

УДК 336.025

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

## ДИСПРОПОРЦІЇ ПОДАТКОВОЇ СКЛАДОВОЇ БЮДЖЕТНИХ РЕСУРСІВ ДЕРЖАВИ ТА ШЛЯХИ ЇХ УСУНЕННЯ

*Розглянуто міжнародні рейтинги податкової системи України. Визначено основні чинники нарощування дисбалансів податкових джерел формування бюджетних ресурсів держави. Запропоновано шляхи їх усунення.*

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

*Рассмотрены международные рейтинги налоговой системы Украины. Определены основные факторы наращивания дисбалансов налоговых источников формирования бюджетных ресурсов государства. Предложены пути их устранения.*

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

*The international ratings of the tax system of Ukraine are considered. Major 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 policy, tax loading.

**Постановка проблеми.** Основу формування бюджетних ресурсів як у країнах із розвинутою ринковою, так і з транзитивною економікою становлять податки, неподаткові надходження, грошова емісія, державні запозичення та надходження від приватизації. Найбільш універсальною та дієвою складовою бюджетних ресурсів держави, безумовно, є податкові надходження.

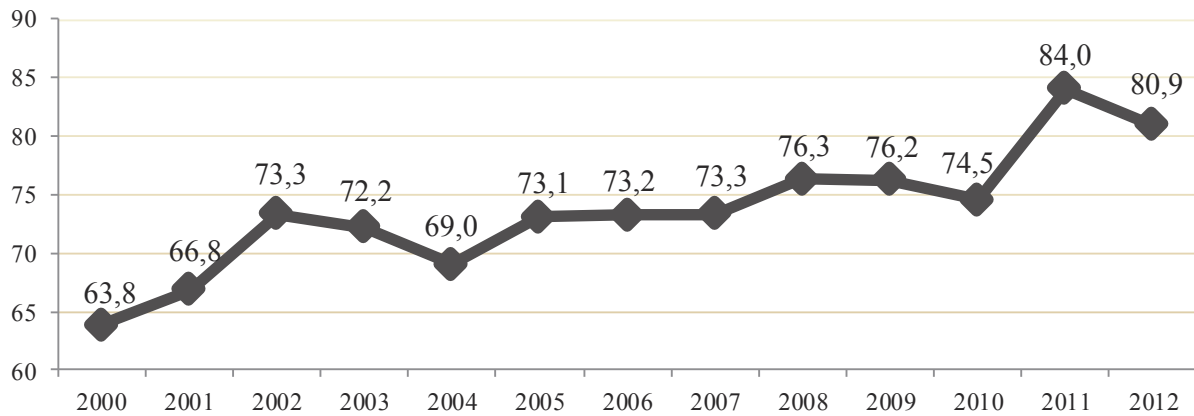
В умовах посилення кризових явищ у вітчизняній економіці дефіцит податкових джерел наповнення Державного бюджету України провокує стрімке зростання внутрішнього і зовнішнього державного боргу. Водночас падіння міжнародних кредитних рейтингів України, обмеженість доступу нашої держави до міжнародних фінансових ринків посилює значущість внутрішніх джерел фінансування суспільно необхідних видатків, і основні фіскальні резерви сконцентровані саме у площині податкових надходжень.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Моніторинг наукового підґрунтя реформування стратегії і тактики формування бюджетних ресурсів держави на сучасному етапі розвитку засвідчує, що основою моделювання векторів трансформації вітчизняної політики у сфері фіскалу повинна виступати новітня парадигма теорії вибору, податкова компонента якої має особливе значення. Концептуальні засади податкової складової фіскальної політики України та проблематика її оптимізації досить ґрунтовно досліджені провідними українськими вченими: В. Андрущенко, В. Вишневським, В. Гейцем, О. Даніловим, Ю. Івановим, А. Крисоватим, І. Луніною, В. Мельником, П. Мельником, А. Соколовською, В. Федосовим, І. Чугуновим, С. Юрієм та ін.

**Мета і завдання дослідження.** Регулювання економічних відносин в умовах нестабільності фіскального простору та поглиблення дисбалансів державних фінансів потребує наукового обґрунтування векторів розбудови гнучкої фіскальної політики, яка сприятиме кореляції інтересів держави з інтересами рядових платників податків. За допомогою податків держава повинна, з одного боку, забезпечити стабільне формування бюджетних ресурсів, з іншого – залишити достатньо коштів підприємствам та громадянам для збереження максимальної зацікавленості в результатах їхньої діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Податки встановлюють рівень державної централізації ВВП, який коливається в різних країнах в межах 30–50%, та пропорції розподілу й перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб. В Україні податкові надходження мають домінуюче значення при формуванні доходів зведеного бюджету. Крім того, їхня питома вага у бюджетних доходах значно зросла із введенням у дію Податкового кодексу України (рис. 1).

