємств, на доходи фізичних осіб та на додану вартість) становлять у середньому 75,48 % податкових надходжень зведеного бюджету протягом 2004—2014 рр. (див. табл. 2). Ще в середньому 14,23 % дорівнюють надходження акцизного податку й мита. Таким чином, решта податків і зборів формують у середньому лише 10,29 % податкових надходжень зведеного бюджету.

Особливо критичною до прийняття Податкового кодексу України була ситуація із системою місцевого оподаткування: 14 місцевих податків і зборів сукупно становили менше 1 % (!) податкових надходжень зведеного бюджету України. Більше того, аналіз структури місцевого оподаткування до 2011 р. засвідчив наявність платежів із мізерною часткою, динаміку надходжень котрих відстежувала Державна податкова служба України (ДПС), таких як збір за видачу ордера на квартиру, збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу й лотерей. Окрім того, існували місцеві збори, статистичні дані щодо котрих ДПС навіть не подавала (через низькі фіскальні ефекти від їх надходжень), а саме: збір за участь у бігах на іподромі, збір за вигреш у бігах на іподромі, збір із осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, збір за право проведення кіно- й телезйомок. Цілком очевидно, що наявність місцевих зборів із низькою часткою надходжень лише ускладнювала чинну податкову систему та взаємовідносини платників податків і держави. Натомість місцеве оподаткування було позбавлене платежів, що в зарубіжній фіскальній практиці слугують вагомим джерелом бюджетних ресурсів громад, наприклад податку на нерухоме майно (нерухомість), хоча він ще з 1 квітня 1994 р. був прописаний у Законі України “Про систему оподаткування” у статусі загальнодержавного [11], а з 8 липня 2010 р. віднесений до складу місцевих.

Варто зауважити, що запроваджене Податковим кодексом України докорінне реформування системи місцевого оподаткування істотно не змінило фіскального значення цієї категорії платежів: у 2011 р. місцеві податки та збори забезпечили лише 0,75 % податкових надходжень зведеного бюджету, у 2012 р. — 1,53, у 2013 р. — 2,06, у 2014 р. — 2,20 %.

Сукупність усіх податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються в державі, встановлює рівень податкового навантаження, який є однією з головних характеристик податкових відносин у соціумі та перебуває в залежності від обраної моделі економічного розвитку й фіскальної політики. Досліджуючи природу та змістове наповнення цієї дефініції, погоджуємося з А. Соколовською, котра стверджує, що податковий тягар (податкове навантаження) — це “не стільки те, що можна виміряти, скільки предмет теоретичного аналізу, тобто дослідження ефектів явного та неявного впливу податків на добробут їхніх платників” [10, с. 7]. Натомість кількісним показником, що характеризує фактичний рівень впливу держави на соціально-економічні процеси в суспільстві за допомогою використання податкових механізмів, вважаємо показник загального рівня оподаткування, так званий податковий коефіцієнт.

Слід зазначити, що погляди вітчизняних учених на методіку розрахунку цього показника різняться. Зокрема, на думку В. Мельника, рівень оподаткування потрібно визначати відношенням тільки податкових надходжень, не враховуючи внесків на соціальне страхування, до ВВП держави [8, с. 32]. У свою чергу, А. Соколовська переконана, що при обчисленні цього показника треба враховувати також внески до фондів соціального страхування [9, с. 59], та обґрунтовує свою позицію правилами міжнародної статистики: “обов'язкові відрахування до соціальних фондів враховують при визначенні податкового коефіцієнта на тій підставі, що у міжнародній статистиці вони зазвичай розглядаються як податки, а не як звичайні страхові внески, оскільки: а) мають примусовий характер; б) сплачуються уряду для фінансування поточних витрат; в) як правило, не надають платнику прямого еквівалента; г) справляють ефект перерозподілу доходів” [14, с. 12]. Я. Дропа та І. Чабан наголошують: “з метою міжнародних порівнянь для характеристики фактичного рівня податків у країні використовують так званий податковий коефіцієнт, який розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування на соціальне страхування, до валового внутрішнього продукту у ринкових цінах” [15, с. 214]. Н. Бенч робить акцент на тому, що з 2003 р. у країнах Євросоюзу внески до пенсійних фондів разом із іншими внесками до фондів соціального захисту враховуються при обчисленні податкового коефіцієнта та належать до податків на працю [16, с. 118]. Зауважимо, що у фінансовій статистиці при визначенні загального рівня оподаткування внески до державних соціальних фондів відносяться до складу податкової системи та беруться до уваги при розрахунку відношення податкових надходжень до ВВП [17, с. 33].

