

РОЗДІЛ 5 ПОДАТКОВИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФОРМУВАННЯ СУСПІЛЬСТВА СТАЛОГО РОЗВИТКУ

5.1. Фіскальні детермінанти формування бюджетних ресурсів держави

Формування суспільства сталого розвитку – це завдання, реалізація якого забезпечуватиме функціонування не лише природничої, технічної, гуманітарної сфер, а й безпосередньо впливатиме на економічний розвиток держав. Обмеженість ресурсів як головна проблема економіки передбачає їхнє раціональне використання. Теза про те, що за можливості держава має акумулювати максимум ресурсів, сьогодні відходить на другий план. Натомість постає завдання керованого розвитку з оптимальним використанням ресурсів і задоволеністю потреб населення. Такий розвиток має бути стабільний і враховувати інтереси та потреби майбутніх поколінь.

Ідеям та законам сталого розвитку має підпорядковуватись політика формування бюджетних ресурсів держави. Її потрібно проводити з урахуванням стабільності та повноти надходжень, що дасть змогу оптимально використовувати джерела формування доходів держави. Найважливішими серед останніх є податкові надходження до бюджету, оскільки за статистикою вони становлять приблизно 80% доходів бюджету³²⁷. Така структура податкових і неподаткових надходжень до бюджету зумовлена природно-ресурсним потенціалом держави та її соціально-економічними особливостями. Незважаючи на

³²⁷ Показники виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=217966>.

наявність багатих природних ресурсів, Україна не володіє ними в такій кількості, яка би дала змогу за рахунок їх використання формувати бюджетні ресурси на зразок Саудівської Аравії, яка 75% бюджету забезпечує на основі реалізації нафти.

Отже, в таких умовах особливої уваги заслуговує податкова політика України крізь призму формування бюджетних ресурсів на засадах сталого розвитку. Така політика має враховувати як стабільність податкових надходжень на достатньому рівні, так і раціональність використання податкової бази.

Згаданий достатній рівень податкових надходжень у теоретичній інтерпретації описується через принцип визначальної бази побудови податкової системи. Із точки зору останнього, забезпечення суспільними благами громадян та рівень оподаткування формують відповідно до обраної соціально-економічної доктрини держави. Отже, рівень оподаткування залежить від бажання суспільства делегувати державі той чи інший обсяг повноважень для забезпечення населення суспільними благами. Виявом соціально-економічної доктрини держави на практиці є прогнозована величина видатків бюджетів. Саме ця прогнозована величина є визначальною базою для встановлення рівня оподаткування в державі³²⁸.

Однак у сучасній соціально-економічній ситуації в Україні стверджувати про те, що податкові надходження формуються на основі принципу визначальної бази, не доводиться. На нашу думку, про достатній рівень податкових надходжень можна стверджувати тоді, коли вони будуть покривати соціально необхідні видатки, такі як освіта, охорона здоров'я, культура тощо. Наразі громадяни готові делегувати державі повноваження щодо забезпечення себе суспільними благами. Проте через низький рівень віддачі сплачених податків у вигляді суспільних благ держава не виконує взяті на себе зобов'язання. Не можуть виконати їх і громадяни на засадах ринкової економіки у зв'язку з низьким рівнем доходів. Так, за даними Державної служби статистики України, у червні 2015 р. 3,1% населення отримував заробітну плату нижчу, ніж офіційно встановлений рівень прожиткового мінімуму³²⁹. Беручи до уваги те, що стандарти прожиткового мінімуму в межах 1218 грн. у 2015 р. не дають змоги забезпечити мінімальних потреб, можна

³²⁸ Іванов Ю. Б. Податкова система : підруч. / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – С. 104.

³²⁹ Розподіл кількості працівників за розмірами заробітної плати, нарахованої за червень 2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

стверджувати, що в Україні за межею бідності перебуває більше половини населення.

В такій ситуації діючі податкова політика і податкова система створюють фізіологічні загрози для сталого розвитку суспільства, оскільки акумульовані фінансові ресурси держави не дають змоги забезпечити життєво необхідні потреби населення. Таким чином, фіскальні пріоритети в контексті формування суспільства сталого розвитку на сучасному етапі мають бути спрямовані в напрямку формування податкових надходжень на достатньому рівні та підвищення ефективності їхнього використання. Лише після виконання згаданих завдань більшою мірою актуалізуються питання раціоналізації використання податкової бази, а в цьому разі постає першочергове завдання її розширення з метою максимізації податкових надходжень.

