

УДК 336.025

Сідельникова Л.П.

*кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри податкової та бюджетної політики  
Херсонського національного технічного університету*

## ПРАГМАТИЗМ ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ КОМПОНЕНТИ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ ДЕРЖАВИ

Визначено фіскальну ефективність податкових надходжень Зведеного бюджету України. Наведено чинники нарощування дисбалансів податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави. Запропоновано шляхи їх усунення.

**Ключові слова:** податкові надходження, бюджетні ресурси, податкова система, фіскальна ефективність, податкове навантаження.

### Сідельникова Л.П. ПРАГМАТИЗМ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ КОМПОНЕНТЫ БЮДЖЕТНЫХ РЕСУРСОВ ГОСУДАРСТВА

Определена фискальная эффективность налоговых поступлений Сводного бюджета Украины. Приведены факторы наращивания дисбалансов налоговых источников формирования бюджетных ресурсов государства. Предложены пути их устранения.

**Ключевые слова:** налоговые поступления, бюджетные ресурсы, налоговая система, фискальная эффективность, налоговая нагрузка.

### Sidelynikova L.P. PRAGMATISM OF FORMING OF TAX COMPONENT OF BUDGETARY RESOURCES OF THE STATE

Fiscal efficiency of tax revenues of the Consolidated Budget of Ukraine is determined. Factors of increase of imbalances of the tax sources of formation of the budgetary resources of the state are defined. Ways of their elimination are offered.

**Keywords:** tax revenues, budgetary resources, tax system, fiscal efficiency, the tax burden.

**Постановка проблеми.** Характерною особливістю функціонування вітчизняної соціально-економічної системи є розходження між очікуваними та реальними результатами розвитку економічних відносин, які виникають під впливом інституційних умов ринкової трансформації. Значні деформації фіскальної сфери України створюють перешкоди для діяльності суб'єктів господарювання, знижуючи тим самим рівень податкової компоненти джерел фінансування суспільно необхідних видатків, продукують зростання боргового навантаження на національну економіку та не забезпечують ефективного використання коштів, акумульованих у бюджетах всіх рівнів.

Водночас підвищення фіскальної ефективності оподаткування має створити комфортне податкове середовище господарювання, забезпечити стабільне формування бюджетних ресурсів держави, прискорити відтворювальні процеси та зміцнити податковий потенціал фіскалу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Моніторинг вихідних концепцій та постулатів теорії оподаткування у поєднанні з аналізом сучасної практики забезпечення доходів бюджетів всіх рівнів засвідчує, що основою моделювання векторів трансформації вітчизняної політики у сфері фіскалу повинна виступати новітня парадигма формування бюджетних ресурсів держави, податкова компонента якої має особливе значення. Концептуальні засади податкового інструментарію фіскальної політики України досить ґрунтовно досліджені провідними українськими вченими: В. Андрущенко, З. Варналієм, Ю. Івановим, Т. Єфименко, А. Крисоватим, І. Луніною, В. Мельником, А. Соколовською, Л. Тарангул, О. Тимченко, В. Федосовим тощо.

**Постановка завдання.** Напрацювання цих вчених у вирішенні загальної фундаментальної проблеми розвитку теорії, методології і практики податкових фінансів є базисом для встановлення оптимуму фіскальної експансії держави. В той же час перманентне збільшення державних видатків в умовах упо-

вільнення темпів економічного зростання вимагає всебічного аналізу практичних аспектів податкового інструментарію вітчизняної фіскальної політики в контексті активізації пошуку додаткових джерел поповнення державної казни.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Зазначимо, що сучасна податкова політика України має переважно фіскальну спрямованість – основу державних рішень в галузі оподаткування складає дотримання фіскальних інтересів держави і, в декілька меншій мірі, регіонів. Видимим наслідком такого підходу є поширена у суспільстві думка про низьку ефективність вітчизняної податкової системи і непомірність податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Обмежена лояльність платників податків до податкової системи, обумовлена відсутністю врахування їх господарських інтересів при розробці системи державних заходів в галузі оподаткування, призводить до значних обсягів заниження податкової бази, збільшення недоїмок, необхідності посилення податкового контролю. Можна стверджувати, що недостатня реалізація регулюючої функції податків призводить до зменшення результативності фіскальної функції, і, як наслідок, до загального зниження ефективності податкової системи України.

