

Чугунов І. Я.,

*доктор економічних наук, професор,
директор Науково-дослідного фінансового інституту
при Міністерстві фінансів України,*

Островецький В. І.,

*завідувач відділу доходів бюджету
Науково-дослідного фінансового інституту
при Міністерстві фінансів України*

ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ БЮДЖЕТУ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ БЮДЖЕТНО-ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

В умовах трансформації економічної системи, становлення ринкових відносин вплив держави на суспільно-економічні процеси набуває непрямого характеру і реалізується шляхом проведення бюджетної та податкової політики. Державні доходи, їх формування, розподіл та використання є інструментом економічної і фінансової політики держави та складовою механізмом бюджетно-податкового регулювання економіки, ефективного функціонування держави в умовах становлення та розвитку ринкових відносин не можливе без надійної системи формування доходів державного та місцевих бюджетів.

Податок є одним із способів формування бюджетних доходів, однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту відповідно до потреб фінансування видатків бюджету та державного регулювання відносин економічних процесів.

Значимість податкових надходжень на етапі трансформації економіки зростає не лише при формуванні фінансового ресурсу держави, в умовах зниження ефективності державного регулювання економіки шляхом накладання прямих заборон та директив система державного управління поступово переорієнтовується на застосування непрямих, в тому числі податкових методів регулювання економіки.

Сутність і роль доходів бюджету доцільно розглядати як єдиний, нерозривний суспільно-економічний процес розподілу, використання та відтворення державних фінансових ресурсів. Розглядаючи систему формування і функціонування доходів бюджету, можна виділити такі її елементи: прогнозування доходів бюджету; складання, розгляд та затвердження доходів бюджету; виконання доходів бюджету, що забезпечується формуванням та виконанням податкових зобов'язань платників податків, аналіз виконання доходів бюджету; звітування про доходи бюджету; моніторинг та підготовка відповідних змін до законодавства з питань формування доходів бюджету.

Незважаючи на значну кількість наукових розробок, присвячених дослідженню способів мобілізації доходів бюджету держави, залишається низка питань, що розкриті неповною мірою або такі, що потребують постійної уваги з боку теоретиків та практиків у зв'язку зі змінами економічної ситуації та направленістю економічної політики держави. Зокрема, дискусійними

залишаються питання щодо виявлення та оцінки факторів, які визначають динаміку окремих видів податкових надходжень бюджету, а також розробки та впровадження заходів, спрямованих на формування податкових надходжень бюджету. Подальших наукових розробок потребують питання взаємодії інституцій, що забезпечують формування податкових надходжень бюджету. Проблемним як з теоретичного, так і з практичного погляду залишається питання прогнозування обсягів податкових надходжень на наступний бюджетний період та середньострокову перспективу. Таким чином, дослідження процесу формування податкових надходжень бюджету, визначення їх оптимальної, економічно обґрунтованої структури, у тому числі для забезпечення стабільності, прозорості, керованості та прогнозованості бюджетного процесу України, залишаються актуальними.

Сутність формування податкових надходжень бюджету проявляється через їх внутрішній зміст, у сукупності всіх їх властивостей та відносин, що виникають в процесі складання та виконання дохідної частини бюджету держави. Основне призначення податкових надходжень полягає у забезпеченні держави фінансовими ресурсами, необхідними для виконання відповідних функцій. Податкові надходження формуються за рахунок мобілізації до бюджету податків, зборів та обов'язкових платежів, які в сукупності утворюють систему оподаткування. При цьому податки використовуються державою як інструменти формування бюджетних доходів. Обсяги податкових надходжень бюджету визначаються станом розвитку економіки країни, кількістю суб'єктів підприємницької діяльності та їх активністю, які згідно з положеннями національного податкового законодавства зобов'язані здійснювати відповідні відрахування до дохідної частини бюджету. Суми цих відрахувань визначаються за результатами господарської діяльності таких суб'єктів підприємницької діяльності відповідно до положень податкового законодавства. Важливим є розкриття економічної сутності формування податкових надходжень бюджету, тобто визначення сукупності властивостей податкових надходжень та відносин, що виникають у процесі їх формування.