У цьому контексті доцільно проаналізувати сучасний стан функціонування системи оподаткування в Україні та формування податкових надходжень з урахуванням причинно-наслідкових зв'язків такого процесу.

Оцінюючи ефективність функціонування системи оподаткування в Україні, необхідно зазначити, що їй властиві певні системні вади і проблеми технічного характеру. Насамперед зауважимо, що система оподаткування має розвиватися на наукових основах і відповідати теоретичним постулатам, закладеним у чинній нормативно-правовій базі, що не завжди діє в Україні.

Теоретичні підвалини справляння податків і відповідно функціонування системи оподаткування закладені у різних постулатах корифеїв світової фінансової науки, до яких можна зарахувати У. Петті (способи послаблення незадоволення платників податків), А. Сміта (принципи оподаткування), Д. Рікардо (основи оподаткування), Дж.-С. Мілля (принципи оподаткування), Ф. Нітті (правила оподаткування), А. Вагнера (правила оподаткування), Р. Масгрева (вимоги до функціонування податкової системи) та ін.

Значним недоліком системи оподаткування в Україні є її невідповідність науковим основам побудови. Зокрема, принцип вигоди та адміністративної зручності порушується внаслідок низького рівня повернення податків у вигляді суспільних благ і складністю механізмів справляння багатьох податків, принцип платоспроможності не дотримується через нерівномірність розподілу податкового навантаження і наявність великої кількості податкових пільг. Система оподаткування не

відповідає принципу визначальної бази, оскільки більшість елементів податків встановлюється інтуїтивно без науково-економічного обґрунтування.

Із прийняттям Податкового кодексу України зроблено значний крок назад щодо втілення теоретичних постулатів формування системи оподаткування в законодавчій базі. Якщо в Законі України «Про систему оподаткування» № 1251-XII³³⁰ від 25.06.1991 р. було чітко визначено принципи побудови та призначення системи оподаткування, то у Податковому кодексі України їх нема. Натомість там наведено принципи, на яких має ґрунтуватися податкове законодавство, однак Податковий кодекс України багатьом із таких принципів не відповідає. Зокрема, з моменту прийняття порушуються принципи соціальної справедливості, нейтральності оподаткування та стабільності. Так, принцип стабільності полягає у тому, що зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Натомість сам факт прийняття та введення в дію Податкового кодексу України порушив цей принцип, оскільки ПКУ був прийнятий 2 грудня 2010 р., а більшість його норм вступила в дію з 1 січня 2011 р., тобто менш ніж за місяць.

Вважаємо, що більшість проблем, пов'язаних з функціонуванням системи оподаткування в Україні, великою мірою є наслідком низького соціально-економічного розвитку держави. У цьому разі наявна, з одного боку, проблема низького рівня податкової бази внаслідок недостатньо розвинутого реального сектору економіки. З іншого боку, є проблема фінансування соціальної інфраструктури суспільства для підтримки визначених Конституцією України соціальних стандартів. А це спонукає до підвищення фіскальної ефективності справляння податків.

Таким чином, виникає проблема узгодженості інтересів держави щодо фіскальної достатності оподаткування для фінансування суспільних благ і суб'єктів господарювання в особі платників податків, які зацікавлені мінімізувати свої податкові платежі. У більш загальному вигляді ця проблема зводиться до дилеми економічної або соціальної спрямованості системи оподаткування. На нашу думку, в умовах низького соціально-економічного розвитку держави вектор реформування системи оподаткування в Україні потрібно спрямувати у напрямку

³³⁰ Про систему оподаткування : Закон України № 1251-XII від 25.06.1991 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.

підвищення економічної ефективності суб'єктів господарювання, що надалі забезпечить розширення податкової бази та збільшення податкових надходжень. Відповідно збільшення фінансових ресурсів держави створює передумови для подальшого соціального розвитку суспільства. Зворотний шлях, тобто стимулювання соціальної спрямованості системи оподаткування, є менш прийнятним. У такому разі необхідно відразу забезпечити державу більшим обсягом фінансових ресурсів, що призведе до підвищення ставок податків, зростання податкового навантаження та в підсумку до звуження податкової бази внаслідок розширення тіньової економіки.

