

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ НОВОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ ТА СТАЛОГО РОЗВИТКУ (ЧАСТИНА I)

Анотація. В статті розглянуто передумови удосконалення та подальшого розвитку інструментарію податкового регулювання національної економіки у порівнянні з країнами-членами ЄС.

Ключові слова: податки, податкова політика, податкова система, державне регулювання, виклики, заходи.

Summary. In the article is considered the preconditions improvement and further development of the instruments of fiscal management of the national economy compared to the EU member states.

Key words: taxes, tax policy, tax system, government regulation, challenges, events.

Постановка проблеми. У світовій економіці відбуваються важливі зрушення: високі темпи зростання в країнах, що розвиваються, передусім в Азії, змінюють співвідношення сил у світовій економіці; вплив на посилення глобальної взаємозалежності надаватимуть демографічні тенденції, оскільки кожного року населення світу збільшується більш ніж на 70 мільйонів чоловік; забезпечення зростаючого населення світу досягається частково за рахунок погіршення стану природного середовища. Тобто національні економічні процеси характеризуються посиленням взаємозв'язків на глобальному рівні.

Активно розвиваються також нові форми ведення бізнесу. Передусім, це електронна комерція, визначальною характеристикою якої є ускладнення визначення податкової адреси платника податків та місця походження певних товарів (послуг). Одночасно, застосування електронних грошей в розрахунках між контрагентами ускладнює об'єктивне визначення обсягів податкових зобов'язань.

Платники податків активно використовують трансфертне ціноутворення в межах певної фінансової групи для цілей мінімізації загального податкового навантаження, тобто шукають легальні способи економії на сплаті податків. Сприяють цьому розвиток офшорних центрів та

податкових сховищ. Використання похідних фінансових інструментів (деривативи та хеджеві фонди) ускладнює ідентифікацію бенефіціарів господарських угод, місце походження доходу. За різними оцінками, втрати податкових доходів бюджетів через трансформацію підприємницької діяльності та переведення господарських і фінансових комунікацій в Інтернет становлять до 4 відсотків їх сукупних обсягів [1].

Важливою ознакою сучасного світу є висока мобільність факторів виробництва, що є важливими об'єктами оподаткування. Процеси глобалізації, що характеризуються загостренням податкової конкуренції між країнами, суттєво впливають на податкову політику, зачіпаючи всі складові системи оподаткування держави: адміністрування податків, структуру податкової системи, механізми обчислення та сплати податків, зміст податкової політики. Саме тому нова податкова політика держави в умовах глобалізації повинна наповнюватися новим змістом.

Сучасна економічна система України характеризується низькими темпами зростання ВВП та виробництва, високою інфляцією, нестабільністю обмінного курсу національної грошової одиниці, а також незадовільною динамікою ключових секторів економіки через несприятливі зовнішні умови і недосконалу внутрішню економічну

© В. Ф. Беседін, В. Ф. Столяров, В. І. Островецький, 2016

Бібліографія ДСТУ:

Беседін В.Ф. Методологічні основи формування нової податкової політики України в контексті євроінтеграції та сталого розвитку (Частина I) / В. Ф. Беседін, В.Ф. Столяров, В. І. Островецький // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2016. – №3 (35). – С. 93–109.

References (APA):

Besedin, V., Stoliarov, V., Ostrovetskiy, V. (2016). Metodolohichni osnovy formuvannia novoi podatkovoi polityky Ukrainy v konteksti yevrointehratsii ta staloho rozvytku (Chastyna I) [Methodological basis formation of new tax policy of Ukraine in the context of European integration and sustainable development]. Visnyk Berdians'koho universytetu menedzhmentu i biznesu, 3(35), 93–109. (in Ukr.)

політику. Очікується, що у 2017 році економічне зростання може прискоритись, однак ризики для такого прогнозу лишаються високими. Що стосується зовнішніх умов, то основний ризик зумовлений затьмяною кризою в Європі, яка призвела до зниження попиту на експорт і до ускладнення доступу до світових ринків капіталу.

Усередині країни основний ризик пов'язаний із неспроможністю відновлення макроекономічної збалансованості, що викликає занепокоєння інвесторів макроекономічною стабільністю України, її політичною ситуацією і несприятливим інвестиційним кліматом.

Україна постійно стикається з проблемами гарантування безпеки, забезпечення надійності та якості виробництва товарів і послуг внаслідок певних ускладнень у проведенні державної економічної політики, обумовлених, передусім, децентралізацією державного управління, а також низькою платіжною дисципліною, відсутністю інвестицій в оновлення та модернізацію зношеної інфраструктури. Ці фактори загрожують стабільності економічного зростання, призводять до погіршення стану навколишнього середовища і збільшення вартості соціальних послуг. Виправлення цієї ситуації є одним з головних стратегічних пріоритетів України.

На переконання багатьох експертів, в Україні склалась кризова ситуація зі станом здоров'я населення. Загальні показники смертності дорослих в Україні вищі, ніж у її безпосередніх сусідів, Молдови та Білорусі, і є одними з найвищих не тільки в Європі, а й у світі. Рівень безробіття в Україні, який зріс до 9,5% на початку 2009 року внаслідок світової фінансової кризи, за методологією МОП у II кварталі 2016 року становив 9,0% [2]. В той час, як бізнес стикається з дефіцитом кваліфікованих працівників, багато випускників вищих навчальних закладів не можуть знайти роботу за спеціальністю, що зумовлено невідповідністю між потребами ринку праці та навчальними дисциплінами, що пропонує система вищої освіти України.

Україна, маючи величезний сільськогосподарський потенціал щодо забезпечення глобальної продовольчої безпеки, не використовує його у повній мірі через занижені доходи виробників сільськогосподарської продукції та уповільнені темпами оновлення і модернізації аграрного сектору. Передусім це стосується впорядкування правової бази для забезпечення прав власності на землю, вільних і прозорих ринків землі.

Транспортна система країни знаходиться в кризовому стані. Значна частина системи автомобільних доріг потребує модернізації для приведення її у відповідність до європейських технічних норм і стандартів безпеки. Статистичні дані щодо

безпеки дорожнього руху в Україні залишаються одними з найгірших у Європі з погляду дорожньо-транспортних пригод і нещасних випадків. Означене стосується і трубопровідного транспорту енергетичних матеріалів (газ, нафта, аміак). А реструктуризація та модернізація енергетичного сектору лишається одним із найбільших викликів у сфері розвитку економічної системи України.

Суттєво ускладнена робота житлово-комунального господарства України, яке страждає від недостатніх капіталовкладень і низького рівня технологічного забезпечення упродовж десятиліть, характеризується загальним високим рівнем споживання енергії у виробництві, води та очищенні стічних вод зокрема.

Заборгованість населення з оплати житлово-комунальних послуг на початок 2016 року становила 8,8 млрд. гривень [3]. А перегляд тарифної політики України в напрямі різкого підвищення тарифів на комунальні послуги в умовах скорочення виробництва, робочих місць та макроекономічної нестабільності скоріш за все стимулюватиме зростання соціальної напруженості та погіршення платіжної дисципліни.

Основними інструментами щодо вирішення означених проблемних питань системного характеру, якими володіє Уряд, є бюджетна та грошова політика [4-6]. При цьому бюджетно-податкова політика характеризується більшою керованістю, оскільки заходи, що вживаються у цій сфері, а також ефекти від їх впровадження точно вимірюються у кількісному вираженні (грошовій формі).

Сучасна фінансово-економічна ситуація в нашій державі значною мірою зумовлена тим, що застосовуючи широкий набір методів та інструментів у регулюванні економічних процесів, законодавча і виконавча влада не завжди враховує причинно-наслідкові зв'язки, особливо у сфері встановлення і стягнення податків як основного джерела формування доходів бюджетів. Не завжди також використовувались нові методологічні та методичні розробки щодо аналізу макроекономічних процесів з метою ефективного державного регулювання фінансово-бюджетної сфери через розроблення і реалізацію заходів економічної політики для подолання негативних явищ.

Так, наприклад, підвищення ставок оподаткування завжди стимулюватиме зростання бюджетних доходів, з одного боку, з іншого – розвиток «тіньового» сектору економіки¹. В той же час відмічається обернена залежність між податковим навантаженням на економіку та обсягами реального зростання ВВП. Проте нарощування обсягів бюджетного фінансування стимулює виробничу

¹ Рівень податкового навантаження на економіку, а також підходи щодо його визначення вже тривалий час є предметом дискусій науковців та практиків.

активність головних розпорядників бюджетних коштів та їх контрагентів. В той час як фінансування дефіциту бюджету за рахунок нарощування рівня державного боргу лягає додатковим тягарем на майбутні покоління та негативно впливає на рейтинг країни. Комбінуючи основними важелями бюджетно-податкової політики, Уряд може оперативно реагувати на поточні зміни у національній економічній системі.