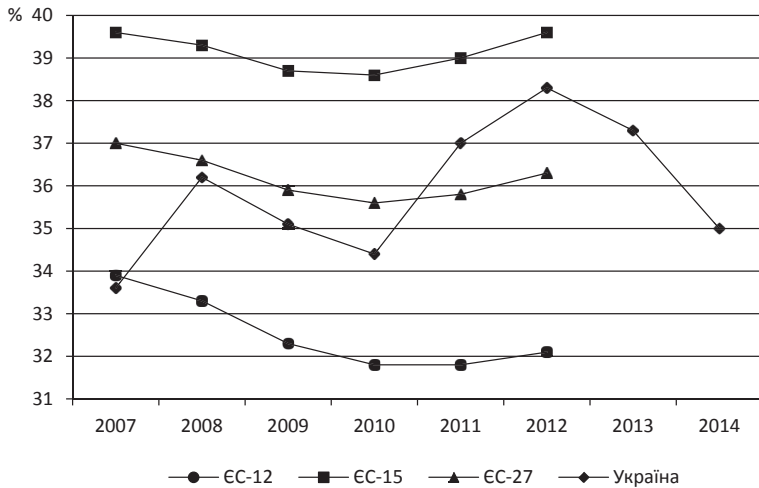
На наш погляд, частку податкових надходжень зведеного бюджету у ВВП не можна ідентифікувати як показник загального рівня оподаткування в Україні, тому що насправді вона свідчить лише про масштаби перерозподілу ВВП через бюджетну систему. Тому ми підтримуємо думку А. Крисоватого та В. Валігури, котрі, узагальнюючи наявні в науковій літературі твердження, доходять висновку, що визначальним у конструюванні цієї дефініції має бути не місце зарахування коштів, а джерело їх утримання [7, с. 70]. Оскільки внески на соціальне страхування сплачуються з доходів підприємців і громадян, що збільшує їхній податковий тягар, учені пропонують вважати правильним підхід, за якого при обчисленні податкового коефіцієнта враховуються внески до фондів соціального страхування.

У переважній більшості країн із розвинутою ринковою економікою високий рівень оподаткування. Для них характерні широка база оподаткування, високі податкові ставки, жорсткий контроль діяльності платників податків, серйозні штрафні й кримінальні санкції в разі їх несплати. Такий тип податкової політики обрали розвинені демократії Західної Європи та Скандинавії (Німеччина, Франція, Норвегія, Швеція).

Країни з ліберальним рівнем податкових вилучень можна поділити на три основних типи: 1) юрисдикції офшорного типу, де обсяги податкових вилучень або взагалі відсутні, або обмежуються разовим фіксованим збором, котрий стягується в момент реєстрації економічного суб'єкта на території юрисдикції (острівні країни Карибського й Тихоокеанського регіонів); 2) держави, що надають значні податкові преференції при справлянні особистого та корпоративного прибуткових податків (Кіпр, Швейцарія); 3) країни, які за доволі високого рівня оподаткування надають істотні податкові преференції компаніям, що займаються діяльністю у сферах інвестицій та інновацій (Бельгія, Нідерланди) [18, с. 223].

Порівняємо податковий коефіцієнт в Україні з країнами Євросоюзу (рис. 4). Оскільки Хорватія стала членом ЄС лише 1 липня 2013 р., а податкова європейська статистика за 2013—2014 рр. ще не оприлюднена, показники Євросоюзу розраховано для 27 країн.

Як видно з рис. 4, динаміка загального рівня оподаткування в Україні починаючи з 2008 р. відповідає європейським тенденціям. Кількісні показники загалом також наближені до даних по ЄС-27. Водночас ґрунтовніші висновки дає порівняння з країнами, котрі стали членами Євросоюзу під час п'ятого раунду його розширення, адже саме податкові системи “нових” членів ЄС є орієнтиром для адаптації вітчизняної системи оподаткування в контексті європейського прагнення України. Середній рівень оподаткування в “нових” країнах Євросоюзу істотно нижчий, ніж у країнах ЄС-15: у 2007 р. — на 5,7 в. п., у 2008 р. — на 6, у 2009 р. — на 6,4, у 2010 р. — на 6,8, у 2011 р. — на 7,2, у 2012 р. — на 7,5 в. п. Проте податковий коефіцієнт в Україні значно перевищує відповідний показник у державах ЄС-12. Так, у 2012 р. лише в Угорщині він був більшим



Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України (<http://www.treasury.gov.ua>); Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>); Пенсійного фонду України (<http://www.pfu.gov.ua>); Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (<http://www.fse.gov.ua>); Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України (<http://www.social.org.ua>); Державної служби зайнятості (<http://www.dcz.gov.ua>); Євростату (див.: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. — Luxembourg : Publications Office of the European Union, 2014. — 308 p.).