Сконцентруємо увагу на сучасному стані та особливостях формування податкових надходжень в Україні. Насамперед зауважимо, що склад податкових платежів відповідає сучасним тенденціям світової фіскальної практики. Так, в Україні справляють універсальний акциз у формі ПДВ; специфічні акцизи, об'єктами оподаткування яких є типові для такої групи податків товари; мито; присутнє корпоративне оподаткування юридичних осіб та персональне оподаткування доходів громадян; оподатковується земля та інші види нерухомого майна; справляють податки за використання ресурсів. Нетиповим для світової практики є застосування спрощених моделей оподаткування, що помітно відрізняє нашу податкову систему і дає можливість у багатьох випадках уникати сплати належного рівня податків.

Поряд із зазначеним, виникають питання до структури надходжень податків і зборів. Склад та структура доходів бюджету, форми мобілізації грошових коштів у бюджет залежать від системи та методів господарювання, а також від економічних завдань, які вирішує суспільство. В нашій державі, де власником переважаючої частки засобів виробництва донедавна була держава, бюджетні доходи базувались здебільшого на грошових накопиченнях державних підприємств. Система платежів у період 1930 – 1990 рр. відрізнялась тим, що мала яскраво виявлений фіскальний характер, була централізованою, будувалась на використанні індивідуальних ставок.

Ці риси відображали адміністративно-командний підхід мобілізації фінансових ресурсів у розпорядження держави, свідчили про прагнення центру зосередити в своїх руках максимально важливу величину грошових коштів.

Перехід до ринкового способу господарювання потребує використання економічних методів керівництва суспільним виробництвом, а

неефективність форм мобілізації частини чистого доходу підприємств у бюджет, які використовувались раніше, зумовила зміни в системі дохідних надходжень. Вона стала будуватись на базі податкових платежів; взаємовідносини підприємств з бюджетом були переведені на правову основу, регульовану законодавством.

У табл. 5.1 представлено структуру надходжень до Зведеного бюджету України у 2008 – 2014 рр.

Таблиця 5.1

Структура надходжень до Зведеного бюджету України за 2008 – 2014 рр.

Види надходжень	Роки													
	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %	Сума, млрд. грн.	Питома вага, %
Податкові надходження	227,2	76,3	208,1	76,2	234,4	74,5	334,7	84,0	360,6	80,9	354,0	79,9	367,5	80,6
Неподаткові надходження	60,5	20,3	58,4	21,4	73,8	23,5	60,0	15,1	80,9	18,2	85,0	19,2	80,6	17,7
Власні надходження бюджетних установ	20,4	6,8	26,1	9,6	28,7	9,1	31,5	7,9	34,2	7,7	38,0	8,6	31,7	7,0
Доходи від операцій з капіталом	6,7	2,2	3,7	1,3	3,1	1,0	2,3	0,6	3,0	0,7	1,6	0,4	2,0	0,4
Цільові фонди	3,3	1,1	2,2	0,8	2,8	0,9	1,0	0,3	0,8	0,2	0,6	0,2	0,5	0,1
Всього доходів (без урахування міжбюджетних трансфертів)	297,9	100,0	273,0	100,0	314,5	100,0	398,6	100,0	445,5	100,0	442,8	100,0	456,1	100

Джерело: складено автором на основі джерела ³³¹.

Як підтверджують дані табл. 5.1, за період 2008 – 2014 рр. податкові надходження мали зростаючу тенденцію. Податково-бюджетна

³³¹ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2008 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

політика у 2008 р. вирішувала завдання боротьби з бідністю та нерівномірним розподілом доходів населення, була вагомим інструментом впливу на структурні зрушення в економіці – створення ринкового конкурентоздатного середовища, боротьби із нелегальними схемами отримання прибутків.

Протягом 2008 р. економіка України перебувала під впливом різноспрямованих тенденцій розвитку на зовнішніх та внутрішньому ринках товарів і капіталу. Якщо у першому півріччі цей вплив був позитивним, то, починаючи з другої половини року, ситуація змінилася на протилежну (відсутність доступу до зовнішніх ринків капіталу, різке зниження світових цін та попиту на українську експортну продукцію в умовах світової кризи, політичної нестабільності). Однак, незважаючи на це, за підсумками року вдалося зберегти позитивну динаміку розвитку економіки. Підтвердженням цього є показник доходів Зведеного бюджету України за 2008 р. у сумі 297,9 млрд. грн.