Однак ці заходи, які затверджуються на законодавчому рівні в рамках базових та спеціальних законів з питань бюджету та оподаткування, інколи призводять до підвищення рівня напруженості у бюджетно-податковій, соціальній та інших сферах, оскільки практично завжди мають побічні ефекти негативного характеру.

У зв'язку з чим, в процесі їх розробки та впровадження необхідно одночасно розглядати та корегувати середньострокові програми економічного розвитку, в рамках яких передбачати прозорі процедури поступових трансформацій існуючих та запровадження нових фіскальних інструментів.

Досвід державного управління свідчить, що «жорсткі» адміністративні заходи державного регулювання економіки матимуть позитивний ефект лише у короткостроковій перспективі. В подальшому ця практика, найімовірніше, обумовлюватиме зростання тіньового сектору економіки і, відповідно, зрушення легального. А уповільнення темпів росту бюджетних доходів у результаті падіння темпів росту обсягів виробництва визначатиме скорочення обсягів фінансування державних видатків, накопичення державного боргу тощо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Бюджетно-податкову політику, яка сприяє зростанню, визначено серед основних інструментів сприяння активному, сталому та всеохоплюючому і збалансованому економічному зростанню, зокрема, на основі створення додаткових робочих місць, стабілізації ситуації у бюджетній сфері, в кінцевому результаті – підвищення впевненості та стійкості, досягнення і захисту фінансової стабільності, а також забезпечення всього світового суспільства можливостями для отримання переваг від глобалізації та науково-технічного прогресу. Як відмічається в Комюніке тридцять четвертої наради Міжнародного валютно-фінансового комітету (МВФК) від 8 жовтня 2016 року, всім країнам слід гнучко застосовувати податково-бюджетну політику і зробити податкову політику і державні витрати в більшій мірі сприяючими зростанню, в тому числі за рахунок пріоритетної уваги високоякісним інвестиціям. Одночасно слід підвищувати стійкість і забезпечувати стійкі траєкторії відношення державного боргу до ВВП. Належні заходи податково-бюджетної політики,

які вселяють довіру і відповідають цим принципам, сприятимуть економічному зростанню, створенню робочих місць і підвищенню впевненості. Ретельно побудовані податкові структури, а також заходи в галузі доходів, де це необхідно, можуть сприяти підвищенню темпів зростання, захисту вразливих груп і зменшенню нерівності [7].

Поточна економічна ситуація в Україні зобов'язує розробляти та впроваджувати заходи стабілізаційного характеру і в сфері оподаткування, які узгоджуватимуться у часі із станом національної економічної системи. Тобто, поточна податкова політика має бути орієнтована на стимулювання підприємницької активності за умови збереження відповідного рівня бюджетних надходжень, необхідного для фінансування пріоритетних бюджетних програм.

Одним із таких пріоритетних напрямів реформування податкового законодавства на сьогоднішньому етапі розвитку національної економічної системи може стати зниження ставок оподаткування загальнодержавних податків у комплексі із заходами щодо підвищення ефективності їх адміністрування, а також поступового переміщення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва (капітал та праця) на немобільні (земля, природні ресурси), а також споживання окремих видів товарів, рентабельність виробництва яких значно перевищує середній рівень рентабельності по промисловості України в цілому, або виробництво яких наносить шкоду навколишньому середовищу, а споживання є шкідливим для здоров'я людини.

В умовах нестабільності глобальної економічної системи, обумовленої, передусім, негативними наслідками світової фінансово-економічної кризи, а також впровадженням численних новацій у сфері державного регулювання економіки України, у тому числі, щодо оподаткування, особливої актуальності набувають розробки пропозицій стабілізаційного характеру, а також таких, що сприяють прискоренню економічного зростання на основі підвищення рівня реальних доходів населення, покращення інвестиційної привабливості національного господарства для внутрішніх та зовнішніх інвесторів, збільшення кількості робочих місць тощо.

Безумовно, прийняття та впровадження Податкового кодексу України [8], однозначно слід розглядати як значне досягнення у сфері впорядкування інструментів державного регулювання національної економічної системи. Вже сама по собі кодифікація та систематизація національного податкового законодавства, зведення всіх норм і порядків обчислення та адміністрування податкових платежів у єдиному законодавчому документі є значним внеском у розвиток інстру-

ментів державного регулювання. А низка новацій, зокрема, лібералізація системи оподаткування прибутку підприємств, впорядкування механізму справляння акцизного податку, вирішення низки проблемних питань адміністрування податків, свідчить про значний прогрес у цій сфері.

Однак, незважаючи на всю збалансованість та довершеність єдиного податкового закону, до окремих його положень постійно розробляються та вносяться зміни і доповнення. І цей процес має природне пояснення. Адже економічна система продовжує свій розвиток. Відповідно, має впорядковуватися та перебудовуватися і система державних фінансів – один із основних інструментів державного регулювання економіки, система податкового регулювання зокрема.

Питанням державного регулювання економіки, у тому числі, у сфері вдосконалення податкових інструментів управління економічною системою присвячено праці багатьох провідних вітчизняних науковців, зокрема, З.С. Варналія, В.П. Вишневого, О.Д. Данілова, Ю.Б. Іванова, А.І. Крисоватого, І.А. Луніної, В.М. Мельника, С.В. Онішко, Ц.Г. Огня, В.М. Опаріна, В.К. Симоненка, В.М. Федосова та інших. У працях цих авторів розкриваються проблемні питання та надаються науково-практичні рекомендації у сфері управління податковою системою, у тому числі, щодо розробки нових та вдосконалення існуючих інструментів податкового регулювання, підвищення ефективності процесу формування доходів бюджету, забезпечення збалансованості системи державних фінансів у періоди економічної нестабільності тощо.

Однак, на сьогоднішній день поки що лишається багато проблемних питань, що виникають в процесі управління системою оподаткування України, і, відповідно, приковують до себе увагу з боку багатьох науковців і практиків. Передусім, це необхідність відмови від застосування ставок оподаткування, що визначаються в залежності від фізичних обсягів реалізованої (видобутої) продукції, удосконалення адміністрування податків, у тому числі, на основі зменшення податкової заборгованості платників податків у поєднанні із забезпеченням своєчасного бюджетного відшкодування податку на додану вартість, необхідність розвитку інституту звичайної ціни для цілей оподаткування, зокрема, при адмініструванні операцій зовнішньо-економічної діяльності, підвищення соціально-економічної ефективності пільгових режимів оподаткування тощо.

Вирішення означених проблемних питань окрім наукового інтересу має ще велике практичне значення, оскільки всі вони визначені як пріоритети короткострокової податкової політики України та затверджені Основними напрямками бюджетної політики на 2017 рік [9].

Метою дослідження є розробка рекомендацій і підготовка пропозицій, спрямованих на удосконалення і подальший розвиток окремих елементів системи оподаткування, спрощення та підвищення рівня її керованості, а також забезпечення прозорості у сфері податкового регулювання економіки. Має місце потреба у формуванні нової податкової політики.

Досягнення визначеної мети обумовило вирішення ряду завдань теоретичного та прикладного характеру, зокрема:

— дослідити окремі теоретичні аспекти оподаткування та визначити їх зв'язок із економічною теорією;

— виявити ряд проблемних питань, що не врегульовані в процесі удосконалення законодавчого поля з питань оподаткування, дослідити світовий досвід вирішення означених питань;

— обґрунтувати необхідність впровадження нового підходу щодо формування механізму податкового регулювання економіки України.

Виклад основного матеріалу. Основними характеристиками фінансово-економічної кризи, яка диктує умови та фактично визначає основні вектори поточної державної економічної політики в Україні у короткостроковій перспективі, є падіння обсягів виробництва та реальних доходів населення, зростання кількості безробітних, поступове здешевлення національної валюти, зростання напруження у банківській системі через відтік депозитів, масове неповернення кредитів тощо, скорочення обсягів зовнішньоекономічних операцій, зростання дебіторської та кредиторської заборгованості тощо. Тобто, протягом 2015-2016 рр. відмічається різке падіння темпів зростання практично всіх показників, що характеризують розвиток економіки України.

В умовах розбалансування національної економічної системи та значного уповільнення темпів її розвитку цілком виправданою є реакція Уряду щодо проведення політики «жорсткого» державного регулювання, спрямованої на подолання негативних наслідків фінансово-економічної кризи та стабілізацію економічної ситуації в країні. Урядові рішення, що розробляються та впроваджуються в рамках окремих антикризових програм, інколи мають непопулярний характер, і, відповідно, викликають протест у певних категорій економічних агентів та населення.