Рис. 4. Динаміка податкового коефіцієнта в країнах ЄС та в Україні за період 2007—2014 рр.

(39,2 %). Отже, рівень оподаткування в Україні є доволі високим, до того ж не супроводжується адекватним забезпеченням громадян суспільними благами. Таким чином, твердження, що податкове навантаження в нашій державі набагато менше, ніж у розвинутих європейських країнах (ЄС-15), є доволі спірним, оскільки частка податків, що повертається населенню при перерозподілі бюджетних ресурсів, у “старій” Європі істотно вища.

Одним із чинників виникнення надлишкового податкового тягаря є нерівномірний перерозподіл податкових платежів у соціальні блага. Сучасну фіскальну політику України доволі точно можна охарактеризувати словами Ш. Бланкарта, який пояснює посилення тягаря оподаткування споконвічною тенденцією розвитку бюджетних відносин, котру визначає головна мета уряду — підвищення рівня державних видатків [19, с. 226], бо “політики мають у своїх руках необмежені повноваження в бюджетних питаннях і не зацікавлені у скороченні витрат” [19, с. 194]. Соціальна спрямованість вітчизняної фіскальної політики, яка вимагає, з одного боку, перманентного збільшення видатків бюджету в умовах зростання бюджетного дефіциту, а з другого — зменшення податкового навантаження на платників податків (що в підсумку скорочує обсяги бюджетних

ресурсів держави), призводить до поглиблення дисбалансів у сфері державних фінансів та посилення боргової експансії.

Разом із тим слід зазначити, що показник загального рівня оподаткування не завжди висвітлює реальний податковий тягар на споживачів, працівників чи власників капіталу. Є імовірність, що навіть при підвищенні рівня оподаткування загалом податкове навантаження може знижуватися чи розподілятися більш рівномірно. Така ситуація можлива в разі скасування необґрунтованих податкових пільг, підвищення ефективності справляння податків, посилення контролю їх сплати.

“Високий рівень вилучення коштів у підприємств і населення призводить до зниження підприємницької активності та сукупного попиту, що, в свою чергу, впливає на зменшення обсягів виробленої продукції і, в кінцевому підсумку, призводить до зменшення обсягу новоствореної вартості, а також, відповідно, надходжень до бюджету”, — підкреслює Ц. Огонь [20, с. 165]. Інші вітчизняні вчені також підтримують стереотип, згідно з яким високе податкове навантаження є чинником, котрий стримує економічну активність та процеси нагромадження, створює умови для прискореного розвитку тіньової економіки.

Утім, на наш погляд, слушною є думка Ю. Іванова, А. Крисоватого, О. Десятнюк, що в разі ефективного використання бюджетних коштів на загальноекономічні й соціальні програми високий рівень оподаткування може бути прийнятним [6, с. 765]. Його рівень справді залежить від соціально-економічної доктрини, котрої дотримується уряд. У країнах із високим рівнем оподаткування держава, вилучаючи значну частину доходів у вигляді податків і зборів, бере на себе більші зобов'язання щодо забезпечення громадян суспільними благами. За низького оподаткування населенню дається можливість самостійно розпоряджатися власними ресурсами та забезпечувати первинні потреби. Отже, верхня межа оподаткування, після якої податковий тиск стає надлишковим, індивідуальна для кожної країни та великою мірою визначається податковим менталітетом її громадян, а рівень оподаткування, оптимальний для виконання комплексу завдань, пов'язаних із управлінням економікою, розбудовою виробництва, підвищенням добробуту населення, істотно різниться по країнах.