Отже, фінансування суспільних видатків відбувається, насамперед, за рахунок податкових надходжень. А. Крисоватий зазначає, що податкова політика є основним інструментом реалізації фіскальних інтересів держави. Водночас, вчений підкреслює, що «...фіскальні інтереси не обмежуються лише стягненням коштів на користь держави, оскільки реалізація функцій держави на цьому не закінчується» [2, с. 93].



**Рис. 1.** Динаміка питомої ваги податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України, %

Примітка. Розраховано автором на основі даних [1]

В. Кодацький, розвиваючи цю думку, наголошує, що податкові надходження як елемент системи державних доходів, призначені вирішувати не тільки фіскальні, але й економічні завдання – стимулювати зростання виробництва та підвищувати рівень його ефективності, впливати на розміщення продуктивних сил на території країни, здійснювати прискорення науково-технічного прогресу. Водночас, виконуючи фіскальну функцію, система державних доходів не повинна підривати фінансову стійкість основної складової господарства – підприємництва [3, с. 9].

Натомість, в Україні податкова система та механізми адміністрування податків є стримуючим чинником для розвитку підприємницької діяльності. Вітчизняна система оподаткування є однією з найбільш складних і найменш сприятливих для ведення бізнесу не тільки серед країн європейського регіону, але й у глобальному порівнянні, що регулярно підтверджують міжнародні звіти та рейтинги, дослідження вітчизняних економістів, а також оцінки інвесторів, які працюють в Україні.

Найбільш відомим є щорічне дослідження ефективності процедур сплати податків (Paying Taxes Study), яке проводиться в рамках проекту Світового банку (World Bank) та Міжнародної фінансової корпорації (IFC) «Doing Business» і порівнює системи сплати податків у країнах світу за показниками:

Кількість податкових платежів – відображає загальну кількість сплачуваних податків і відрахувань, метод сплати, частоту сплати і кількість відомств, задіяних у цьому процесі, у стандартному випадку на другий рік роботи компанії (табл. 1).

*Таблиця 1*  
Україна у рейтингу щодо кількості податкових платежів на рік

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Найнижчий показник кількості податкових платежів, шт.	1 Мальдіви	1 Мальдіви	1 Катар, Мальдіви	1 Катар, Мальдіви	2 Швеція	3 Гонконг (Китай), Катар, Мальдіви	3 Гонконг (Китай), Сауд. Аравія
Найвищий показник кількості податкових платежів, шт.	130 Узбекистан	124 Білорусь	113 Румунія	147 Україна	135 Україна	135 Україна	71 Венесуела
Кількість податкових платежів в Україні, шт.	98	99	99	147	135	135	28
Кількість країн, які взяли участь у рейтингу	175	178	181	183	183	183	185
Рейтинг України (місце)	173	176	178	183	183	183	92

Примітка. Складено автором на основі даних [4]

Кількість часу для виконання вимог податкового законодавства – час, витрачений на підготовку, подання звітності і сплату (або утримання) податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення (в годинах на рік) (табл. 2).

Таблиця 2  
Україна у рейтингу щодо часу на виконання вимог податкового законодавства

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Найнижчий показник, годин на рік	0 Мальдіви	0 Мальдіви	0 Мальдіви	0 Мальдіви	0 Мальдіви	0 Мальдіви	12 ОАЕ
Найвищий показник, годин на рік	2600 Бразилія	2600 Бразилія	2600 Бразилія	2600 Бразилія	2600 Бразилія	2600 Бразилія	2600 Бразилія
Кількість годин на рік на виконання податкового законодавства в Україні	2185	2085	848	736	657	657	491
Кількість країн, які взяли участь у рейтингу	175	178	181	183	183	183	185
Рейтинг України (місце)	174	177	172	175	174	175	171

Примітка. Складено автором на основі даних [4]

Загальна податкова ставка (% прибутку) – сумарна податкова ставка, що показує розмір податків та обов'язкових відрахувань, які повинно сплачувати підприємство на другий рік роботи, і відображається як частка від комерційного прибутку (табл. 3).