В Україні, як і в більшості країн світу, формування доходів бюджету здійснюється шляхом мобілізації податкових, неподаткових та інших надходжень відповідно до чинного законодавства з питань бюджету та оподаткування. У сукупності ці джерела утворюють дохідну частину державного та місцевих бюджетів. Разом з тим податкові надходження становлять основну частину доходів як державного, так і місцевих бюджетів, зокрема питома вага податкових надходжень у структурі доходів Державного бюджету України останніми роками перебуває на рівні 70 відсотків, бюджетів органів місцевого самоврядування сягає 80 відсотків.

У структурах бюджетів зарубіжних країн податкові надходження утворюють до 90 відсотків їх дохідної частини. У складі податкових надходжень обліковуються відрахування на соціальне страхування, питома вага яких в структурі доходів у різних країнах коливається в межах 10 до 50 відсотків. Неподаткові надходження в провідних країнах світу утворюються на рівні 10 відсотків бюджетних доходів. Основна частина доходів бюджетів країн

членів ЄС формується шляхом мобілізації податкових надходжень, частка яких в структурі бюджетних доходів коливається від 82 до 97 відсотків. Найвищий рівень податкової складової у структурі доходів консолідованих бюджетів (94–97 відсотків) мають Бельгія, Великобританія, Нідерланди та Сполучені Штати Америки, найнижчий (від 83 до 86 відсотків) – Німеччина, Португалія, Греція та Угорщина. Значна частина податкових надходжень бюджетів у цих країнах утворюється за рахунок справляння податків на доходи, прибутки та капітал, у тому числі податків з доходів громадян і податків з прибутків корпорацій, а також податків на товари та послуги.

Співвідношення податків на доходи та податків на товари і послуги між країнами суттєво відрізняються. Наприклад, у таких країнах, як Австралія, Бельгія, Данія, Швейцарія та Швеція у структурі податкових надходжень переважають податки на доходи. У той час, як у Польщі, Португалії, Угорщині переважають податки на товари та послуги. Майже однакове співвідношення податків на доходи та податків на споживання встановилося у Австрії, Великобританії, Іспанії, Нідерландах, Німеччині.

Частка таких відрхувань до соціальних фондів у загальній сумі доходів бюджетів окремих країн – членів ЄС також суттєво відрізняється. Найбільша за обсягами їх частка (до 33–36 відсотків у структурі бюджету) спостерігається у Німеччині, Франції, Нідерландах, Іспанії та Італії, на рівні 25–33 відсотків – у Швеції, Бельгії, Польщі та Угорщині. У Великобританії, Швейцарії та Фінляндії відрхування до соціальних фондів становлять 18–27 відсотків дохідної частини бюджету. У той же час в Ісландії та Данії цей показник коливається на рівні 4–6 відсотків. Варто зауважити, що в структурі бюджетних доходів економічно розвинутих країнах незначну частку становлять податки на міжнародну торгівлю, їх питома вага у бюджетних доходах цих країн не перевищує двох відсотків.

За рівнем перерозподілу ВВП у країнах – членах ЄС має місце певна диференціація. Так, лідерами за цим показником серед країн Європи є Швеція, Данія, Фінляндія, Австрія, Франція, Бельгія. Частка ВВП, що перерозподіляється через бюджети згаданих країн, коливається в межах 50–60 відсотків. Традиційно найбільшим рівнем перерозподілу ВВП через бюджетну систему характеризується Швеція – до 62 відсотків. Від 40 до 46 відсотків ВВП перерозподіляється через бюджети Польщі, Великобританії, Португалії, Угорщини, Ісландії, Німеччини, Нідерландів та Італії. Частка у ВВП податків на майно в економічно розвинутих країнах коливається від 1 до 3 відсотків. Найбільша питома вага цього податку у ВВП спостерігається в Австралії, Ісландії, Іспанії та Швейцарії. Значна частка ВВП у цих країнах перерозподіляється соціальними фондами. Наприклад, у Німеччині та Франції у 2002 р. цей показник перевищував 18 відсотків, в Австрії та Бельгії – 16 відсотків відповідно, у Швеції, Великобританії, Німеччині та Італії коливається на рівні 14–15 відсотків.