Економіка України у 2009 р. зазнала суттєвого впливу світової фінансово-економічної кризи. Кризові явища призвели до відпливу значних ресурсів, їхнього дефіциту. Завдяки державній підтримці основних секторів економіки, реалізації антикризових заходів вдалося стабілізувати ситуацію та пройти «дно» кризи, демонструючи певне пожвавлення в окремих видах економічної діяльності. Виважена економічна політика держави, підтримка реального сектору економіки та сектору домогосподарств, стимулювання внутрішнього попиту дали змогу стабілізувати ситуацію у видах економічної діяльності, орієнтованих на внутрішній ринок, забезпечивши зростання частки вітчизняних товарів у торговельній мережі. Доказом цього є надходження до Зведеного бюджету України у сумі 273,0 млрд. грн., хоч це і на 24,9 млрд. грн. менше, ніж за 2008 р.

Однак за підсумками 2010 р. ситуація виправляється – до бюджету податків надходить на 26,3 млрд. грн. більше, ніж у 2009 р. Підсумки 2011 р. свідчать про збільшення виробництва, активізацію підприємницької діяльності, вихід країни з економічної кризи і, як результат, зростання податкових надходжень на 100,3 млрд. грн. порівняно з 2010 р.

За підсумками 2012 р., спостерігається зниження темпів зростання податкових надходжень, які становили тільки 360,6 млрд. грн., що лише на 25,9 млрд. грн. більше, ніж у попередньому році. Такі тенденції пояснюються зниженням темпів виробництва, збільшенням інфляційних процесів і загалом звуженням бази оподаткування. Кризові тенденції

поширилися і на 2013 р., в якому обсяг податкових надходжень знизився до рівня 354,0 млрд. грн. Тотальний дефіцит бюджетних ресурсів не дав змоги уряду виконати заплановане зниження ставок ПДВ до 17% та податку на прибуток до 16%. У 2014 р. також спостерігалися незначні темпи зростання податкових надходжень, які збільшилися лише на 13,5 млрд. грн.

За даними табл. 5.1 доходимо висновку, що податкові надходження становлять більше 80% від загальної суми доходів у 2011 – 2012 та 2014 р. Таким чином, це основне джерело доходів бюджету України. Наступними за вагомістю в структурі доходів бюджету є неподаткові надходження. Вони забезпечують постійно приблизно 20% доходів Зведеного бюджету України. Провідну роль у цих надходженнях відіграють доходи від власності та підприємницької діяльності.

Проаналізувавши загальну структуру доходів Зведеного бюджету України та оцінивши роль податкових надходжень у ньому, доцільно дослідити склад, структуру і динаміку саме податкових надходжень за окремими платежами (табл. 5.2) (дод. Б).

Таблиця 5.2

Склад і структура податкових надходжень Зведеного бюджету України за 2008–2014 рр.

	2008		2009		2010		2011		2012		2013		2014	
	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага	Факт. млрд. грн.	Пит. вага
Податкові надходження, в тому числі	227,2	100,0	208,1	100,0	234,4	100,0	334,7	100,0	360,6	100,0	354,0	100	367,5	100
податок на доходи фізичних осіб	45,9	20,2	44,5	21,4	50,9	21,7	60,2	18,0	68,1	18,9	72,2	20,4	75,2	20,5
податок на прибуток підприємств	47,9	21,1	33,0	15,9	40,2	17,2	55,1	16,5	55,8	15,5	55,0	15,5	40,2	10,9
ПДВ	92,1	40,5	84,6	40,7	86,5	36,9	130,1	38,9	138,8	38,5	128,3	36,2	139,0	37,8
акцизний податок	12,8	5,6	17,9	8,6	28,3	12,1	33,9	10,1	38,4	10,6	36,7	10,4	45,1	12,3
Інші податкові надходження	28,5	12,6	10,0	4,8	6,9	2,9	55,4	16,6	59,5	16,5	62,0	17,5	68,0	18,5

Джерело: складено автором на основі джерела ³³².

³³² Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2008 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

Відповідно до наведеної структури податкових надходжень Зведеного бюджету України впродовж 2008 – 2014 рр. найбільшу питому вагу у доходах займає ПДВ.