Таблиця 3  
Україна у рейтингу щодо величини загальної податкової ставки

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Найнижча загальна податкова ставка, %	9,3 Мальдіви	8,4 Вануату	8,4 Вануату	0,2 Тимор-Лешти	0,2 Тимор-Лешти	0,2 Тимор-Лешти	8,4 Вануату
Найвища загальна податкова ставка, %	291,4 Гамбія	286,7 Гамбія	292,4 Гамбія	322,0 Дем. Респ. Конго	339,7 Дем. Респ. Конго	339,7 Дем. Респ. Конго	339,7 Дем. Респ. Конго
Загальна податкова ставка в Україні, %	60,3	57,3	58,4	57,2	55,5	57,1	55,4

Примітка. Складено автором на основі даних [4]

Зазначені показники розраховуються у поточному році за підсумками минулого періоду й ілюструють легкість сплати податків у наступному році.

За даними таблиці 1, кількість податків і податкових платежів, які сплачує середньостатистичне вітчизняне підприємство, поступово зростала впродовж 2007-2010 років: з 98 до 147, потім незначно зменшилася у наступні два роки – до 135, залишаючись у 2010-2012 роках найгіршим показником у світі (183 місце із 183 країн-учасниць). Податковим кодексом України суттєво скорочено кількість податків і зборів (обов'язкових платежів). Отже, зазначений показник зменшився у 2013 році майже у 5 разів і досяг позначки 28, що вивело Україну в цьому рейтингу на 92 місце зі 185 країн-учасниць.

Щодо часу на виконання вітчизняними суб'єктами господарювання вимог податкового законодавства, зазначимо, що розгалужена система оподаткування вимагає значних матеріальних і часових затрат на облік і сплату податків (див. табл. 2). Виконання обов'язкових податкових процедур (ведення податкового обліку, підготовка та подання звітності, сплата податків) у 2007 році забирало у підприємців 2 185 (!) робочих годин на рік, у 2008 році – 2 085 годин, що виводило Україну на передостаннє місце у рейтингу. Впродовж 2009-2012 років кількість витраченого часу поступово зменшувалася: до 848; 736; 657; 657 годин відповідно. Разом з тим Україна залишалася у десятці країн, які замикали рейтинг. Значне скорочення часу на виконання вимог податкового законодавства простежується у 2013 році – 491 година на рік, однак це не вплинуло суттєво на рейтинг України – 171 місце зі 185 країн-учасниць.

Значною вадою податкової системи України є високий показник навантаження на комерційний прибуток підприємств, майже 60% якого вилучається до бюджету та державних соціальних фондів (див. табл. 3). У міжнародній практиці комерційний прибуток визначається як чистий дохід, скоригований на матеріальні витрати виробництва, амортизацію, операційні та адміністративні витрати, але без урахування внесків до соціальних фондів та прямих податків. У 2013 році, за показником імпліцитної ставки корпоративного податку середньостатистичного підприємства, Україна (11,6%) відповідає середньому рівню Європейського Союзу (12,7%) [5]. Водночас у країнах з транзитивною економікою цей показник є відчутно нижчим. За рівнем оподаткування праці вітчизняна податкова система (43,1%) є однією з найбільш обтяжливих як порівняно з ЄС (26,4%), так і загалом у світі (16,2%).

У таблиці 4 подано десятку країн з найвищим рівнем складності сплати податків за сумарним показником, який складається з трьох вищенаведених.

Таблиця 4  
Рейтинг країн за ступенем сприятливості сплати податків

2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
...	...	...	...	...	...	165. Україна
166. Болівія	169. Панама	172. Панама	174. Ямайка	174. Ямайка	174. Сенегал	176. Камерун
167. Венесуела	170. Ямайка	173. Ямайка	175. Мавританія	175. Панама	175. Мавританія	177. Мавританія
168. Китай	171. Мавританія	174. Мавританія	176. Гамбія	176. Гамбія	176. Гвінея	178. Сенегал
169. Алжир	172. Болівія	175. Гамбія	177. Болівія	177. Болівія	177. ЦАР	179. Гамбія
170. Конго	173. Гамбія	176. Болівія	178. Узбекистан	178. Венесуела	178. Гамбія	180. Болівія
171. ЦАР	174. Венесуела	177. Венесуела	179. ЦАР	179. Чад	179. Болівія	181. ЦАР
172. Колумбія	175. ЦАР	178. ЦАР	180. Конго	180. Конго	180. ЧАД	182. Конго
173. Мавританія	176. Конго	179. Конго	181. Україна	181. Україна	181. Україна	183. Гвінея
174. Україна	177. Україна	180. Україна	182. Венесуела	182. ЦАР	182. Конго	184. Чад
175. Білорусь	178. Білорусь	181. Білорусь	183. Білорусь	183. Білорусь	183. Венесуела	185. Венесуела