Рівень перерозподілу ВВП через зведений бюджет України та державні цільові фонди нижчий за середні параметри перерозподілу ВВП через бюджетні системи країн – членів ЄС. За питоною вагою доходів зведеного

бюджету без урахування доходів соціальних фондів Україна випереджає такі країни Європейського Союзу, як Німеччина та Іспанія.

Наведене дає змогу зробити висновок, що податкові надходження утворюють основу дохідної частини бюджетів практично у всіх економічно розвинутих країнах світу. Структура дохідної частини зведеного бюджету України схожа зі структурами доходів бюджетів інших країн. Значною відмінністю між структурами доходів бюджетів провідних країн світу та України є наявність у складі перших відрахувань до соціальних фондів, які забезпечують в деяких випадках майже половину бюджетних доходів. За розміром ВВП, що перерозподіляється через бюджетну систему України в співставних умовах (за винятком відрахувань до соціальних фондів), Україна перебуває на рівні, або навіть дещо позаду у порівнянні з іншими країнами світу. За підсумками виконання зведеного бюджету України у 2005 р., питома вага бюджетних доходів, крім відрахувань до соціальних фондів, становила 31,9 відсотка. Таким чином, значно менший, ніж в Україні, розподіл ВВП через бюджетну систему спостерігається у Німеччині (26,6 відсотка), Іспанії (25,8 відсотка). Вищим за український є рівень перерозподілу ВВП через бюджетну систему у Данії (56,9 відсотка), Ісландії (41,2 відсотка), Австралії (35,6 відсотка), Австрії (34,2 відсотка), Бельгії (33,5 відсотка), Італії (33,4 відсотка), Великобританії (32,5 відсотка).

Наведені статистичні показники (таблиця) дають змогу встановити, що основною тенденцією формування доходів бюджетів країн з розвинутою та перехідною економікою є поступове зниження податкового навантаження. Серед пояснення причин такої тенденції, зокрема, може бути уніфікація та зближення основних елементів податкових систем різних країн світу, що забезпечується в рамках певних економічних союзів (ОЕСР, ЄС) шляхом прийняття відповідних директивних документів на наднаціональному рівні, та необхідність дотримання інтеграційних зобов'язань як однієї з умов членства окремої країни у певному економічному союзі. Разом з тим зниження податкового навантаження, окрім залучення іноземних інвесторів та забезпечення стимулювання економічного зростання, може пояснюватися ще податковою конкуренцією між країнами, резиденти яких мають безпосередні економічні відносини.

Зниження податкового навантаження на суб'єктів підприємницької діяльності в умовах політики відмови від надання податкових пільг та списання і реструктуризації податкової заборгованості, що може бути реалізовано шляхом зниження ставок оподаткування або скасування окремих видів податків (зборів, обов'язкових платежів), є одним із напрямів сучасної податкової політики України. Разом з тим варто зазначити, що зниження податкового навантаження з точки зору забезпечення захисту бюджетних споживачів має проводитися у комплексі із впровадженням компенсаційних заходів, що забезпечуватимуть додаткові доходи бюджету. До таких заходів можна віднести: введення нових податків (зборів, обов'язкових платежів) або підвищення ставок оподаткування за вже існуючими, вдосконалення адміністрування податків з метою наповнення бюджету; розширення бази