А. Крисоватий і В. Валігура, наголошуючи на тому, що метою встановлення оптимального рівня оподаткування є досягнення гармонізації оподаткування в результаті посилення фіскальної функції податків, збільшення їхнього регулюючого потенціалу, скорочення числа випадків ухилення від сплати й уникнення податків, розглядають оптимальне податкове навантаження як з фіскальної точки зору, так і з погляду інтересів людини [7, с. 38]. Такий підхід повністю відповідає баченню економіста минулого століття І. Янжула, котрий з приводу визначення оптимальної межі оподаткування висловився так: з одного боку, межа оподаткування залежить від розмірів потреб держави, для покриття яких встановлюють податки; з другого — вона полягає в майновій спроможності

підданих задовольняти ці потреби своїми пожертвами [21, с. 245]. У продовження цієї тези Т. Ткаченко вважає оптимальним рівень податкового навантаження, що передбачає вилучення такої частини доходів економічних суб'єктів, яка не перешкоджає їх ефективному індивідуальному розвитку та водночас є достатньою для втручання держави в економічні процеси, необхідні для підвищення ефективності національної економіки в цілому [22, с. 460].

На нашу думку, оптимум рівня оподаткування повинен визначатися економічними умовами суспільного розвитку та складовими системи державного управління, а також ефективністю використання податкових надходжень бюджетів усіх рівнів при перерозподілі бюджетних ресурсів держави для задоволення соціально-економічних потреб громадян. Одним із фундаментальних завдань фіскальної політики має стати обґрунтування граничних значень податкового навантаження, на котрі слід орієнтуватися, та допустимого рівня їх зростання або зниження з метою забезпечення оптимальних фіскального й регулюючого ефектів оподаткування та дотримання при цьому інтересів як держави, так і платників податків, створення умов для стабільного економічного зростання країни, підвищення рівня життя населення, збільшення доходів державного й місцевих бюджетів, стимулювання підприємницької активності, ліквідації тіньової економіки, повернення в Україну вивезених за кордон капіталів, а також залучення повномасштабних іноземних інвестицій. Встановлення оптимального рівня податкового навантаження задля максимально ефективного поєднання та реалізації фіскальної й регулюючої функцій оподаткування у відповідності з пріоритетами соціально-економічного розвитку держави є комплексним системним завданням реформування фіскальної політики України.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. Для стабілізації сфери державних фінансів України доцільно поступово знижувати податкове навантаження, адаптуючи міжнародний досвід до вітчизняної специфіки розвитку процесів суспільного відтворення, створювати умови, котрі унеможливлуватимуть ухилення від сплати податкових зобов'язань, що призведе до поступового збільшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів, а також забезпечити оптимальний розподіл бюджетних ресурсів держави. Адже, як слушно зауважують Дж. Б'юкенен і Р. Масгрейв, “добре оподаткування — фундамент суспільного бюджету — це одна з головних ознак демократії і вагома складова соціального капіталу” [23, с. 58]. Податкове розвантаження економіки України сприятиме низці позитивних зрушень у економічній і фіскальній сферах, підвищенню ділової активності суб'єктів господарювання, поступовій детінізації економічного простору, поживаленню інвестиційної діяльності та збільшенню можливостей соціально-економічного розвитку держави, що сприятиме реальному розширенню податкової бази. Реалізації зазначеного перешкоджають такі чинники, як наявність значного зовнішнього й внутрішнього державного боргу; дефіцит бюджету, котрий набув латентного характеру; великі обсяги

загальнодержавного споживання, істотно обмежити яке за короткий термін не вдасться.

“Зниження загального рівня податкового навантаження сприяє поживленню всіх економічних процесів і зниженню рівня тіньової економіки, однак супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз,”— наголошують Ю. Іванов, А. Крисоватий та О. Десятнюк [6, с. 765]. Тому зменшення податкового тиску в Україні має відбуватися поступово, шляхом зниження ставок не відразу щодо більшості бюджетоутворювальних податків, а поетапно, щодо кожного окремо. Крім того, зменшувати податкові ставки доцільно на тлі оптимізації обсягу і структури державних видатків, що дасть змогу уникнути стрімкого збільшення бюджетного дефіциту та посилення боргової експансії держави.

Стимулюючий вплив матиме й радикальне скорочення податкових пільг та преференцій: разом із утвердженням принципу справедливості в оподаткуванні (соціальний ефект) оптимізація пільгового оподаткування сприятиме розширенню бази оподаткування, обмежить можливості для ухилення від сплати податків. Як показує зарубіжний досвід, стабільність і помірність системи оподаткування дають кращий і триваліший стимулюючий ефект, аніж податкові пільги.