Різкі заходи, такі, наприклад, як підвищення ставок акцизного податку, введення додаткових заборон та обмежень на здійснення певних видів операцій, скорочення рівня заробітної плати, підвищення тарифів на товари (послуги) суб'єктів природних монополій провокують підвищення соціально-економічної напруги в суспільстві, що є природною та прогнозованою реакцією на не-

популярні «вольові» урядові рішення. При цьому слід зазначити, що в середньостроковій перспективі ці заходи підвищують ймовірність виникнення більш серйозних проблем, таких, наприклад, як зростання недовіри з боку населення до дій різних гілок влади, банківської системи, національної грошової одиниці, зниження інвестиційної привабливості економіки країни тощо. Отже, актуальність розробки та впровадження заходів, спрямованих на стабілізацію економічної ситуації у середньостроковій перспективі на сьогоднішньому етапі розгортання фінансово-економічної кризи суттєво підвищується.

На сьогоднішній день можна констатувати той факт, що система інструментів державного регулювання економіки в Україні була не готова до нейтралізації негативних наслідків фінансової кризи. Одним з пояснень цьому може бути те, що повноважні органи державного управління не завжди враховували причинно-наслідкові зв'язки, особливо у сфері встановлення і стягнення податків як основного джерела формування доходів бюджетів. Не завжди також використовувались методологічні та методичні розробки щодо аналізу макроекономічних процесів з метою ефективного державного регулювання фінансово-бюджетної сфери через розроблення і реалізацію заходів економічної політики для подолання негативних явищ. Означене обумовлене тим, що, як визначають провідні світові експерти із питань бюджету та оподаткування, бюджет завжди перебуває на межі економіки і політики [10]. Як визначає професор І.О. Плужников, державний бюджет завжди є компромісом, який відображає співвідношення сил основних груп носіїв різних соціально-економічних інтересів (партій, спілок підприємців тощо) [11].

В науковій літературі доходи бюджету розглядають як фінансові ресурси, що формуються на казначейському рахунку держави в процесі розподілу і перерозподілу ВВП та мобілізації податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджету. Державні доходи та політика щодо їх формування є складовою бюджетної політики, як поточної, так і на довгострокову перспективу. Податкові надходження також акумулюються на казначейському рахунку за результатами виконання платниками податків їх податкових зобов'язань і відіграють значну роль в системі бюджетно-податкового регулювання економіки.

В умовах трансформації економічної системи, становлення цивілізованих ринкових відносин у держави залишається все менше можливостей впливати на розвиток тих або інших процесів у суспільстві шляхом прямих розпоряджень та заборон. Такий вплив набуває непрямого характеру і реалізується шляхом проведення економічної,

в тому числі, бюджетної та податкової політики держави. Основним інструментом реалізації бюджетної та податкової політики лишається бюджет держави – розпис доходів, що надходять у розпорядження органів державної влади та здійснюваних ними видатків для фінансування державних функцій. У бюджеті реалізується та віддзеркалюється широкий спектр суспільно-економічних інтересів, які інколи носять взаємовиключний характер.

Головне призначення бюджету полягає у тому, щоб застосовуючи фінансові важелі, держава мала можливість ефективно розв'язувати загальнодержавні задачі, зокрема, щодо забезпечення населення суспільними товарами і послугами, перерозподілу валового внутрішнього продукту, стабілізації економіки та забезпечення її зростання. Як зазначає Віто Танзі, «в умовах трансформації економіки кардинально змінюється роль держави, від прямого втручання в економічну діяльність до встановлення «правил гри» в умовах ринкових відносин та контролю за їх додержанням. В основу при цьому закладається забезпечення прозорості порядку залучення державних доходів, необхідних для фінансування державних видатків» [12, с. 21].

Окремі зарубіжні дослідники пов'язують бюджет з функціонуванням держави, грошовими асигнуваннями і соціальними виплатами та методами фінансування цих потреб за допомогою податків, позик, іноземної допомоги й емісії грошей [13]. Інші відмічають, що бюджет перебуває на межі економіки і політики. Він виражається у доходах і видатках державних органів влади та їх взаємній відповідності [14, с. 1]. За визначенням В.М. Опаріна, бюджет держави – це сукупність законодавчо регламентованих відносин між державою та юридичними і фізичними особами з приводу розподілу й перерозподілу ВВП, а за певних умов – і національного багатства з метою формування і використання централізованого фонду грошових коштів, призначеного для забезпечення виконання державою її функцій. Погляди провідних представників західної фінансової науки та вітчизняних науковців сходяться у баченні бюджету держави як сфери органічно взаємозв'язаних фінансових потоків державних доходів і видатків [15, с. 591]. Отже, державні доходи, їх формування, розподіл та використання є інструментом економічної та фінансової політики держави і складовою механізму бюджетного регулювання економіки. Адже повноцінне функціонування держави як інституту в умовах становлення та розвитку ринкових відносин не можливе без існування стабільних та керованих джерел забезпечення державних видатків, а саме,

державних доходів, які утворюють фінансову та економічну базу держави.

Серед вітчизняних дослідників найбільш ґрунтовно та послідовно теорія та практика формування доходів бюджету України розкривається у працях Ц.Г. Огня. Оцінюючи сутність і роль доходів бюджету, він розглядає їх формування, як єдиний, нерозривний суспільно-економічний процес мобілізації, розподілу, використання та відтворення державних фінансових ресурсів [16, с. 28]. Розглядаючи систему формування і функціонування доходів бюджету України, автор виділяє наступні її елементи: прогнозування доходів бюджету; складання, розгляд та затвердження доходів бюджету; виконання доходів бюджету, що забезпечується формуванням та виконанням податкових зобов'язань платників податків, а також мобілізацією доходів до бюджету; звітування про доходи бюджету; моніторинг, аналіз та аудит за доходами бюджету; контроль за формуванням доходів бюджету на всіх перелічених вище етапах; аналіз і моніторинг законодавства з питань формування доходів бюджету; підготовка змін до чинного законодавства щодо формування доходів бюджету.

Попередній аналіз показує, що поряд з позитивними досягненнями, які мали місце в попе-

редні роки в Україні (ґрунтовніша підготовка бюджету, прозорість, а головне – його виконання), у бюджетному процесі залишилось багато проблем. Так, у першу чергу можна відмітити занадто малу суму коштів, яка акумулюється в бюджеті у вигляді податків.

Якщо у деяких розвинених державах на душу населення припадає у рік податкових надходжень від 10 до 20 тис. дол. США, то в Україні, за підсумками виконання бюджету в 2015 році, на душу населення припадало лише 2 тис. дол. США. Дані щодо ВВП та податкових надходжень на душу населення наведені в таблиці 1.

Переосмислюючи наведені дані можна отримати уявлення про можливості держави щодо виконання своїх функцій, забезпечення соціальних потреб зокрема, тобто на достатньому рівні фінансувати освіту, охорону здоров'я, спорт, культуру та мистецтво тощо.

Адже за сучасним рівнем економічного розвитку, в умовах призупинення виробництв, скорочення робочих місць, а також переорієнтації виробничих потужностей, обумовлених, з одного боку, політичною нестабільністю, з іншого – науково-технічним прогресом, держава практично не має коштів на кардинальне поліпшення ситуації.

Таблиця 1

ВВП та податкові надходження бюджетів України та країн Європейського Союзу, дол. США

Країна	ВВП на душу населення, (дол. США)			Податкові надходження на душу населення у 2015 році, (дол. США)
	2013	2014	2015	
Бельгія	41964	43105	44148	12978,1
Болгарія	17610	18295	19169	3980,0
Чехія	29097	30432	32076	7858,6
Данія	43901	45054	45723	21461,0
Німеччина	45055	46347	46974	10841,6
Естонія	26634	27991	28650	6415,1
Ірландія	47563	49402	54637	10750,3
Греція	25206	26006	26391	6729,4
Іспанія	32270	33393	34861	7670,9
Франція	39912	40704	41476	11832,5
Хорватія	20583	20965	21625	5535,3
Італія	35278	35141	35781	10725,7
Кіпр	31875	31922	33183	6503,9
Латвія	22431	23559	54652	11282,1
Литва	26907	27406	28413	4897,1
Люксембург	92914	96163	99506	26606,1
Угорщина	24037	25061	25596	6605,0
Мальта	32500	33903	36042	9949,6

Країна	ВВП на душу населення, (дол. США)			Податкові надходження на душу населення у 2015 році, (дол. США)
	2013	2014	2015	
Нідерланди	47015	48362	49624	11339,9
Австрія	47428	47693	48091	13873,4
Польща	24023	25286	26499	5242,0
Португалія	26359	27220	27885	7073,3
Румунія	18850	19827	20872	4147,8
Словенія	28542	29922	30918	6844,1
Словакія	27285	28447	29758	5419,8
Фінляндія	40951	40684	40990	12653,6
Швеція	44907	46256	48199	19443,4
Велика Британія	39125	40227	41351	11053,0
Ісландія	42759	43913	45666	15039,8
Норвегія	66812	65705	61542	17420,6
Швейцарія	56864	58246	58647	12459,9
Україна	8676	8733	7987	2044,7

Джерело: Світовий банк. – Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <http://data.worldbank.org/>.