Таблиця

Питома вага податків, включаючи надходження до соціальних фондів у ВВП, %

Країна	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Середній показник за 1995–2002 рр.
Бельгія (BE)	45,1	45,3	45,7	46,4	46	46	46,2	46,6	45,9
Чехія (CZ)	39,9	38,7	37,9	36,5	37,3	34,4	34,3	35,4	36,8
Данія (DK)	49,3	49,9	49,8	50,1	51,5	49,6	49,9	48,9	49,9
Німеччина (DE)	40,8	41,6	41,6	41,6	42,3	42,5	40,8	40,2	41,4
Естонія (EE)	—	—	—	—	—	—	—	35,2	35,2
Греція (EL)	32,6	33	34,2	36,3	37,3	38,8	37	36,2	35,7
Іспанія (ES)	33,4	33,8	34,2	34,5	35,1	35,6	35,5	36,2	34,8
Франція (FR)	44	45	45,2	45,1	45,7	45,2	45	44,2	44,9
Ірландія (IE)	33,4	33,5	32,8	32,1	32,1	32,1	30,5	28,6	31,9
Італія (IT)	41,2	42,8	44,7	43,2	43,3	42,7	42,5	41,7	42,8
Кіпр (CY)	—	—	—	29,2	29,5	31,4	32,7	32,5	31,1
Литва (LV)	37,2	34,3	35,6	37,3	35,6	33,1	31,8	31,3	34,5
Латвія (LT)	28,6	28,1	29,8	32,2	32,4	30,4	29,1	28,8	29,9
Люксембург (LU)	42,3	42,4	41,5	40,2	40,4	40,7	40,7	41,9	41,3
Угорщина (HU)	—	—	—	—	—	—	39,4	38,8	39,1
Мальта (MT)	27,7	26,2	27,9	26,2	27,4	29,1	30,4	31,3	28,3
Нідерланди (NL)	40,6	40,8	40,7	40,3	41,7	41,5	40	39,5	40,6
Австрія (AT)	42,3	43,7	44,5	44,3	44,3	43,5	45,3	44,4	44,1
Польща (PL)	34,3	38,7	37,9	37	37	36,2	41,2	39,1	37,7
Португалія (PT)	33,6	34,4	34,7	34,9	36	36,4	35,6	36,3	35,2
Словенія (SI)	41,3	40	38,9	39,6	40	39,4	39,4	39,8	39,8
Словакія (SK)	41,5	40,3	38	38,3	35,9	34,3	32,9	33	36,8
Фінляндія (FI)	46	47,3	46,5	46,4	46,8	48	46	45,9	46,6
Швеція (SE)	49,5	51,9	52,5	53,1	53,8	53,9	52,2	50,6	52,2
Великобританія (UK)	35,4	35	35,6	36,6	36,9	37,5	37,3	35,8	36,3
Норвегія (NO)	42,6	43	42,7	42,7	43	43,1	43,7	44,2	43,1

Джерело: Structures of the Taxation systems in the European Union. – Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2004. – 359 p.

оподаткування податків; розвиток неподаткових джерел доходів бюджету та рентних платежів.

У ході дослідження сутності формування податкових надходжень бюджету виникають питання щодо характеру та джерел їх утворення. Примусовий характер податкових надходжень, що визначається податковим законодавством, обумовлюється природою податкових відносин, зокрема

вилученням частини доходів чи інших активів платників податків з метою забезпечення суспільно необхідних витрат та перерозподілу ВВП. Із характеру утворення податкових відносин впливає визначення джерел їх утворення, зокрема частини доходів або інших активів платників податку, з яких сплачуються податкові зобов'язання.

Податкові надходження в системі бюджетно-податкового регулювання виконують кілька важливих функцій, які є похідними від функцій податків. Основні з них – це фіскальна та стимулююча. Податкові надходження формуються внаслідок реалізації фіскальної функції податків. У той же час шляхом реалізації податкової політики, зокрема встановлення основних елементів податкової системи, держава може забезпечити сприятливі умови розвитку пріоритетних секторів економіки, що забезпечується стимулюючою функцією податків. Отже, процес формування податкових надходжень бюджету та податкової політики тісно пов'язані між собою. Якісно цей взаємозв'язок проявляються у механізмі бюджетно-податкового регулювання економіки через зміну темпів зростання податкових надходжень, що досягається шляхом вдосконалення окремих елементів податкової системи в рамках реалізації заходів податкової політики. При цьому зростаючі потреби держави у фінансуванні своїх повноважень обумовлюють постійне корегування поточної податкової політики з метою забезпечення стабільного та достатнього наповнення бюджету державними доходами і стимулювання економічного зростання.