З погляду на те, що фіскальні резерви непрямих податків є більшими, оскільки оподатковується споживання, котре фінансується не лише з офіційних доходів населення, а й із отриманих у тіньовому секторі економіки, сучасна парадигма розбудови вітчизняної податкової системи потребує переспрямування податкового навантаження із сфери виробництва на споживання. Вагомим джерелом податкових надходжень повинні стати ресурсні й екологічні платежі, адже саме податки на землю та інші природні ресурси є найбільш нейтральними, крім того, протягом останніх років у країнах ЄС їхня роль у формуванні бюджетних ресурсів держави зростає.

Важливим кроком на шляху підвищення ефективності податкової системи України має стати вдосконалення механізмів адміністрування податків і зборів, що насамперед передбачає зосередження уваги на роботі з несумлінними платниками податків, викритті схем ухилення від оподаткування, наданні належних послуг зі справляння податків сумлінним платникам.

Подальші дослідження доцільно перевести в площину науково-методологічного обґрунтування фіскальної доцільності запропонованих заходів із урахуванням дуальної природи податкового навантаження для національної економіки та сфери державних фінансів України.

Список використаних джерел

1. *Валігура В. А.* Напрями розбудови системи оподаткування в Україні / В. А. Валігура // Інноваційна економіка. — 2013. — № 4 (42). — С. 246—252.
2. *Вітлінський В. В.* Аналіз діяльності податкової системи України / В. В. Вітлінський, А. В. Скрипник // Фінанси України. — 2005. — № 12. — С. 19—31.

3. *Єфименко Т. І.* Актуальні питання сучасних стратегій реформування податкових систем / Т. І. Єфименко // *Фінанси України*. — 2013. — № 3. — С. 7—26.
4. *Iefimenko T.* Actual issues of modern strategies in reforming tax system / T. Iefimenko // *Фінанси України*. — 2014. — № 1. — С. 105—122.
5. *Єфименко Т. І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко ; НАН України, Ін-т економіки та прогнозування. — К., 2011. — 688 с.
6. *Іванов Ю. Б.* Податкова система : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. — К. : Атіка, 2006. — 920 с.
7. *Крисоватий А. І.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. — Т. : Підручники і посібники, 2010. — 247 с.
8. *Мельник В. М.* Обмежувальна та стимулювальна роль податків / В. М. Мельник // *Фінанси України*. — 2006. — № 1. — С. 31—37.
9. *Соколовська А. М.* До питання про податкову реформу в Україні / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. — 2006. — № 4. — С. 55—61.
10. *Соколовська А.* Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А. Соколовська // *Економіка України*. — 2006. — № 7. — С. 4—12.
11. Про систему оподаткування : закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
12. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
13. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм : закон України від 24.05.2012 № 4834-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.
14. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України : монографія : в 6 т. Т. 1: Пріоритети бюджетної політики та економічне зростання в Україні / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, В. М. Геєць (кер. авт. кол.) та ін. ; Н.-Д. фін. ін-т. — К., 2004. — 640 с.
15. *Дропа Я.* Податкове навантаження та його вплив на економіку України / Я. Дропа, І. Чабан // *Формування ринкової економіки в Україні*. — 2009. — Вип. 19. — С. 213—218.
16. *Бенч Н. Я.* Податкове навантаження як окрема економічна категорія: теоретична сутність та спроби обрахунку / Н. Я. Бенч // *Наукові праці НДФІ*. — 2008. — № 2 (43). — С. 111—118.
17. *Теорія фінансів : підручник / П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник та ін. ; за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія*. — К. : ЦУЛ, 2010. — 576 с.
18. *Дем'янишин В. Г.* Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України : монографія / В. Г. Дем'янишин ; Терноп. нац. екон. ун-т. — Т., 2008. — 496 с.
19. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії: вступ до фінансової науки / Ш. Бланкарт. — К. : Либідь, 2000. — 654 с.
20. *Огонь Ц. Г.* Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія / Ц. Г. Огонь ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. — К., 2003. — 580 с.
21. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И. И. Янжул. — М. : Статут, 2002. — 555 с.
22. *Ткаченко Т.* Порівняльний аналіз податкового навантаження в економіці України та країнах з розвинутою ринковою економікою / Т. Ткаченко // *Формування ринкової економіки в Україні*. — 2009. — Вип. 19. — С. 460—464.
23. *Б'юкенен Дж. М.* Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежні бачення держави / Дж. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв ; пер. з англ. — К. : ВД "КМ Академія", 2004. — 175 с.