Тому шляхи вирішення проблемних питань у сфері державного управління, державними фінансами зокрема, мають вишукуватися та розроблятися у площині в нарощуванні темпів розвитку економіки із одночасним упорядкуванням нарахування і збирання бюджетних доходів податкового походження, нарощення їх частки у структурі доходів бюджету.

Слід також відмітити, що бюджет в Україні поки ще не став основним інструментом забезпечення економічного розвитку. Його скоріш можна назвати бюджетом споживання. Валове нагромадження ВВП ледь перекидає споживання основного капіталу. А між тим відомо, що без інвестицій не варто очікувати економічного зростання.

Тобто, враховуючи попередню динаміку основних макроекономічних змінних, і без впливу зовнішньої фінансової кризи, зовнішньої агресії, а також структурних зрушень у сфері державного устрою, обумовлених децентралізацією державного управління, можна було очікувати у перспективі уповільнення росту економіки.

Перед тим, як здійснювати аналіз податкової політики та ефективності формування податкових надходжень зведеного бюджету в Україні, доцільно розглянути основні характеристики цього процесу в Європейському Союзі. Адже Євроінтеграція є на сьогоднішній день найважливішим вектором зовнішньої політики України, відповідно до якого мають вибудовуватися і функціонувати всі державні інститути на всіх рівнях державно-

го управління, у сфері бюджету та оподаткування зокрема.

Як відмічалось, значення державного сектору економіки на практиці вимірюється часткою бюджетних доходів та видатків у відсотках від ВВП. В країнах ЄС-28 загальні державні доходи у 2015 році склали 44,9% від ВВП, а витрати – 47,3% від ВВП. У Зоні Євро-19, загальний обсяг державних видатків у 2015 році становив 48,5% від ВВП в той час, як доходи – 46,5% ВВП.

Дані щодо структури доходів бюджетів країн Європейського Союзу та України, їх питомої ваги у ВВП приведені в таблиці 2.

Основними складовими доходів бюджету у країнах ЄС є податки і чисті соціальні внески. У 2015 році податки склали 59,4% від загального доходу в ЄС-28 і 56,0% в Зоні Євро-19, в той час як чисті соціальні внески склали 29,4% від загального доходу в ЄС-28 і 33,0% в Зоні Євро-19. Податки на споживання (ПДВ та акцизи), а також податки на доходи, прибутки і заробітну плату складають основну частину податкових надходжень бюджетів країн ЄС. В середньому, майже третина бюджетних доходів забезпечується соціальними відрахуваннями.

У кожній країні-члені ЄС відносна значимість різних категорій доходів суттєво варіюється. Наприклад, податки в 2015 році складають менше 50% державних доходів в Словаччині, Чехії, Словенії та Литві проти 87,5% від загального доходу бюджету в Данії та 80,0% в Швеції. Основними видами державних доходів є поточні податки на доходи і майно, а також податки на виробництво

та імпорт, чисті соціальні внески. В середньому у 2015 році в межах ЄС-28, податки на виробництво та імпорт становили 13,4% ВВП, поточні податки на доходи, майно тощо до 13,0% ВВП, а також чисті соціальні внески – 13,2% від ВВП. З 2009

по 2015 рік податки на споживання зросли на 1,0 % ВВП, в той час як поточні податки на доходи та майно збільшилися на 0,8 процентних пункти ВВП. Натомість, соціальні внески зменшилися з 13,4% ВВП в 2013 до 13,2% ВВП у 2015 році.

Таблиця 2.

Структура та питома вага у ВВП доходів бюджетів країн ЄС, %

Країна	Питома вага доходів бюджету у ВВП				Структура доходів бюджету	
	Загальні доходи бюджету	Податки на виробництво та імпорт	Поточні податки на доходи, майно тощо	Чисті відрахування на соціальні потреби	Податки	Інші доходи
Бельгія	51,3	12,8	16,6	16,5	59,0	41,0
Болгарія	39,0	15,4	5,4	7,9	53,9	46,1
Чеська Республіка	41,3	12,3	7,3	14,6	47,5	52,5
Данія	53,9	16,6	30,3	1,0	87,5	12,5
Німеччина	44,7	10,8	12,3	16,5	52,1	47,9
Естонія	40,5	14,5	7,9	11,6	55,3	44,7
Ірландія	27,6	8,8	10,9	4,5	71,9	28,1
Греція	47,9	16,1	9,4	13,9	53,5	46,5
Іспанія	38,6	11,9	10,1	12,3	58,5	41,5
Франція	53,5	15,9	12,6	18,9	54,4	45,6
Хорватія	43,6	19,6	6,0	11,9	58,7	41,3
Італія	47,8	15,2	14,8	13,3	62,9	37,1
Кіпр	39,0	14,7	9,7	8,4	62,8	37,2
Латвія	35,8	12,8	7,9	8,7	57,7	42,3
Литва	34,9	11,8	5,5	11,9	49,5	50,5
Люксембург	43,7	12,2	14,6	12,2	61,6	38,4
Угорщина	48,5	18,8	7,0	13,2	53,3	46,7
Мальта	42,0	13,5	14,1	6,8	66,1	33,9
Нідерланди	43,2	11,3	11,6	14,7	53,4	46,6
Австрія	50,6	14,5	14,4	15,4	57,1	42,9
Площа	38,9	12,9	6,9	13,5	50,8	49,2
Португалія	44,0	14,5	10,8	11,6	57,6	42,4
Румунія	34,9	13,3	6,6	8,1	56,9	43,1
Словенія	45,1	14,9	7,3	14,8	49,1	50,9
Словаччина	42,9	10,8	7,4	14,0	42,5	57,5
Фінляндія	54,9	14,2	16,6	12,9	56,8	43,2
Швеція	50,5	21,9	18,4	3,7	80,0	20,0
Велика Британія	38,5	12,8	13,9	7,8	70,0	30,0
Ісландія	42,1	15,1	17,8	3,6	78,7	21,3
Норвегія	55,2	12,0	16,3	10,5	51,3	48,7
Швейцарія	35,0	6,1	15,2	6,9	61,2	38,8

Джерело: Source: Eurostat. – (online data code: gov_10a_main). – Електронний ресурс. – 2016. – Режим доступу: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/>.

Основними складовими доходів бюджету у країнах ЄС є податки і чисті соціальні внески. У 2015 році податки склали 59,4% від загального доходу в ЄС-28 і 56,0% в Зоні Євро-19, в той час як чисті соціальні внески склали 29,4% від загального доходу в ЄС-28 і 33,0% в Зоні Євро-19. Податки на споживання (ПДВ та акцизи), а також податки на доходи, прибутки і заробітну плату складають основну частину податкових надходжень бюджетів країн ЄС. В середньому, майже третина бюджетних доходів забезпечується соціальними відрахуваннями.

У кожній країні-члені ЄС відносна значимість різних категорій доходів суттєво варіюється. Наприклад, податки в 2015 році складають менше 50% державних доходів в Словаччині, Чехії, Словенії та Литві проти 87,5% від загального доходу бюджету в Данії та 80,0% в Швеції. Основними видами державних доходів є поточні податки на доходи і майно, а також податки на виробництво та імпорт, чисті соціальні внески. В середньому у 2015 році в межах ЄС-28, податки на виробництво та імпорт становили 13,4% ВВП, поточні податки на доходи, майно тощо до 13,0% ВВП, а також чисті соціальні внески – 13,2% від ВВП. З 2009 по 2015 рік податки на споживання зросли на 1,0% ВВП, в той час як поточні податки на доходи та майно збільшилися на 0,8 процентних пункти ВВП. Натомість, соціальні внески зменшилися з 13,4% ВВП в 2013 до 13,2% ВВП у 2015 році.

У будь-якому господарстві всі видатки мають забезпечуватися відповідним рівнем доходів. За характером державні доходи відрізняються від доходів приватних господарств, оскільки приватне господарство самостійно одержує необхідні йому доходи. Держава формує дохідну частину свого бюджету шляхом справляння податків, зборів (обов'язкових платежів), якими обкладається приватний сектор економіки, а також за рахунок інших способів залучення державою фінансових ресурсів.

В сучасній економічній літературі за правовим критерієм доходи бюджету поділяють на приватноправові (відповідно до права власності на засоби виробництва) і публічноправові (вилучення ресурсів у юридичних та фізичних осіб у примусовому порядку). До останніх, крім податків, відносять державний кредит та емісійний дохід.

Основне призначення податкових надходжень – забезпечення держави фінансовими

ресурсами для фінансування державних видатків. 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 податкових надходжень бюджету. Податкові платежі формуються за результатами господарської діяльності платників податків.