Розглядаючи питання взаємозв'язку податкової політики та динаміки податкових надходжень бюджету, необхідно виділити два основні чинники, а саме безпосередньо податкову політику, а також динаміку та структуру основних показників соціального та економічного розвитку країни, які в кількісному вираженні характеризують податкову базу, внаслідок чого надають можливість прогнозувати та планувати обсяги податкових надходжень на наступні бюджетні періоди та проводити аналіз виконання планових показників. Означені категорії чинників, зокрема макроекономічна динаміка та податкова політика, тісно взаємопов'язані. Динаміка податкових надходжень бюджету може мати такий вигляд:

$$ПН_t = f(МП_t; ПП_t), \quad (1)$$

де $ПН_t$ – податкові надходження у t -му бюджетному періоді; $МП_t$ – макроекономічні показники у t -му бюджетному періоді; $ПП_t$ – податкова політика у t -му бюджетному періоді.

На динаміку окремих видів податкових надходжень впливають зміни окремих елементів інших податків. Так, наприклад, на обсяги надходжень ПДВ впливають розміри ставок та параметри бази оподаткування акцизного збору та ввізного мита, а також рівень ухилень від сплати цих податків. На рівень надходжень податку на прибуток підприємств впливає також рівень надходжень всіх податків, що відповідно до законодавства включаються до складу валових витрат, зокрема ресурсні платежі, нарахування на фонд заробітної плати тощо. Одночасно на динаміку надходжень податку на прибуток підприємств впливає розвиток спрощеної системи оподатку-

вання та привабливість її застосування для суб'єктів господарювання. Окремо виділяється рівень сплачуваності податкових зобов'язань, що в кількісному вираженні характеризується обсягами та динамікою податкового боргу і переplat. Значний ефект на динаміку податкових надходжень справляє рівень ухилень від сплати податкових зобов'язань, а також пільги з оподаткування та механізм надання відстрочок і розстрочок по сплаті податків, списання податкових боргів, у тому числі безнадійних. Отже, із врахуванням викладеного, у рівнянні (1), яке описує динаміку податкових надходжень, можна конкретизувати складову, що визначає та характеризує поточну податкову політику, виклавши її таким чином:

$$ПН_t = f(МП_t; ПП_t; ВП_t; РС_t; РУ_t), \quad (2)$$

де $ПН_t$ – податкові надходження у t -му бюджетному періоді; $МП_t$ – макроекономічні показники у t -му бюджетному періоді; $ПП_t$ – податкова політика у t -му бюджетному періоді, $ВП_t$ – рівень взаємовпливу окремих податків у відповідному бюджетному періоді; $РС_t$ – рівень сплачуваності податкових зобов'язань у відповідному бюджетному періоді; $РУ_t$ – рівень ухилення від сплати податкового законодавства.

Загальною ознакою чинників, визначених у рівнянні (2), є те, що вони – це елементи, або результати проведення поточної податкової політики і, відповідно, мають розглядатися у контексті проведення останньої. Разом з тим перелічені чинники є визначальними при формуванні податкових надходжень бюджету і, відповідно, мають враховуватися при прогнозуванні та плануванні їх обсягів на наступний бюджетний період та середньострокову перспективу.

Планування та прогнозування податкових надходжень на відповідний бюджетний період є складовою процесу їх формування і має особливе значення для економіки країни. Нереальність річних прогнозних оцінок викликає у майбутньому труднощі з формуванням запланованих бюджетних доходів.

За спрощеною схемою підготовка прогнозу податкових надходжень передбачає врахування встановленої відповідним законом бази по кожному податку, ставок оподаткування, а також пільг по кожному податку. На базі поточних прогнозних оцінок здійснюється податкове планування, яке являє собою розробку та доведення до органів виконавчої влади індикативних показників (завдань) з мобілізації податків і зборів до бюджету у певному періоді (рік, місяць, квартал), обсяги яких затверджуються Законом України про Державний бюджет України на відповідний бюджетний період.

За часів існування Радянського Союзу планування бюджетних доходів було складовою фінансового планування та визначалося загальними завданнями плану розвитку народного господарства, що закладалися в основу державного бюджету СРСР. У цих рекомендаціях встановлювалися цілі та завдання планування доходів, перелік доходних джерел, органи, що відповідають за планування окремих джерел доходів на союзному, республіканському та місцевому рівнях. Методичні рекомендації містили додатки у формі таблиць, застосування яких у практичній діяльності фінансових ор-

ганів було складовою організації планування державних доходів. Також у рамках зазначеного документа визначалися особливості планування обсягів надходжень за кожним окремим джерелом державних доходів.