Фіскальну ефективність податкової компоненти бюджетних ресурсів держави можна визначити низкою показників, які обґрунтовують висновки, наскільки обрані форми оподаткування забезпечують фінансування суспільних видатків, не стримуючи підприємницької активності. Встановлюючи фіскальну ефективність податкових надходжень Зведеного бюджету України, скористаємося наступними показниками: коефіцієнт еластичності; коефіцієнт збору податків; рівень оподаткування (податкове навантаження).

Моніторинг дієвості податкового інструментарію вітчизняної фіскальної політики проведемо за останні 5 років, з яких 2009-2010 роки – період функціонування попереднього бюджетно-податкового законодавства; 2011-й – рік впровадження Податкового

кодексу України та оновленої редакції Бюджетного кодексу України; 2012-2013 роки – період адаптації національної економіки до нових законодавчих вимог та «правил гри».

Коефіцієнт еластичності податків ( $t_e$ ) показує відношення між автоматичною зміною податкових надходжень (тобто за умови незмінної податкової системи) і зміною ВВП як податкової бази:

$$t_e = \frac{\Delta A Ta}{\Delta Y}, \quad (1)$$

де  $\Delta A Ta$  – автоматична зміна валових податків у відсотках за період;

$\Delta Y$  – зміна ВВП у відсотках за період.

Податкову систему вважають еластичною, якщо коефіцієнт еластичності більший від одиниці. Це свідчить про зростання податкових надходжень швидшими темпами, ніж збільшується база оподаткування (без уведення нових податків), за яку зазвичай приймають ВВП. Така ситуація може спостерігатися при підвищенні ефективності роботи контролюючих органів, зниженні рівня ухилення від оподаткування, зменшенні обсягів податкової заборгованості.

Як видно з рис. 1, в Україні відсутня чітка тенденція у динаміці коефіцієнта еластичності податків.

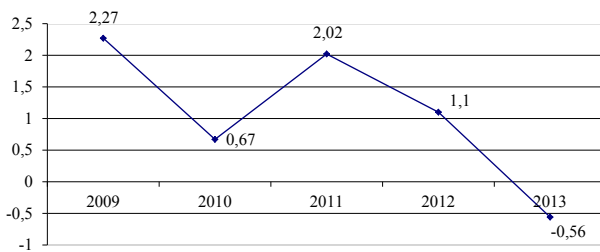


Рис. 1. Динаміка коефіцієнта еластичності податків в Україні

Примітка: розраховано автором на основі даних [1; 2]

Найвищий рівень коефіцієнта (2,27) спостерігався у 2009 році, причому у цьому кризовому періоді коефіцієнт еластичності засвідчував темп скорочення податкових надходжень при зменшенні ВВП на одиницю. Вагоме значення коефіцієнта (2,02) у 2011 році обумовлено різким збільшенням показника податкових надходжень в результаті зміни бюджетної класифікації, коли окремі групи неподаткових над-

ходжень були переміщені в податкові (рентна плата). Натомість негативне значення коефіцієнта еластичності у 2013 році (-0,56) наголошує на безпрецедентності ситуації, фіксуючи зниження податкових надходжень Зведеного бюджету України на тлі зростання ВВП. У цілому нестійкість тенденцій коефіцієнта еластичності податків є негативним явищем, обумовленим нераціональністю податкового навантаження, нестабільністю податкової політики держави та її регулюючого впливу.

А. Крисоватий підкреслює, що «...справляння податків, в контексті політики державних доходів, не самоціль державницької діяльності, а цілеспрямована суспільна інтуїція, направлена на задоволення інтересів членів суспільства, тобто оподаткування має бути суспільно спрямованим на фінансування витрат держави, пов'язаних з виконанням державою покладених на неї функцій» [3, с. 93]. Динаміка темпів приросту податкових надходжень та видатків Зведеного бюджету України та ВВП показана на рис. 2.



Рис. 2. Динаміка видаткової частини та податкових надходжень Зведеного бюджету України та ВВП, %

Примітка: розраховано автором на основі даних [1; 2]

Як видно з рис. 2, темпи зростання видатків Зведеного бюджету України випереджали темпи зростання ВВП у 2009-2010 роках та у 2012 році. У всіх роках, крім 2009 року (рік поглиблення кризи) та 2011 року (різке збільшення податкових надходжень внаслідок зміни бюджетної класифікації) темпи зростання видатків були також більшими, ніж тем-

Таблиця 1

Динаміка податкових надходжень Зведеного бюджету України, млн. грн.