За визначеннями Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) [17] податкові доходи розглядаються як доходи, що збираються державою у вигляді податків на доходи, прибутки, реалізацію товарів і послуг (ПДВ, акцизи та мита), відрахування на соціальне страхування, податки на заробітну плату, податки на власність і передачу майна, а також інших податків. Загальна сума податків на доходи у відсотках від ВВП вказує на його частку, яка збирається державою за рахунок податків та перерозподіляється у бюджетній системі країни.

Означений індикативний показник дозволяє визначитись, в якій мірі уряд окремої країни контролює ресурси внутрішньої економіки. Податкове навантаження вимірюється шляхом прийняття загальних податкових надходжень у ВВП. Цей показник стосується уряду в цілому (всі рівні державного управління) і вимірюється в доларах США, зокрема, на душу населення, у відсотках від ВВП і темпів його річного зростання.

На рисунку 1 представлені значення питомої ваги податкових надходжень зведеного бюджету України та співставні значення відповідного показника у країнах Європейського Союзу за підсумками 2015 року (в розрахунках не враховані значення питомої ваги соціальних та пенсійних відрахувань).

Обсяги податкових надходжень бюджету визначаються станом розвитку економіки країни, кількістю економічних агентів та їх активністю, які відповідно до положень національного податкового законодавства зобов'язані здійснювати відповідні відрахування на користь держави. Суми цих відрахувань визначаються за результатами господарської діяльності таких економічних агентів, а також потребами держави щодо фінансового забезпечення виконання державних програм, положеннями національного законодавства з питань оподаткування, що повинні розроблятися з урахуванням економічної доцільності рівня податкових вилучень.

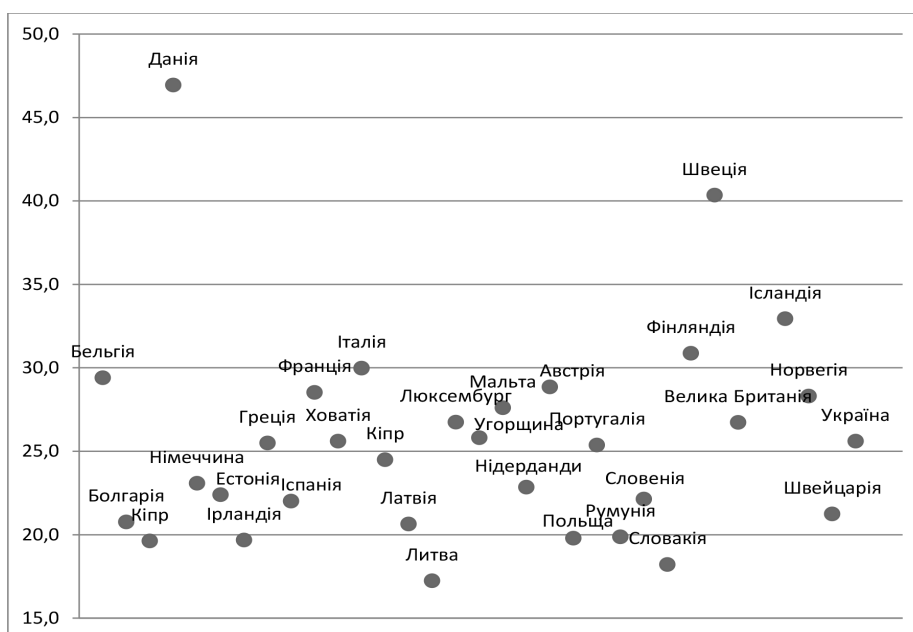


Рисунок 1. – Питома вага податкових надходжень бюджету у ВВП в країнах-членах ЄС та в Україні у 2015 році, %

Джерело: Revenue Statistics 2015. OECD. – Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics_19963726

Обсяги податкових надходжень бюджету визначаються станом розвитку економіки країни, кількістю економічних агентів та їх активністю, які відповідно до положень національного податкового законодавства зобов'язані здійснювати відповідні відрахування на користь держави. Суми цих відрахувань визначаються за результатами господарської діяльності таких економічних агентів, а також потребами держави щодо фінансового забезпечення виконання державних програм, положеннями національного законодавства з питань оподаткування, що повинні розроблятися з урахуванням економічної доцільності рівня податкових вилучень.

Формування податкових надходжень бюджету є складовою бюджетного процесу і кількісними характеристиками результатів поточної податкової політики. Відповідно, процес формування податкових надходжень породжує низку проблем на всіх етапах складання та виконання бюджету держави. Серед них можна виділити наступні:

- напруженість у стосунках фіскальних органів та платників податків, що обумовлена примусовою природою податків, яка полягає у безоплатному відчуженні частки прибутків (доходів) платників податків на користь держави;

- забезпечення фінансування зростаючих потреб головних розпорядників бюджетних коштів у фінансуванні державних програм в умовах обмежень, що визначаються станом розвитку економіки та необхідністю постійного пошуку додаткових джерел доходів бюджету, а також удосконалення адміністрування наявних;

- встановлення оптимального рівня податкових вилучень, достатнього для забезпечення фінансових ресурсів держави і одночасно такого, що не перешкоджатиме нормальному економічному розвитку країни та вимагає проведення фундаментальних наукових розробок за цим напрямком;

- формування раціонального та збалансованого бюджету держави, основною умовою чого є реальні та прогнозовані податкові надходження бюджету, що потребує вдосконалення методичних підходів щодо їх прогнозування і планування.

Значимість податкових надходжень на сучасному етапі розвитку 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 державного регулювання економіки. Окремі автори вважають, що непрямі методи регулювання найбільш органічно вписуються в існуючу реальність, і тому в рамках ринкової системи вони набули широкого розповсюдження. На думку інших дослідників, податки не є ідеальним інструментом державного регулювання економічних процесів. Пояснюється це, насамперед, відсутністю збігу фактичних наслідків податкової політики із очікуваннями її розробників, в тому числі, наявністю своєрідних «фрікційних» ефектів, тобто відставання або випередження реакції економіки на зміни у податковій політиці.

Суттєво знижує ефективність податкової політики перекладання податків з одних економічних суб'єктів на інші, яке не можна однозначно та в повній мірі простежити, а відповідно, передбачити при підготовці проектів рішень. Викривлення очікуваних результатів податкової політики виникають також внаслідок непередбачуваної поведінки платників податків, формування якої залежить від багатьох чинників, що важко піддаються кількісній та якісній оцінці. Перелічені моменти посилюють фактор невизначеності, що завжди присутній при прийнятті економічних, політичних та управлінських рішень на будь-якому рівні.

Метою введення будь-якого податку є потреба у забезпеченні належного фінансування функцій держави, що характеризує податок як спосіб залучення фінансового ресурсу. Проте метою введення деяких податків можуть бути не лише фіскальні цілі, що полягають у формуванні доходів бюджетів, але і цілі державного регулювання економіки. Так, на думку Б.Я. Панасюка, податки забезпечують ефективне державне регулювання економіки, надійне виконання державою своїх функцій. Цієї ж точки зору додержуються А.Б. Паскачев [18, с. 115], за переконаннями якого податки є найбільш діючим інструментом регулювання ринкових відносин. Обґрунтування стимулюючої функції податків містилось ще у роботах економістів початку XVIII ст., таких як Е. Сакс, Ж.Б. Сей та ін. В Росії цю ідею розвинули відомі податкознавці Н.І. Тургенев, І.Х. Озеров, І.І. Янжул та ін.

В той же час, їх податкові теорії носили суто прикладний характер. Вони обмежувалися вивченням способів мобілізації фінансових ресурсів для фінансування діяльності держави. Російські податкознавці початку XX сторіччя І.М. Кулішер, М.І. Слуцький, В.Н. Твердохлебов, Н.І. Тургенев та інші визначали податок як «примусові збори, які держава стягує з громадян для задоволення власних фінансових потреб» [19; 20, с. 39].

У працях І.В. Горського, В.В. Глухова, В.І. Гуреева, В.А. Кашина, Н.В. Мілюкова, В.Г. Панського, С.Ф. Сутиріна, Д.Г. Черніка [21], Н.І. Хімічевої та інших податок визначається «як одна з форм поповнення державної казни» [22] або «як збір, що встановлюється в односторонньому порядку державою та стягується на основі законодавчо закріплених правил для задоволення суспільних потреб».

Професор В.М. Федосов, характеризуючи податки, зазначає, що вони є однією з форм економічних відносин з розподілу та перерозподілу національного доходу відповідно до потреб фінансування державних витрат, вихідною категорією фінансів, економічним фундаментом функ-

ціонування держави, найважливішою формою регулювання ринкових відносин та головним джерелом державної скарбниці [23].