З метою підвищення прозорості та керованості бюджетного процесу при формуванні податкових надходжень бюджету доцільною є підготовка єдиної методології прогнозування і планування бюджетних доходів, яка має визначати цілі та завдання планування і прогнозування доходів бюджету, відповідальні органи виконавчої влади за адміністрування того або іншого доходного джерела, а також особливості організації та забезпечення планування надходжень по кожному виду доходів. Запровадження зазначеної методології дає змогу підвищити ступінь прозорості та керованості бюджетного процесу.

Під час підготовки прогнозних показників податкових надходжень бюджету визначальними факторами є макроекономічна динаміка, податкове законодавство, якісні зміни якого прямо впливають на обсяги податкових доходів бюджету, а також ефективність податкового адміністрування.

У світовій практиці для прогнозування податкових надходжень застосовується низка методичних підходів. В деяких країнах використовується метод моделювання, заснований на використанні економіко-математичних моделей прогнозування. Достатнього поширення також набув метод ефективної ставки оподаткування, яка розраховується виходячи з співвідношення податкових доходів та бази оподаткування. Найширше запроваджений метод прогнозування доходів ґрунтується на еластичності податків. Зміни надходжень розбиваються на дві частини: одна відповідає зміні бази оподаткування, а інша – змінам податкової системи (ставки податку, структура податку, система збирання податку, податкова база тощо). Використовують також: детерміністичні прогнози податкових надходжень, серед яких найчастіше вживані “умовний” метод прогнозування та “метод податкового калькулятора”; прогнози часових рядів податкових надходжень; прогнози із застосуванням моделей з кількома змінними.

Умовний метод використовується для підготовки прогнозних значень агрегованих надходжень та ґрунтується на оцінці еластичності податкових надходжень за базою оподаткування. Виділяють два типи умовних методів прогнозування: статистична та динамічна моделі прогнозування. Метод “податкового калькулятора”, як один з методів детерміністичного підходу побудови прогнозу податкових надходжень, застосовується у разі, коли доступна база даних з індивідуальними звітами платників податків. При побудові податкових калькуляторів зазвичай застосовують модель репрезентативного платника податку та модель агрегування. Прогнози часових рядів податкових надходжень розробляються на основі їх власної динаміки із застосуванням методу зваженого ковзаючого середнього, методу подвійного експоненціального згладжування, методу Хольта-Вінтерса, моделі авторегресії та ковзаючого середнього. Ці прості моделі з однією змінною вважаються надійнішими у порівнянні зі складними структурними моделями. Зміни у динаміці часових рядів, обумовлених реформами у податковому законодавстві або іншими значними змінами, можуть мати місце

в таких моделях з допомогою врахування так званої фіктивної змінної. Прогнози податкових надходжень із застосуванням кількох змінних будуються тому, що інформація про багатомірний ряд може покращити якість прогнозу. У наш час широкого застосування набули моделі прогнозування з кількома змінними: структурні економетричні моделі; лінійні та нелінійні рівняння; моделі, засновані на побудові випереджаючих економічних індикаторів.

В умовах трансформаційної економіки залежності між надходженнями та розрахунковими базами податків частково втрачають значимість внаслідок структурних та інституційних змін. За таких обставин важливим є поміркований вибір та комбінування методів, що підходять до конкретної ситуації.

З метою підвищення якості планування та прогнозування доходів бюджету необхідними є врахування зміни основних показників соціального і економічного розвитку, які виникають під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників, неоднорідності податкового поля у розрізі галузей і територій, проблем з відшкодуванням ПДВ, питань списання, розстрочення та відстрочення податкового боргу.

Формування кількісних показників бюджету є результатом компромісу, який досягається шляхом обговорення та погодження його прогнозних показників на відповідних рівнях державного управління. У процесі підготовки бюджетного балансу на наступний бюджетний період його розробники стикаються з питанням максимального задоволення повсякчас зростаючих потреб головних розпорядників бюджетних коштів в умовах обмеженості бюджетних доходів. Саме тому бюджетний процес на всіх його стадіях, починаючи від підготовки прогнозних показників та закінчуючи річним звітом виконання бюджету, супроводжується прийняттям значної кількості нормативно-правових актів, якими визначаються деталізовані положення щодо організації та управління бюджетним процесом, у тому числі у частині формування податкових надходжень бюджету. Ретельніше регламентується законодавством формування дохідної частини бюджету. Насамперед це податкове законодавство, яким визначаються порядок, обсяги та терміни виконання платниками податку власних податкових зобов'язань.