	2009	2010	2011	2012	2013	2013/2012
Податок на доходи фізичних осіб	44 485,3	51 029,3	60 224,5	68 092,4	72 151,1	+ 4 058,7
Податок на прибуток підприємств	33 048,0	40 359,1	55 097,0	55 097,0	54 993,8	- 103,2
Збори та плата за спеціальне використання природних ресурсів	11 230,6	12 709,5	14 826,4	17 537,3	28 863,0	+ 11 325,7
Податок на додану вартість	84 596,7	86 315,9	130 093,8	138 826,8	128 269,3	- 10 557,5
Акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів	17 934,5	23 715,3	26 097,1	28 661,0	27 721,3	- 939,7
Акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів	3 690,0	4 600,8	7 822,1	9 767,8	8 946,8	- 821,0
Ввізне мито	6 328,8	8 556,4	10 462,8	12 985,8	13 264,6	+ 278,8
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	-	21 145,6	17 654,3	5 700,3	- 11 954,0
Інші податки та збори	6 759,3	7 161,4	8 922,6	11 944,8	14 057,9	+ 2 113,1
<b>ВСЬОГО ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ</b>	<b>208 073,2</b>	<b>234 447,7</b>	<b>334 691,9</b>	<b>360 567,2</b>	<b>353 968,1</b>	<b>- 6 599,1</b>

Примітка: розраховано автором на основі даних [2]

пи зростання податкових надходжень. Таке явище засвідчує нееластичність податкової системи, що супроводжується інфляційними процесами, невиконанням видаткової частини бюджету та недоотриманням планових обсягів бюджетних ресурсів держави.

У таблиці 1 розглянемо динаміку податкових надходжень Зведеного бюджету України у розрізі основних бюджетоутворюючих податків.

Особливу увагу привертає скорочення обсягів мобілізованих податків і зборів у 2013 році у порівнянні з попереднім роком, що є нонсенсом у сучасних економічних системах. Раніше в Україні подібна ситуація спостерігалася лише у 2009 році, але була спродукована об'єктивними умовами – глибокою світовою фінансово-економічною кризою. У минулому ж році на зниження динаміки зростання податкових надходжень бюджету вплинули такі чинники:

1. Погіршення фінансово-економічного становища корпоративного сектору. За даними Державного комітету статистики України, за 9 місяців 2013 року у порівнянні з відповідним періодом 2012 року фінансовий результат підприємств до оподаткування зменшився у 2,3 разу (22,8 млрд. грн. проти 53,2 млрд. грн.). Прибуток прибуткових підприємств за 9 місяців 2013 року становив 97% порівняно з відповідним періодом 2012 року. Така тенденція призводить до звуження бази оподаткування та недоотримання податкових надходжень до бюджетів всіх рівнів.

2. Сповільнення темпів зростання кінцевих споживчих витрат домашніх господарств. За три квартали 2013 року ці витрати в номінальному виразі збільшилися лише на 7,8%, тоді як у 2012 році вони зростали майже вдвічі швидше. Оскільки кінцеві споживчі витрати домашніх господарств є вагомим складовою бази оподаткування ПДВ, така тенденція є негативною для формування дохідної частини бюджету за рахунок надходжень від сплати ПДВ.

3. Скорочення обсягів імпорту товарів на 8,9% за 11 місяців 2013 року у порівнянні з відповідним періодом 2012 року, що призвело до зменшення надходжень податку на додану вартість.

4. Зростання відшкодування ПДВ. За 2013 рік бюджетне відшкодування ПДВ здійснено в обсязі 53,4 млрд. грн., що на 16,3% більше, ніж у 2012 році внаслідок відшкодування заявлених у попередні періоди сум.

5. Сповільнення темпів зростання доходів населення, які є значним і стабільним об'єктом оподаткування ПДФО. За 3 квартали 2013 року номінальні доходи населення зросли лише на 3,8% у порівнянні з відповідним періодом 2012 року. Наслідком є обмеження дохідної бази місцевих бюджетів України.

6. Зниження «інфляційних доходів» бюджету. Індекс споживчих цін у 2013 році становив 0,5%, в той час як у бюджеті закладено показник на рівні 4,8% до грудня попереднього року.

7. Занадто низька динаміка зростання обсягів виробництва у добувній промисловості, що стримує збільшення бази нарахування платежів за користування надрами. У 2013 році обсяги виробництва у добувній промисловості і розробленні кар'єрів зросли лише на 0,4%.