Примітка. Складено автором на основі даних [4]

Як бачимо, до податкової реформи, запровадженої Податковим кодексом, Україна стабільно посідала місце в останній п'ятірці країн з найвищим рівнем складності сплати податків. Наразі ситуація зрушена у позитивному напрямі, однак існує ще значна кількість суттєвих проблем і внутрішніх суперечностей, які негативно впливають на підприємницький клімат, а отже, знижують фінансові ефекти податкової складової бюджетних ресурсів держави:

- нестабільність і неузгодженість податкового законодавства;
- нераціональний розподіл податкового навантаження між чинниками виробництва;
- складність системи адміністрування податків;
- безсистемне надання податкових преференцій;
- високе податкове навантаження на бізнес.

Прес на легально працюючі підприємства в Україні є доволі високим, що спонукає їх переходити «в тінь» або призводить до неможливості вчасно розраховуватися за зобов'язаннями перед державою, тобто збільшує розмір податкового боргу. Це, своєю чергою, негативно впливає на стабільність формування

бюджетних ресурсів, своєчасність фінансування державних видатків та продукує ще більше посилення тиску на бізнес. Значне податкове навантаження, недосконалий порядок адміністрування податків і зборів, розгалужена система пільг, яка призводить до нерівних умов ведення бізнесу, та наявність різноманітних схем мінімізації податкових зобов'язань є ключовими чинниками мотивації уходу «в тінь» вітчизняних товаровиробників.

У 2011 році Україна стала європейським лідером за обсягом тіньової економіки, випередивши весь Євросоюз і навіть Росію. Згідно з розрахунками професора Університету Лінца Фрідріха Шнайдера (Австрія), якими користуються у своїй роботі Світовий банк і Міжнародний валютний фонд, частка тіньової економіки в Україні б'є європейські рекорди, сягнувши у 2011 році 44,1% офіційного ВВП. За оцінками Transparency International, Україна в цьому показнику опустилася на 152-ге місце у світі між Угандою і Таджикистаном. Водночас Міністерство економічного розвитку й торгівлі України дає більш позитивну офіційну оцінку – 34% ВВП за 2011 рік.

У 2012 році офіційний рівень тіньової економіки в Україні за методом «витрати населення – роздрібний товарообіг» становив 45% ВВП. При обсязі роздрібного товарообороту підприємств-юридичних осіб у 405,1 млрд грн ними сплачено податків 30,7 млрд грн. При цьому фізичними особами-підприємцями, які здійснюють торговельну діяльність, при обсязі роздрібного товарообігу в 399,2 млрд грн сплачено 3,8 млрд грн податків.

За офіційними даними, обсяг тіньового сектора вітчизняної економіки становить як мінімум 350 млрд грн на рік та розподіляється так: 170 млрд грн становить зарплата в «конвертах»; 100 млрд грн – доходи власників активів (виведення безготівкових коштів у готівкову форму або на іноземні рахунки в іноземних банках); 35 млрд грн – неофіційні платежі; 45 млрд грн – основні засоби, матеріальні ресурси і послуги тіньового сектору.

Збереження високого рівня тінізації фінансових потоків загрожує стабілізації державних фінансів та знижує податковий потенціал України, внаслідок чого виникає гострий дефіцит бюджетних ресурсів. Це вимагає підвищення фіскальної ефективності вітчизняної податкової системи за допомогою важелів, які не суперечать цілям пожвавлення економічної активності. Державна фіскальна політика має бути спрямована на оптимізацію податкової системи в напрямі розширення бази оподаткування, скасування малоєфективних податків і зборів, зниження податкового навантаження з урахуванням міжнародного досвіду, адаптованого до специфіки та умов розвитку нашої країни. В Україні необхідно створювати умови, в яких майже неможливо буде ухилитися від сплати податкових зобов'язань, що призведе до поступового збільшення надходжень до державного бюджету, а також подбати про те, щоб податкові надходження були доцільно розподілені [6, с. 463].