Таким чином, за переконанням багатьох вчених, податок є одним із основних способів акумуляції бюджетних доходів. Більш того, дослідження еволюції оподаткування та становлення системи доходів бюджету дозволяють зробити висновки, що податковий спосіб на сучасному етапі розвитку суспільно-економічних відносин закладає основу формування державних доходів у будь-якій країні світу. Цієї точки зору додержуються практично всі науковці та практики, що працюють в галузі державних фінансів. Розглядаючи оподаткування у системі державного регулювання, окремі автори відзначають тісний зв'язок податків з державною владою, для якої вони є найважливішим джерелом доходів. Світова практика доводить, що головним джерелом мобілізації коштів та формування фінансових ресурсів держави є саме податки.

В Україні, як і в більшості країн світу, формування доходів бюджету здійснюється шляхом мобілізації податкових, неподаткових та інших надходжень відповідно до чинного фінансово-правового поля з питань бюджету та оподаткування. В сукупності, ці дохідні джерела утворюють дохідну частину бюджету держави (державного та місцевих бюджетів України). За визначенням, що надається Бюджетним кодексом України, під доходами бюджету розуміють усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України (включаючи трансферти, дарунки, гранти).

Бюджетні доходи в Україні класифікуються за такими розділами: податкові надходження, неподаткові надходження, доходи від операцій з капіталом, трансферти. В Україні податкові надходження також утворюють основну масу доходів як державного так і місцевих бюджетів. Частка податкових надходжень у структурі доходів бюджету України останнім часом коливається на рівні 70-78 % (див. табл. 3).

Чинним законодавством України у складі доходів бюджету окремо не виділяються такі способи акумуляції фінансового ресурсу державою як державний кредит та емісійний дохід. В той же час, вони за певних обставин використовуються на практиці формування дохідної частини бюджету в кожній країні.

Кредитний спосіб акумуляції державних доходів суттєво відрізняється від мобілізації податкових та неподаткових надходжень. Шляхом емісії цінних паперів або отримання кредитів від урядів інших країн чи міжнародних фінансових організацій держава забезпечує фінансування дефіциту бюджету. Кредитний спосіб акумуляції

фінансових ресурсів дозволяє державі залучати не тільки внутрішні, а й зовнішні джерела. Нарощуючи боргові зобов'язання, держава в майбутньому може постати перед питанням щодо необхідності активізації інших способів акумуляції фінансових ресурсів або скорочення обсягів державних видатків.

Доречно наголосити, що державні позики, які надаються на умовах строковості та платності, обумовлюють необхідність витрачання значного фінансового ресурсу на обслуговування боргових зобов'язань держави та погашення їх основних сум у визначені терміни. Це дає підстави для висновків щодо обмеження державного кредиту, як способу акумуляції фінансових ресурсів як за обсягами так і в часі.

Країна вважається надмірним боржником за умов, якщо відношення поточної вартості сукупного обслуговування зовнішнього боргу до ВВП перевищує 50 %. У статті 104 Амстердамської угоди [24] щодо створення Європейського Союзу (1997) (протокол «Про процедури, щодо надмірного дефіциту», який є невід'ємною її частиною), визначена гранична величина відношення державного боргу до ВВП у ринкових цінах в обсязі 60 %. Згідно із статтею 18 Бюджетного кодексу України, величина основної суми державного боргу не повинна перевищувати 60 % фактичного річного обсягу ВВП.

За певних обставин для фінансування своїх конституційних зобов'язань держава може використовувати грошову емісію. Вважається, що застосовуючи грошову емісію для фінансування державних видатків Уряд стягує інфляційний податок. Чистий емісійний дохід, який дорівнює різниці між номінальною вартістю грошей та витратами на емісію, визначають як сеньйораж.

Емісійний спосіб мобілізації бюджетних доходів за визнанням практично всіх вчених та практиків, є найбільш неприйнятним з економічної точки зору. У випадку, коли джерелом доходів держави виступають знецінені грошові баланси суб'єктів господарювання, а економічні агенти сплачують своєрідний інфляційний податок, монетизація дефіциту бюджету має своїм наслідком прискорення інфляційних процесів. Крім негативного впливу на рівень внутрішніх цін, монетизація дефіциту бюджету може вилитися у поглиблення негативного сальдо платіжного балансу.

Практика бюджетотворення не виключає можливість існування дефіциту бюджету в умовах обмежених фінансових ресурсів для фінансування необмежених потреб бюджетних споживачів. Проте, серед способів його фінансування до емісійного вдаються лише за надзвичайних обставин. Так, відповідно до Бюджетного кодексу України емісійні кошти Національного банку

України не можуть бути джерелом фінансування дефіциту Державного бюджету України. Вважається, що уряди вдаються до монетизації дефіциту бюджету у випадках наявності значних обсягів заборгованості та вичерпності внутрішніх джерел забезпечення фінансування державних видатків.

Окремо слід виділити форму фінансування державних видатків, зокрема, бюджетного дефіциту за рахунок коштів, отриманих за реалізацію державного майна (приватизація). Приватизацію пов'язують з іншими мірами економічної політики, спрямованої на підвищення ефективності розподілу ресурсів за рахунок більш активного використання ринкових механізмів та забезпечення процесу трансформації економіки.

Виходячи з передумови, що після приватизації підприємство буде сплачувати ті ж самі податки (абстрагуючись від проблем, пов'язаних із зміною строків їх надходжень), держава у довгостроковому плані нічого не втрачає і нічого не виграє, якщо вона одержить за підприємство суму, що дорівнює дисконтній вартості втраченого чистого доходу.

Примусовий характер податкових надходжень, що визначається податковим законодавством, за переконанням багатьох авторів обумовлюється самою природою податкових відносин, а саме, примусовим вилученням частини доходів чи інших активів платників податків з метою забезпечення суспільно-необхідних витрат та перерозподілу ВВП. Із визначення характеру утворення податкових відносин впливає визначення джерела їх утворення, а саме, частини доходів або інших активів платників податку, з яких сплачуються податкові зобов'язання. Вважається, що джерелом податку є дохід платника податку, з якого сплачуються податкові зобов'язання (заробітна плата, рента, процент).

В науковій літературі джерела доходів бюджету розділяють на внутрішні та зовнішні. Внутрішнім джерелом доходів бюджету є ВВП. До зовнішніх відносять фінансові ресурси інших країн та міжнародних фінансових організацій, що надаються у вигляді позик, або на безповоротній основі. Розглядаючи питання формування податкових надходжень, можна зазначити, що вони утворюються за рахунок внутрішнього джерела доходів держави – ВВП. Отже, з'ясувавши питання характеру утворення та джерел податкових надходжень бюджету, можна перейти до дослідження інших властивостей та відношень, що виникають при їх формуванні.

Структуру доходів зведеного бюджету, частку окремих джерел доходів бюджету у ВВП, а також їх динаміку представлено в таблиці 3. Як видно з наведених даних, податкові надходження зведеного бюджету України постійно зростають. Так,

у 2015 році у номінальному виразі було отримано доходів більше ніж у 16 разів порівняно з 2000 роком. Причому темпи росту доходів зведеного бюджету України у номінальному виразі випереджають темпи росту номінального ВВП в середньому на 5-7 %. Таку динаміку можна пояснити як розширенням бази оподаткування, так і зростанням податкового навантаження.

Відмічається стійка тенденція щодо падіння фіскальної значимості податків на доходи, прибутки та капітал (податок на прибуток підприємств та прибутковий податок з громадян) і відповідне посилення ролі податків на споживання (податок на додану вартість, акцизний податок).

Тобто, попередній аналіз структури доходів зведеного бюджету дозволяє висловити припущення щодо лібералізації податкового режиму для капіталу, що сприятиме його залученню у вигляді іноземних інвестицій в економіку України.

В той же час, відмічається посилення податкового навантаження на економіку. Так, якщо частка податкових надходжень зведеного бюджету України у 2005 році становила 22,2 % ВВП, то за підсумками 2015 бюджетного року вона вже дорівнювала 25,6 %, тобто збільшилася на 3,4 відсоткових пункти. За цей період більш ніж у два рази, з 5,3 % ВВП у 2005 році до 2,0 % ВВП у 2015 році, скоротилася частка податку на прибуток підприємств. А от частка ПДВ та акцизного податку у ВВП зросла майже на три відсоткових пункти. Стабільно зростає частка податку на доходи фізичних осіб, як в структурі доходів зведеного бюджету, так і у ВВП.

Вважається, що цей вид податку найпростіший в адмініструванні [25-26]. Однак, посилення податкового тиску на заробітну плату, основне джерело сплати податку, не сприяє її легалізації.