Частка ПДВ у середньому становить 38% і коливається від 36,2% у 2013 р. до 40,7% у 2009 р., тобто спостерігається тенденція до зменшення частки цього податку в загальному обсязі податкових надходжень Зведеного бюджету України. У 2008 р. такий рівень надходжень до бюджету було досягнуто, зокрема, за рахунок покращання адміністрування митних платежів та легалізації імпорту (середня митна вартість імпортованих товарів зросла на 50,0% порівняно з 2007 р.), зупинення видачі податкових векселів з ПДВ при митному оформленні товарів (якщо у 2007 р. векселів було видано на суму 14,9 млрд. грн., то за 2008 – лише на 93,0 млн. грн.). Проте у 2010 – 2014 рр. спостерігається тенденція до зниження частки ПДВ, що зумовлено перенесенням податкового навантаження з непрямих на прямі податки, тобто зі споживання на доходи та капітал.

Другою статтею за обсягом надходжень є податок на доходи фізичних осіб. Його частка коливається в межах від 18,0% у 2011 р. до 21,7% у 2010 р. і не має постійної тенденції. Надходження від цього податку зростають із року в рік, але повільнішими темпами, ніж ПДВ, тому спостерігається зменшення його частки за наявності фактичного приросту.

Відповідно третє місце у податкових надходженнях Зведеного бюджету України в аналізованому періоді належало податку на прибуток підприємств. Його частка також знизилася від 21,3% у 2007 р. до 10,9% у 2014 р. Таке вагоме зменшення частки цього податку у податкових надходженнях зумовлено системною кризою української економіки, на фоні якої податкова база з податку на прибуток знизилась практично вдвоє.

Наступним за обсягом надходжень є акцизний податок. Його частка перебуває в межах від 5,6% (2008 р.) до 12,3% (2014 р.).

Представлені тенденції свідчать про те, що більшість податкових надходжень мобілізується через оподаткування споживання. Така ситуація характерна для держав із низьким рівнем економічного розвитку, оскільки за допомогою податків на споживання можна мобілізувати більшу кількість податкових надходжень. Отже, переважання у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України ПДВ свідчить про фіскальну спрямованість системи оподаткування. Вітчизняні реалії, пов'язані з високою диференціацією доходів населення і великою

питомою вагою витрат на предмети першої необхідності щодо доходів, спонукають до необхідності зменшення податкового навантаження на споживання. Натомість альтернативи у перерозподілі податкового навантаження вбачаємо у його збільшенні на ресурси. Так, на нинішній період ресурсні платежі та екологічне оподаткування в Україні не відіграють особливої фіскальної ролі, що позбавляє ці форми оподаткування регулюючої здатності.

Проаналізуємо детальніше динаміку надходжень окремих податків до бюджету. На рис. 5.1 наведено динаміку надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2005 – 2014 р. із вироблених та ввезених на територію України товарів. Представлені дані свідчать про зростаючу тенденцію надходжень ПДВ в Україні. Лише у 2007 та 2014 р. відбулося зниження надходжень ПДВ із вироблених на території України товарів, а у 2009 і 2013 р. – із ввезених. В усі аналізовані періоди спостерігається переважання ПДВ із ввезених товарів над його надходженнями із вироблених на внутрішній території.