Вагоме зниження показника надходжень рентної плати у 2013 році на тлі значного зростання мобілізованих обсягів зборів та плати за спеціальне використання природних ресурсів є лише відображенням технічних змін у бюджетно-податковому законодавстві. Так, у травні 2012 року прийнято Закон України № 4834-VI «Про внесення змін до Податкового

кодексу щодо удосконалення деяких податкових норм», який скасував з 01.01.2013 року рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні, та «злив» її з платою за користування надрами.

Далі розрахуємо коефіцієнт збору податків. Цей показник визначають відношенням фактичних податкових надходжень до планових за кожний окремий рік. Тобто чим більше значення коефіцієнта збору наближається до одиниці, тим ефективнішою є робота контролюючих органів щодо адміністрування податків та податкового планування.

А. Соколовська підкреслює, що, визначивши ступінь відповідності між показниками фактичної наповнюваності бюджету держави і обсягами запланованих доходів, можна охарактеризувати виконання податковою системою фіскальної функції [4, с. 304].

На рис. 3 показана динаміка коефіцієнта збору податків до бюджетів усіх рівнів в Україні за 2009-2013 роки.

З рис. 3 видно, що протягом усього аналізованого періоду, крім 2011 року, коефіцієнт збору був нижчий від одиниці. Недовиконання планових показників свідчить про недостатню фіскальну ефективність адміністрування податків із боку контролюючих органів. Більш низький коефіцієнт збору спостерігається стосовно податкових надходжень до державного бюджету.

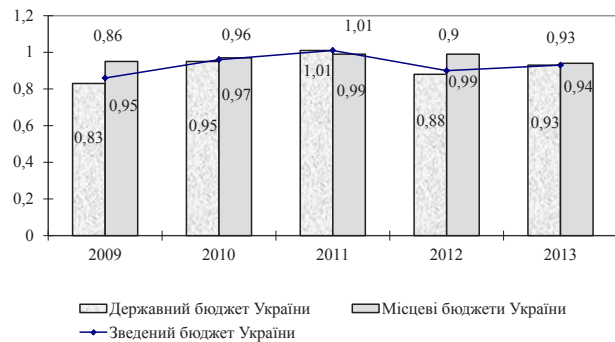


Рис. 3. Динаміка коефіцієнта збору податків в Україні

Примітка: розраховано автором на основі даних [2]

Однією з головних економічних характеристик податкових відносин, що знаходиться в залежності від обраної моделі економічного розвитку і фіскальної політики держави, є податкове навантаження, що до трактування сутності якого серед науковців існують різні точки зору [5, с. 141-144]. Узагальнюючи існуючі наукові підходи, вважаємо, що податкове навантаження – це кількісний показник, який характеризує фактичний рівень впливу держави на соціально-економічні процеси в суспільстві за допомогою використання податкових механізмів.

Для об'єктивної оцінки податкового тиску необхідно враховувати перерозподіл податкового навантаження в межах об'єктів оподаткування. Динаміка формування податкового навантаження в Україні у 2009-2013 роках за рахунок різних видів платежів наведена у таблиці 2.

Як засвідчують дані таблиці 2, у 2010 році бюджетне податкове навантаження становило 21,56%, що на 1,17 в.п. менше, ніж у 2009 році. З оновленням податкового законодавства рівень податкового тиску на економічних суб'єктів змінився незначно – у 2011 році він почав зростати (на 2,06 в.п. порівняно з 2010 роком), а у 2012 році досяг найвищого



Таблиця 2

## Динаміка формування податкового навантаження в Україні за рахунок різних видів податкових платежів

	Од.виміру	2009	2010	2011	2012	2013
Номінальний ВВП	млн. грн.	914 720	1 086935	1316600	1408900	1454931
Податок на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	млн. грн.	77533,3	91388,3	115321,5	123885,4	127144,9
	% у ВВП	8,47	8,41	8,76	8,79	8,73
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	млн. грн.	11230,6	12709,5	14826,4	17537,3	28863,0
	% у ВВП	1,23	1,17	1,13	1,24	1,98
Внутрішні податки на товари та послуги	млн. грн.	107682,6	115932,9	164012,9	177255,6	164937,5
	% у ВВП	11,77	10,66	12,46	12,58	11,33
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	млн. грн.	6929,3	9071,9	11774,0	13186,5	13342,5
	% у ВВП	0,75	0,83	0,89	0,93	0,91
Інші податки	млн. грн.	3159,0	3479,8	4388,0	4906,0	6089,2
	% у ВВП	0,34	0,32	0,33	0,35	0,41
Бюджетне податкове навантаження	%	22,77	21,56	23,62	23,94	23,36

Примітка: розраховано автором на основі даних [1; 2]

рівня – 23,94%. У 2013 році цей показник дещо знизився – на 0,58 в.п. і склав 23,36%.