Таблиця 3

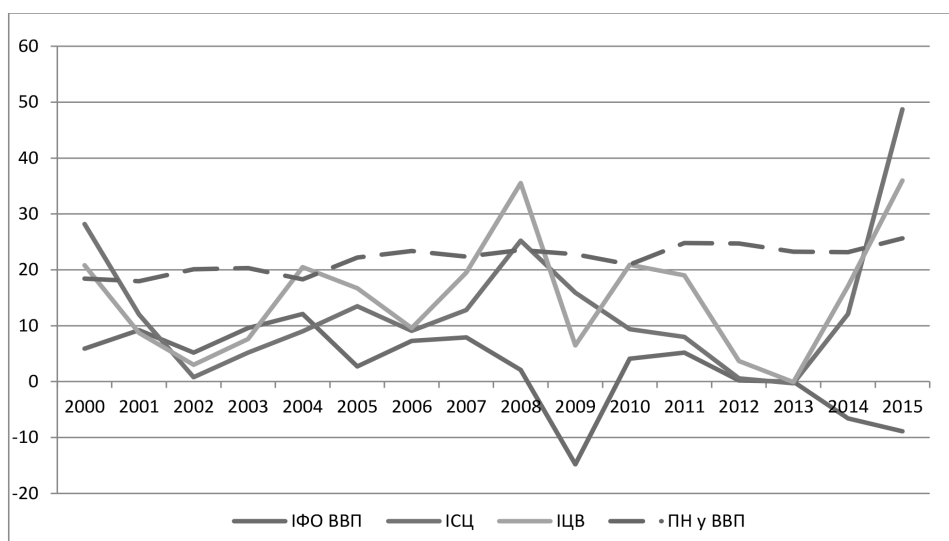
Доходи зведеного бюджету України та динаміка їх частки у ВВП, %

Структура, %	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Доходи зведеного бюджету України	100	100	100	100	100	100	100
Податкові надходження	73,1	74,5	84,0	80,9	79,9	80,6	77,9
у т. ч.							
Податок та збір на доходи фізичних осіб	12,9	16,2	15,1	15,3	16,3	16,5	15,3
Податок на прибуток підприємств	17,5	12,8	13,8	12,5	12,4	8,8	6,0
Податок на додану вартість	25,2	27,4	32,6	31,2	29,0	30,5	27,4
Акцизний податок	5,9	9,0	8,5	8,6	8,3	9,9	10,9
Неподаткові надходження	23,7	23,5	15,1	18,2	19,2	17,7	21,5
Інші надходження	3,2	2,0	1,0	0,9	0,9	1,7	0,7
Питома вага у ВВП, %							
ВВП, млрд. грн.	441,5	1120,6	1349,2	1459,1	1522,7	1586,9	1979,5
Доходи	30,4	28,1	29,5	30,5	29,1	28,7	32,9
Податкові надходження	22,2	20,9	24,8	24,7	23,2	23,2	25,6
у т. ч.							
Податок та збір на доходи фізичних осіб	3,9	4,6	4,5	4,7	4,7	4,7	5,1
Податок на прибуток підприємств	5,3	3,6	4,1	3,8	3,6	2,5	2,0
Податок на додану вартість	7,7	7,7	9,6	9,5	8,4	8,8	9,0
Акцизний податок	1,8	2,5	2,5	2,6	2,4	2,8	3,6
Неподаткові надходження	7,2	6,6	4,4	5,5	5,6	5,1	7,1
Інші надходження	1,0	0,6	0,3	0,3	0,3	0,5	0,2

Джерело: складено авторами за даними Державної казначейської служби України. – електронний ресурс. – 2016. – режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/> та Державної служби статистики України. – Електронний ресурс. – 2016. – режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>

Аналізуючи структуру доходів зведеного бюджету можна констатувати, що значну частку доходів бюджету складають податкові надходження. Зокрема, у період з 2005 по 2015 роки вони зміню-

валися від 73,1 % до 77,9 % від загальної кількості доходів бюджету. Отже, податкові надходження є основним джерелом доходів бюджету і в Україні.



Джерело: Україна у цифрах у 2015 році. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. – 2016. – 239 с.

ІФО ВВП – індекс фізичного обсягу ВВП; ІСЦ – індекс споживчих цін; ІЦВ – індекс цін виробників; ПН у ВВП – частка податкових надходжень зведеного бюджету України у ВВП.

Рисунок 2. – Динаміка питомої ваги податкових надходжень зведеного бюджету України у ВВП та окремих макроекономічних змінних (індексів цін та фізичних обсягів ВВП) за 2000-2015 роки.

Динаміка наведених на рисунку 2 показників засвідчує, що питома вага податкових надходжень зведеного бюджету України у ВВП протягом останніх років має стійку тенденцію до зростання. Якщо у 2000 році цей показник становив 18,4 відсотки, то у 2010 – 20,9 відсотки, а у 2015 році – 25,6 відсотки.

Рисунок 2 ілюструє також наявність стійкої оберненої, хоч і нелінійної залежності між питомою вагою податкових надходжень зведеного бюджету України у ВВП та індексом зміни фізич-

ного обсягу ВВП (значення коефіцієнту кореляції між цими змінними наведені в таблиці 4). Тобто, посилення тиску з боку держави у вигляді нарощування обсягів перерозподілу ВВП у бюджетній системі України шляхом справляння податків негативно впливає на динаміку зростання фізичних обсягів ВВП.

В той же час, з рисунку 2 видно, що уповільнення темпів зростання фізичних обсягів ВВП практично завжди супроводжується зростанням індексу споживчих цін (ІСЦ) та індексу цін виробників (ІЦВ).

Однак, стійкої залежності між питомою вагою податкових надходжень зведеного бюджету у ВВП та індексами цін за результатами аналізу коефіцієнтів кореляції на інтервалі 2000-2015 років не виявлено. Проте, відмічається тісний обернений зв'язок між індексом фізичного обсягу ВВП та індексом споживчих цін. Коефіцієнт кореляції дорівнює (-0,4).

Таблиця 4.

Кореляція питомої ваги податкових надходжень зведеного бюджету України у ВВП із окремими макроекономічними змінними в 2000-2015 рр.

Макроекономічна змінна	Коефіцієнт кореляції
Індекс зміни фізичного обсягу валового внутрішнього продукту України (ІФО ВВП)	-0,58247
Індекс споживчих цін (ІСЦ)	0,191066
Індекс цін виробників (ІЦВ)	0,190391

Розраховано авторами із використанням програмного забезпечення Microsoft Excel за даними: Україна у цифрах у 2015 році. Статистичний збірник. Державна служба статистики України. – 2016. – 239 с

Податкові надходження формуються за рахунок податків на доходи та внутрішніх податків на товари і послуги. Зокрема протягом досліджуваного періоду податки на доходи становили у середньому біля 30 % загальної кількості доходів бюджету, внутрішні податки на товари і послуги становили у цьому ж періоді приблизно таку ж частку. Таким чином, 60 % загальних доходів зведеного бюджету формуються за рахунок лише двох груп податків.

У структурі податкових надходжень в останні роки відбулися досить суттєві зміни. Відмічається тенденція до поступового зростання питомої ваги податків на споживання (ПДВ, акцизний податок) та зменшення податку на прибуток підприємств, прибуткового податку з громадян. Загалом ці чотири податки забезпечують 83-87 % усіх податкових надходжень до зведеного бюджету.

Наступними за вагомістю в структурі доходів бюджету йдуть неподаткові надходження. Протягом 2005-2015 рр. вони забезпечували 20-30 % доходів зведеного бюджету України (рис. 2). Привертає увагу коливання частини неподаткових надходжень як у загальній сумі доходів, так і у внутрішній структурі. Значно коливаються доходи від власності та підприємницької діяльності (від 2,9 % до 7,4 %). Якщо врахувати, що основна частка цих доходів – надходження від приватизації об'єктів державної власності, то можна констатувати відсутність зваженої методології стратегічного планування приватизації. У цілому ж стабільність внутрішньої структури неподаткових надходжень залишає бажати кращого.

Вагому частину доходів зведеного бюджету складають надходження до цільових фондів. При цьому слід відмітити, що вони мають значну тенденцію до зменшення. Скорочення питомої ваги цільових фондів у зведеному бюджеті можна пояснити тим, що вони формувались головним чином за рахунок надходжень коштів до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення. Збір до фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення скасовано у 1999 році [27], а надходження до фонду соціального страхування не враховуються у складі доходів Державного та зведеного бюджетів України.

Чітко простежується тенденція до збільшення питомої ваги податкових надходжень за рахунок зменшення неподаткових надходжень. Означене можна розглядати як збільшення податкового навантаження на економіку. У складі ж податкових надходжень зростає питома вага податку на прибуток і податку на додану вартість. Така тенденція пояснюється як покращанням роботи підпри-

ємств, так і кращим адмініструванням податків. Аналогічна картина має місце і в структурі доходів бюджету до ВВП.

Динаміка і тенденції, що мали місце у 2008-2009 рр. та 2014-2015 роках, зазнали суттєвих змін. Світова та внутрішня кризи практично паралізували національну економічну систему, що вимагало проведення невідкладних, жорстких кардинальних заходів щодо нейтралізації її негативних явищ. Проведений аналіз доходів зведеного бюджету України дає змогу визначити основні податкові та структурні заходи економічної політики щодо нейтралізації негативних наслідків фінансово-економічної кризи.