Однак процес формування податкових надходжень бюджету породжує низку проблем, що виникають на всіх етапах складання та виконання бюджету держави. Серед основних причин їх виникнення можна виділити такі:

- примусова природа податків, яка полягає у безоплатному відчуженні частки прибутків (доходів) платників податків на користь держави, що обумовлює певну напруженість у відносинах фіскальних органів та платників податків;
- необхідність забезпечення фінансування зростаючих потреб головних розпорядників бюджетних коштів у фінансуванні державних програм в умовах обмежень, що визначаються станом розвитку економіки та

фінансовим законодавством, визначає актуальність постійного пошуку додаткових джерел доходів бюджету;

- встановлення оптимального рівня податкових вилючень, достатнього для забезпечення фінансових ресурсів держави і одночасно такого, що не перешкоджатиме економічному розвитку країни, потребує фундаментальних наукових розробок за цим напрямком;
- формування раціонального та збалансованого бюджету держави, основною умовою чого є реальні та прогнозовані податкові надходження бюджету, необхідність вдосконалення методичних підходів до їх планування і виконання, підвищення ефективності адміністрування податків та рівня податкової культури платників податків.

Процес формування податкових надходжень має важливе значення для функціонування держави як інституту, і саме тому передусім постають питання щодо його організації на етапі розробки та реалізації заходів бюджетно-податкової політики. Під організацією (фр. *organisation* — від лат. *organizo* — надаю стрункого вигляду, владнаю) розуміють внутрішню впорядкованість, узгодженість, взаємодію більш або менш диференційованих і автономних частин цілого, що обумовлюється його (цілого) побудовою. Під організацією також розуміють сукупність процесів або дій, що призводять до утворення та вдосконалення взаємозв'язків між частинами такого цілого.

Потреба в організації процесу формування податкових надходжень бюджету визначається складністю організаційно-функціональної структури органів державного управління, які його забезпечують та супроводжують, а також певним напруженням у їх взаємовідносинах із платниками податку. Зарахування коштів на казначейські рахунки державного бюджету і є результатом взаємодії суб'єктів господарювання з органами виконавчої влади в особі органів стягнення та державного казначейства.

З метою зниження рівня напруженості у цій сфері процес формування податкових надходжень бюджету регулюється бюджетним, податковим, цивільно-процесуальним, кримінальним законодавством тощо. Розв'язання проблем, що неминуче виникають у відносинах органів стягнення та платників податку у ході виконання бюджетного законодавства, здійснюється у встановленому порядку фіскальними органами виконавчої влади вищого рівня або судовою гілкою влади.

Управління є елементом, функцією організованих систем різного порядку та природи, що забезпечує збереження їх певної структури та підтримку діяльності у визначеному режимі, реалізацію їх програм. Потребує уваги й управління податковими надходженнями бюджету з метою ефективного забезпечення бюджетно-податкового регулювання економіки. Управління податковими надходженнями забезпечується на всіх етапах їх формування, починаючи від затвердження основних напрямків бюджетної політики на відповідний рік і закінчуючи підсумковим звітом про виконання бюджету.

Для підготовки науково обґрунтованих заходів щодо вдосконалення управління податковими надходженнями, у тому числі й організації та управління процесу їх формування в Україні, доцільно звернутися до світового