Разом з тим слід враховувати, що у міжнародній практиці при визначенні загального рівня податкового навантаження у складі податкової системи враховуються також внески до державних фондів соціального страхування [6, с. 33]. Тому реальний показник податкового тиску в Україні є значно вищим.

Отже, рівень податкового навантаження в Україні оцінюється по-різному. Але більшість експертів, які займаються аналізом вітчизняного інвестиційного клімату, вважають, що він є несприятливим, оскільки оподаткування реального сектора економіки надто обтяжливе. Воно пригнічує процеси економічного відтворення, а господарюючі суб'єкти можуть працювати рентабельно, як правило, лише за умов приховування своїх доходів від оподаткування.

Разом з тим в умовах загрози критичного розбалансування системи державних фінансів України доцільно погодитися на підвищення окремих податків. Фіскальна ефективність податків на споживання є вищою, оскільки оподатковується споживання, яке фінансується не лише за кошти з офіційних доходів населення, але й з отриманих у тіньовому секторі економіки. У зв'язку з цим необхідно перенести акценти з оподаткування капіталу на оподаткування споживання, де існує великий потенціал для податкових надходжень.

**Висновки з проведеного дослідження.** Для оптимізації розбудови фіскальної політики України в частині забезпечення ефективного формування податкової компоненти бюджетних ресурсів держави, вважаємо за необхідне:

– відмову від подальшого зниження ставки податку на прибуток підприємств. В Україні ставка цього податку вже є однією з найнижчих на європейському просторі, тому її подальше зниження вже не є науково обґрунтованим та економічно доцільним;

– відмову від подальшого зниження основної ставки ПДВ. Навіть якщо за рахунок зниження податкової ставки досягатиметься економія бюджетного відшкодування за певний період часу, ставка ПДВ в Україні буде найменшою у порівнянні з іншими постсоціалістичними країнами Центральної та Східної Європи, що у подальшому призведе до зменшення частки непрямих податків;

– удосконалення механізму справляння ПДВ як основного бюджетоформуючого податку в Україні в частині ліквідації схем нелегального відшкодування

цього податку з бюджету, а також перегляд пільг по сплаті ПДВ з метою скорочення їх переліку;

– впорядкування діючого механізму надання податкових пільг зі сплати податку на прибуток підприємств, акцизного податку, мита тощо; ухвалення лише економічно обґрунтованих, інноваційно-спрямованих податкових пільг з одночасним скороченням значної частини неефективних преференцій, спрямованих для конкретних підприємств, галузей, територій;

– розширення переліку підакцизних товарів, що дозволить збільшити базу оподаткування акцизним податком. Зокрема, до підакцизних пропонуємо віднести ювелірні вироби та інші предмети розкоші;

– підвищення фіскального значення ренти, низька фіскальна ефективність якої є наслідком відсутності належного наукового обґрунтування її розміру та встановлення рентних платежів лише залежно від обсягів видобутку нафти та природного газу без урахування якості родовищ;

– посилення контролю за сплатою податків і податкових платежів до бюджетів всіх рівнів контролюючими органами.

**Перспективи подальших розвідок у даному напрямку.** Проблема вибору стратегії формування податкової компоненти бюджетних ресурсів держави полягає не просто у встановленні сприятливого для розвитку підприємництва рівня оподаткування одночасно з максимальним наповненням бюджетів всіх рівнів, але і передбачає організацію оптимальної трансформації податкових надходжень в суспільні блага в комплексі з пошуком альтернативних джерел фінансування державних видатків.

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.
2. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua>.
3. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні : монографія / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
4. Соколовська А.М. Податкова система держави : теорія і практика становлення : монографія / А.М. Соколовська. – К. : Знання-прес, 2004. – 454 с.
5. Сідельникова Л.П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору : монографія / Л.П. Сідельникова. – Херсон : Гринь Д.С., 2010. – 436 с.
6. Юхименко П.І. Теорія фінансів : підручник / [П.І. Юхименко, В.М. Федосов, Л.Л. Лазебник та ін.]; [за ред. проф. В.М. Федосова, С.І. Юрія]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.