З метою зменшення масштабів ухилення від оподаткування, в першу чергу, потрібно знизити податковий тиск на фонд оплати праці. За оцінками Міжнародної організації праці та Світового банку, рівень нелегального працевлаштування в Україні сягає від 2 до 4,7 млн осіб, що становить 14–33% від офіційно працюючих [7], тобто майже 170 млрд грн виплачуються «у конвертах» та не оподатковуються. Наявні масштаби тінізації ринку праці та наявність налагоджених механізмів легкого виведення в тінь заробітних плат негативно позначається на формуванні ресурсів Пенсійного фонду України та державних фондів соціального страхування, а також надходженнях до зведеного бюджету від оподаткування доходів фізичних осіб. Крім того, на підприємствах, які сплачують нелегальну заробітну плату, штучно занижується новостворена додана вартість, що негативно впливає на обсяг надходжень до державного бюджету від ПДВ.

Податковим кодексом України регламентовано певне зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання шляхом поступового зменшення ставок основних бюджетоутворюючих податків – податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Однак, як засвідчує світова практика, зниження ставок оподаткування у перші роки супроводжується зменшенням податкових надходжень до бюджету. І якщо не вдається суттєво скоротити обсяг державних видатків, то показники бюджетного дефіциту зростатимуть. Саме тому зменшення податкового навантаження повинно відбуватися поступово, шляхом зниження ставок не відразу щодо більшості бюджетоутворюючих податків, а поетапно на кожний з податків окремо, що дозволить уникнути як скорочення державних видатків внаслідок відмови держави від фінансування, насамперед, різних соціальних програм, так і підвищення показників бюджетного дефіциту [8, с. 81].

Проте лише зниження податкового навантаження без паралельного пошуку нових джерел формування бюджетних ресурсів не дасть очікуваних результатів. Компенсація втрачених сум податкових платежів у разі зниження тягаря податків на працю та капітал може здійснюватися за рахунок збільшення податків на споживання, зокрема акцизних ставок, та розвитку екологічних податків. Вагомим джерелом



податкових надходжень повинні стати ресурсні платежі, адже саме податки на землю та інші природні ресурси є найбільш нейтральними, крім того тенденція до збільшення ролі екологічних податків простежується протягом останніх років у країнах Євросоюзу [9, с. 51].

Важливим кроком до підвищення ефективності податкової системи України має стати удосконалення механізмів адміністрування податків і зборів, яке передбачає, в першу чергу, зосередження уваги на роботі з несумлінними платниками податків, викритті схем ухилення від оподаткування, наданні належних послуг зі справляння податків сумлінним платникам.

Стимулюючий вплив матиме й радикальне скорочення податкових пільг та преференцій: крім соціального ефекту (утвердження принципу справедливості в оподаткуванні), оптимізація пільгового оподаткування сприятиме розширенню бази оподаткування, зменшить можливості для ухилення від сплати податків. Як засвідчує зарубіжний досвід, стабільність і помірність системи оподаткування дають кращий і триваліший стимулюючий ефект, ніж податкові пільги.

**Висновки.** Вагомий доробок вітчизняних вчених у вирішенні загальної фундаментальної проблеми розвитку теорії, методології і практики податкових фінансів є базисом для встановлення оптимуму фіскальної експансії держави та оновлення концептуальних підходів до формування бюджетних ресурсів. Водночас перманентне збільшення державних видатків в умовах уповільнення темпів економічного зростання вимагає активізації пошуку та мобілізації додаткових джерел поповнення державної казни. Недостатність податкових надходжень призводить до накопичення розміру бюджетного дефіциту та, відповідно, до необхідності його покриття за рахунок позикових фінансів, що провокує стрімке нарощування державного боргу України та значно посилює боргові ризики. Разом з тим за умови ефективного реформування податкової системи із врахуванням поданих пропозицій, Україна має всі шанси стати серйозним суб'єктом податкової конкуренції у світовому фіскальному просторі.

#### Література.

1. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>.
2. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 371 с.
3. Кодацкий В. П. Проблемы управления доходами государства / В. П. Кодацкий. – Х. : Промтехагро, 2008. – 254 с.
4. Doing Business 2007-2013 Annual Reports / A copublication of the World Bank and the International Finance Corporation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org>.
5. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. – 311 p.
6. Ткаченко Т. Порівняльний аналіз податкового навантаження в економіці України та країнах з розвинутою ринковою економікою / Т. Ткаченко // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 460–464.
7. Черкасов А. Роботодавці отримують економічні стимули надавати легальні робочі місця / А. Черкасов. – Урядовий кур'єр. – 2011. – 2 серпня.
8. Канцур І. Г. Теоретичні засади податкового навантаження / І. Г. Канцур // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 3 (50). – С. 77–82.
9. Жилияєва Н. Фіскальна політика держави в період світової економічної кризи та напрями підвищення її ефективності / Н. Жилияєва // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2010. – № 119. – С. 49–51.