досвіду. З цією метою необхідно дослідити організаційно-функціональні схеми управління державними фінансами в частині формування доходів бюджету, що застосовуються в економічно розвинутих країнах. За результатами дослідження організаційно-функціональної структури міністерств та відомств зарубіжних країн можна зазначити, що міністерства фінансів провідних країн світу мають значну інституційну спроможність щодо проведення бюджетно-податкової політики. Міністерства фінансів цих країн координують діяльність інших органів виконавчої влади щодо управління державними фінансами та відповідальні за формування і виконання державних бюджетів як основного інструменту фіскальної політики. Державні інститути, до повноважень яких входить формування доходів відповідних бюджетів, функціонують як державні агенції з власною інфраструктурою у складі міністерства фінансів. Підпорядкування міністерству фінансів органів, відповідальних за оперативне управління державними фінансами (податкова, митна адміністрації та казначейство) дає змогу утворити вертикально інтегровану схему управління. У цьому напрямку реформують систему управління державними фінансами і певні країни з перехідною економікою. Так, починаючи з 2004 року, у складі Міністерства фінансів Російської Федерації функціонує Федеральна податкова служба Російської Федерації.

Такий підхід до побудови наведеної організаційно-функціональної системи дає змогу підвищити ефективність управління державними фінансами шляхом забезпечення більшої оперативності в реалізації прийнятих міністерством фінансів рішень на всіх рівнях управління державними фінансами. Досягається необхідний рівень прозорості управління державними фінансами через концентрацію відповідальності за прийняті рішення визначеним органом виконавчої влади, основним завданням якого є проведення загальної бюджетно-податкової політики. Суттєво підвищується рівень інформаційно-аналітичного обміну між відповідними структурними одиницями, створення стабільних і потужних прямих та непрямих зв'язків дає змогу ефективно та оперативно управляти державними фінансами. Підвищується рівень координації та узгодження вагомих рішень у сфері управління державними фінансами з їх практичним впровадженням завдяки достатній мобільності органів управління державними фінансами.

З метою вдосконалення процесу формування податкових надходжень бюджету доцільно розширити функції Міністерства фінансів України щодо управління державними фінансами, посилити його роль та підвищити відповідальність щодо формування та впровадження політики держави в цій сфері за рахунок зосередження основних фінансових важелів впливу в одному державному органі управління. Таким чином, з'явиться можливість проведення чіткої вертикалі фінансового управління від головної державної установи, відповідальної за управління державними фінансами, до кожної адміністративної одиниці у цій сфері управління; підвищення системності та обґрунтованості процесу удосконалення податкового, митного законодавства та законодавства у сфері фінансових послуг з метою забезпечення

його позитивного впливу на процеси, що відбуваються в державі, та приведення його у відповідність з нормами і принципами ЄС.

Важливу роль у формуванні податкових надходжень бюджету України відіграє і процес інтеграції національної економіки у світовий простір. Адаптація податкового законодавства до європейських стандартів обумовлює перегляд певних елементів податкової системи, зокрема, податкової бази та ставок оподаткування за окремими видами податків, приведення у відповідність структури податкової системи. Необхідно зазначити, що наведені заходи відображаються і на обсягах бюджетних доходів, тому в умовах забезпечення інтеграції національної економіки у світовий простір змінювати правове поле з питань оподаткування необхідно поетапно, не допускаючи при цьому різких зрушень, що можуть негативно вплинути на збалансованість бюджетного процесу та уповільнити темпи економічного зростання. З цією метою було б доцільно удосконалити механізм координації, розробки бюджетної та податкової політики.

Результати дослідження характеру та джерел утворення податкових надходжень, а також взаємодії органів влади між собою та платниками податків дають змогу розглядати процес формування податкових надходжень до бюджету як сукупність дій означених суб'єктів щодо планування та прогнозування обсягів податкових надходжень бюджету, утворення та виконання платниками податків податкових зобов'язань, адміністрування податків органами стягнення, оперативного управління коштами, контролю за дотриманням бюджетного та податкового законодавства. Економічна сутність формування податкових надходжень бюджету як складової бюджетно-податкового регулювання полягає у сукупності фінансових відносин, що виникають у процесі розробки і реалізації податкової політики та формування дохідної частини бюджету.

Таким чином, маємо змогу визначитися з основними напрямками подальших наукових досліджень, спрямованих на підвищення ефективності системи бюджетно-податкового регулювання. Зокрема, на окрему увагу заслуговують питання ефективності податкової політики та податкового адміністрування у механізмі забезпечення бюджету держави стабільними і керованими дохідними джерелами з метою збалансованості фінансово-бюджетної системи та сталого економічного зростання країни.