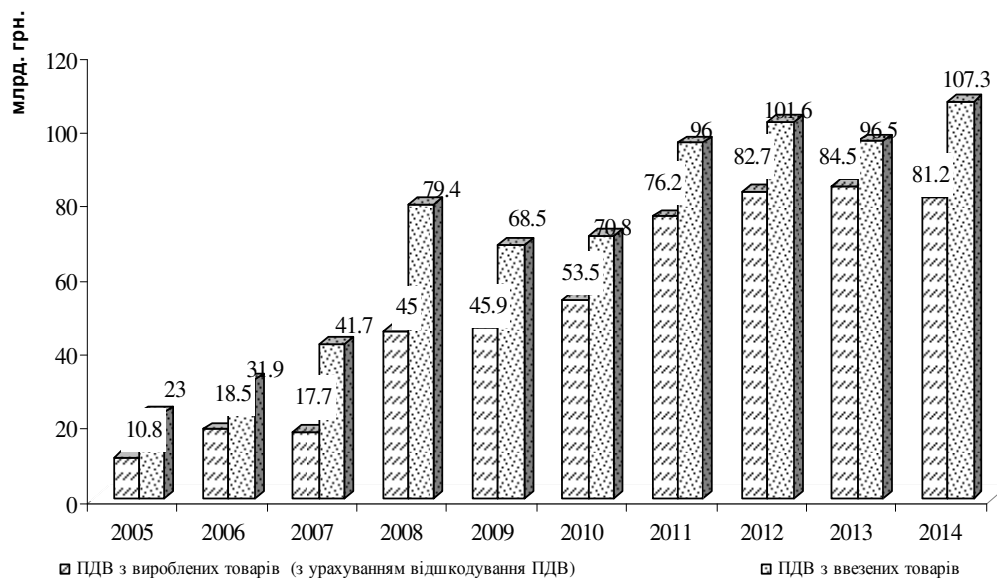


Рис. 5.1. Динаміка надходжень податку на додану вартість до Державного бюджету України у 2005–2014 рр. (млрд. грн.)

Джерело: складено автором на основі джерела ³³³.

³³³ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2004 – 2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

Така тенденція спостерігається не тому, що обсяг доданої вартості вироблених на території України товарів менший за вартість ввезених, а через механізм формування податкового кредиту і зобов'язання щодо ПДВ. Так, податкове зобов'язання із ввезених на територію України товарів вводиться до складу податкового кредиту того самого підприємства за виробленими на території України товарами, що істотно звужує надходження ПДВ до бюджету.

Разом із цим, необхідно зауважити, що не всі зазначені суми ПДВ формують реальні доходи державного бюджету, оскільки спостерігається відшкодування цього податку (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

**Надходження податку на додану вартість до загального фонду
Державного бюджету України та його відшкодування
у 2010–2014 рр., млн. грн.**

Показники	2010	2011	2012	2013	2014
Надходження ПДВ, у т. ч.	102751,8	126565,0	138826,8	128269,3	139024,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (збір)	53637,0	76175,5	82694,2	84546,8	81239,5
Бюджетне відшкодування ПДВ грошовими коштами	24235,9	42779,1	45959,0	53447,6	50216,3
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) (з врахуванням відшкодування)	29401,1	33396,4	36735,2	31099,2	31023,2
ПДВ з ввезених на територію України товарів	73350,3	93168,2	101604,2	96543,7	107287,3

Джерело: складено автором на основі джерела ³³⁴.

У 2010 р. із Державного бюджету України було відшкодовано грошовими коштами 24235,9 млн. грн. ПДВ, що становить 45,2% від надходжень ПДВ із вироблених на території України товарів. У 2011, 2012 та 2013 р. ці суми становили 42779,1, 45959,0 та 53447,6 млн. грн. відповідно і формували більше 50% внутрішніх надходжень ПДВ. Аналогічна ситуація спостерігалась у 2014 р. Це негативно позначається на фіскальній ефективності ПДВ в Україні і змушує посилювати контроль за правомірністю процесу бюджетного відшкодування цього податку.

³³⁴ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2010 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

Одним із найважливіших джерел фінансування загальнодержавних потреб є податок на прибуток підприємств, тому аналіз його надходжень становить основу для визначення найбільш ефективних моделей збільшення дохідної бази держави та ефективного виконання нею своїх функцій.

Як видно з рис. 5.2, податок на прибуток підприємств не має чіткої зростаючої або спадної тенденції. Так, у 2009 р. у зв'язку із кризою надходження податку на прибуток підприємств знизились із 47,9 до 33,0 млрд. грн., а в подальші періоди мають тенденцію до збільшення з огляду на відновлення економіки. В абсолютному значенні, незважаючи на те, що як загальна сума надходжень до зведеного бюджету, так і сума податкових надходжень, у 2010 р. досягла і перевершила докризовий рівень, сума доходів від податку на прибуток підприємств у 2010 р. була меншою, ніж у 2008 р. (на 7,7 млрд. грн., або на 16,4%).