Таким чином, сучасні виклики та прояви кризи у фінансово-економічних відносинах вимагають розробки конкретних та швидких заходів щодо реагування на її наслідки як з боку держави, так і з боку суб'єктів господарювання. І саме тут проглядається спільна зацікавленість у виході із скрутного економічного становища як з боку підприємницьких структур, так і з боку органів державного управління.

За таких умов, саме спільна зацікавленість має стати тією рушійною силою, що надасть потужний поштовх для активізації економічних процесів в Україні.

Література

1. Tanzi V. Globalization, Technological Developments and Work of Fiscal Termites / V. Tanzi // IMF Working Papers. – 2000. – November. – WP/00/181. – 23 p.
2. Соціально-економічний розвиток України за січень–вересень 2016 року. Державна служба статистики України, офіційний ВЕБ-сайт. – Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Україна комунальна. Офіційний ВЕБ-сайт. Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <http://statistic.jkgportal.com.ua/ua/statistic/zaborgovanst-naseleennja-za-zhitlovo-komunaln-poslugi-stan-na-gruden-2015/>.
4. Tanzi V. Taxation in an Integrating World / V. Tanzi. – Washington D.C.: Brooking, 1995. – 235 p.
5. Вито Танзи. Налогово-бюджетная политика в странах с переходной экономикой. МВФ. – 1993. – 417 с.
6. Вито Танзи, Хауэлл Зи. Налоговая политика для развивающихся стран. 2001. – 25 с. Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>.
7. Міжнародний Валютний фонд. Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <https://www.imf.org/ru/News/Articles/2016/10/08/AM16-pr16451-Communique-of-the-Thirty-Fourth-Meeting-of-the-IMFC>.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
9. Проект Постанови ВРУ «Про Основні напрями бюджетної політики на 2017 рік». – Електронний ресурс. –

2016. – [Режим доступу]: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59706.

10. Dalton H. Principles of Public Finance. – N. Y., 1955. – P. 1.

11. Плужников І.О. Методи визначення пріоритетів державної бюджетної політики України в перехідний період / Засади формування бюджетної політики держави: Наук. монографія – К.: НАУ, 2003. – 284 с.

12. Vito Tanzi. “Transition and the Changing Role of Government”, Finance and Development Vol. 36, N2. – June 1999. – P. 20 – 24.

13. Shoup C.S. Public Finance. - L.: Weidenfled and Nilson, 1969. – P.3.

14. TAX POLICY Handbook. Edited by. Parthasarathi Shome. Tax Policy Division Fiscal Affairs Department International Monetary Fund Washington, D.C. 1995. – 318 p.

15. Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Бюджет у контексті світової фінансової думки // Бюджетний менеджмент. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.

16. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету як домінанта фінансової стабільності держави // Фінанси України, 2005. - № 6. – С. 19-28.

17. ОЕСР. Електронний ресурс. – 2016 – Режим доступу: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>.

18. Паскачев А.Б. Податковий потенціал економіки Росії. – М.: Видавничий будинок «МЕЛАП», 2001. – 400 с.

19. История русской экономической мысли. В 3-х т. /под ред. А.И.Пашкова. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. - 700 с.

20. Пушкарёва В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки// Финансы, 1999. – №6. – С. 37-43.

2. Налоги / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 400 с.

22. Кашин В.А. Налоговая система и оздоровление национальной экономики/ Финансы, 1998 – №8. – С. 23-26;

23. Опарін В.М., Паєнко Т.В., Федосов В.М. Іновації у фінансовій сфері: монографія [В.М.Опарін, Т.В.Паєнко, В.М.Федосов та ін.]; за заг. ред. В. М. Опаріна. – К. : КНЕУ, 2013. – 444 с.

24. Consolidated Treaties. Treaty on European Union. Treaty establishing the European Community. // Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1997 – 168 pgs.

25. Bradford D.F., and U.S. Treasury Tax Policy Staff, Blueprints for Basic Tax Reform (Arlington, Virginia: Tax Analysts, 2nd ed., revised, 1984.

26. Brazer H. E. Income Tax Treatment of the Family / The Economics of Taxation, ed. by Henry J. Aaron and Michael J. Boskin. - Washington: Brookings Institution, 1980, - 223 p.

27. Указ Президента України від 07.08.1998 № 857/98 «Про деякі зміни в оподаткуванні». – Електронний ресурс. – 2016. – [Режим доступу]: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/857/98>.

REFERENCES

1. Tanzi V. Globalization, Technological Developments and Work of Fiscal Termite / V. Tanzi // IMF Working Papers. – 2000. – November. – WP/00/181. – 23 p.

2. Sotsial'no-ekonomichnyy rozvytok Ukrainy za sichen' – veresen' 2016 roku. Derzhavna sluzhba statyky Ukrainy, ofitsiynnyy VEB-sayt. – Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <http://www.ukrstat.gov.ua>

3. Ukrayina komunal'na. Ofitsiynnyy VEB-sayt. Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <http://statistic.jkg-portal.com.ua/ua/statistic/zaborgovanst-naseleennja-za-zhitlovo-komunaln-poslugi-stan-na-gruden-2015/>

4. Tanzi V. Taxation in an Integrating World / V. Tanzi. – Washington D.C.: Brooking, 1995. – 235 p.

5. Vyto Tanzy. Nalohovo-byudzhethnaya polytyka v stranakh s perekhodnoy ekonomyky. MVF. – 1993. – 417 s.

6. Vyto Tanzy, Khaull Zy. Nalohovaya polytyka dlya razvyvayushchykhsya stran. 2001. – 25 s. Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>

7. Mizhnarodnyy Valyutnyy fond. Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <https://www.imf.org/ru/News/Articles/2016/10/08/AM16-pr16451-Communique-of-the-Thirty-Fourth-Meeting-of-the-IMFC>

8. Podatkovyy kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 # 2755-VI. – Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Proekt Postanovy VRU «Pro Osnovni napryamy byudzhethnoyi polityky na 2017 rik». – Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59706

0. Dalton H. Principles of Public Finance. – N. Y., 1955. – P. 1.

11. Pluzhnykov I.O. Metody vyznachennya priorytetiv derzhavnoyi byudzhethnoyi polityky Ukrainy v perekhidnyy period / Zasady formuvannya byudzhethnoyi polityky derzhavy: Nauk. monohrafiya – K.: NAU, 2003. – 284 s.

2. Vito Tanzi. “Transition and the Changing Role of Government”, Finance and Development Vol. 36, N2. – June 1999. p. 20 – 24.

3. Shoup C.S. Public Finance. - L.: Weidenfled and Nilson, 1969. – P.3.

4. TAX POLICY Handbook. Edited by. Parthasarathi Shome. Tax Policy Division Fiscal Affairs Department International Monetary Fund Washington, D.C. 1995. – 318 p.

15. Fedosov V.M., Andrushchenko V.L. Byudzhet u konteksti svitovoyi finansovoyi dumky // Byudzhetnyy menedzhment. – K.: KNEU, 2004. – 864s.

16. Ohon' Ts.H. Dokhody byudzhetu yak dominantna finansovoyi stabil'nosti derzhavy // Finansy Ukrainy, 2005. - # 6. – S.19-28.

17. OESR. Elektronnyy resurs. – 2016 – Rezhym dostupu: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

20. Pushkarëva V.M. Henezys katehory «naloh» v ystoryi fynansovoy nauky// Fynansy, 1999. – #6. – S. 37-43.

2. Nalohy / Pod red. D. H. Chernyka. – М.: Fynansy y statytyka, 1995. – 400 s.

22. Kashyn V.A. Nalohovaya systema y ozdorovlenye natsyonal'noy ekonomyky/ Fynansy, 1998 – #8. – S.23-26;

23. Oparin V.M., Payenko T.V., Fedosov V.M. Inovatsiyi u finansoviy sferi: monohrafiya [V.M.Oparin, T.V.Payenko,

V.M.Fedosov ta in.]; za zah. red. V. M. Oparina. – K. : KNEU, 2013. – 444 s.

24. Consolidated Treaties. Treaty on European Union. Treaty establishing the European Community. // Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1997 – 168 pgs

25. Bradford D.F., and U.S. Treasury Tax Policy Staff, Blueprints for Basic Tax Reform (Arlington, Virginia: Tax Analysts, 2nd ed., revised, 1984.

26. Brazer H. E. Income Tax Treatment of the Family / The Economics of Taxation, ed. by Henry J. Aaron and Michael J. Boskin. - Washington: Brookings Institution, 1980, - 223 p.

27. Ukaz Prezydenta Ukrainy vid 07.08.1998 # 857/98 «Pro deyaki zminy v opodatkuvani». – Elektronnyy resurs. – 2016. – [Rezhym dostupu]: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/857/98>