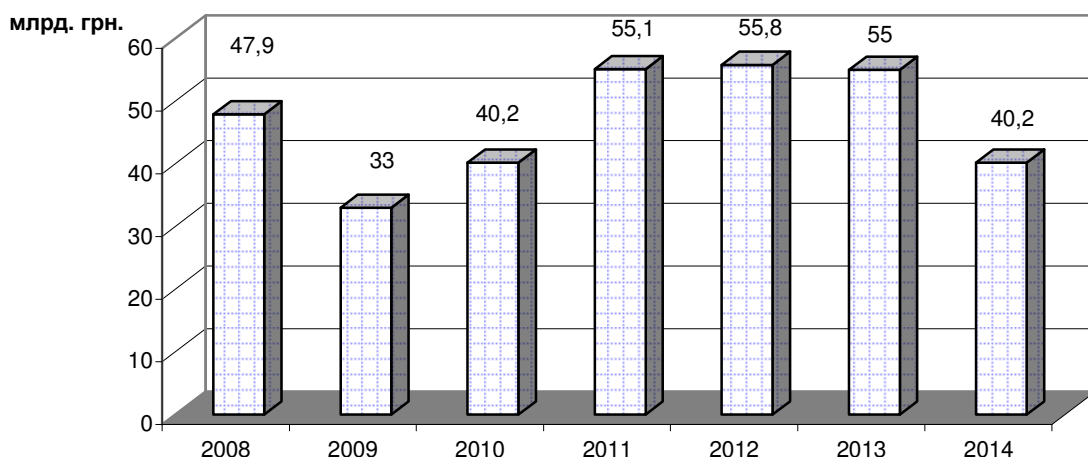


Рис. 5.2. Динаміка надходжень податку на прибуток підприємств до Зведеного бюджету України у 2008–2014 рр. (млрд. грн.)

Джерело: складено автором на основі джерела.³³⁵

Це свідчить про те, що суб'єкти господарювання у 2010 р. ще не відновили свій фінансовий стан і неповністю вийшли з кризи, а тому податкові надходження були сформовані за рахунок інших джерел відрахувань до бюджету. Разом з тим, необхідно зауважити, що в 2011 р. сума надходжень від податку на прибуток підприємств зросла порівняно з 2008 р. на 7,2 млрд. грн., або 15%, а з 2010 р. – на 14,9 млрд. грн., або на 37,1%. Приблизно на такому самому рівні збереглися надходження

³³⁵ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2007 – 2013 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

податку на прибуток підприємств у 2012 – 2013 рр. Причиною цього позитивного явища необхідно вважати, перш за все, прийняття Податкового кодексу України, який покращив становище українських підприємств і зумовив збільшення надходжень від аналізованого виду податку.

Такі високі значення надходжень від податку на прибуток підприємств у 2008 р. не означають, що у цей період українські підприємства не відчули кризи. Пояснюється це тим, що 2007 – 2008 рр. були періодом економічного зростання для України, оскільки економіка знаходилася на піку економічного циклу, а перші наслідки кризи стали відчутні для підприємств наприкінці року. Саме тоді підприємства почали втрачати прибутки і зазнавати збитків. Декларувати власні втрати суб'єкти господарювання мали з наступного року, а попередні 3 квартали були дуже успішними. Саме цим можна обґрунтувати неспроможність підприємств у 2010 р. сплатити той обсяг надходжень від податку на прибуток, який був до кризи. Особливої уваги потребує аналіз надходжень податку у 2014 р., в якому спостерігається різке зниження цього показника до рівня 2010 р. – 40,2 млрд. грн. Це можна однозначно пояснити військовими діями на території Східної України, що спричинило зупинку діяльності підприємств на значній частині держави.

Для більш повної картини необхідно дослідити не тільки кількісне значення обсягу податку на прибуток підприємств у структурі надходжень Зведеного бюджету України, а й якісні зміни цього виду платежу. Дані табл. 5.2 свідчать про значне зменшення впливу надходжень від податку на прибуток підприємств на формування доходів і податкових надходжень після 2008 р. Таку тенденцію можна пояснити кількома причинами.

По-перше, в період кризи становище українських підприємств значно погіршилося, а тому логічно, що сплачувати податок на прибуток вони стали в меншому обсязі. По-друге, в цей період держава здійснювала заходи з підтримки економічної активності, надаючи пільги та застосовуючи інші податкові преференції для суб'єктів господарювання і відповідно зменшуючи частку податку на прибуток у власних доходах для подальшої стабілізації економіки. Крім того, з прийняттям і введенням у дію Податкового кодексу України у податковій політиці цієї сфери був змінений акцент із фіскального спрямування дії податку на прибуток на регулюючий спектр. Таким чином, можна зробити висновок, що зменшення частки податку на прибуток підприємств у доходах і

податкових надходженнях Зведеного бюджету України є логічним і економічно обґрунтованим явищем.

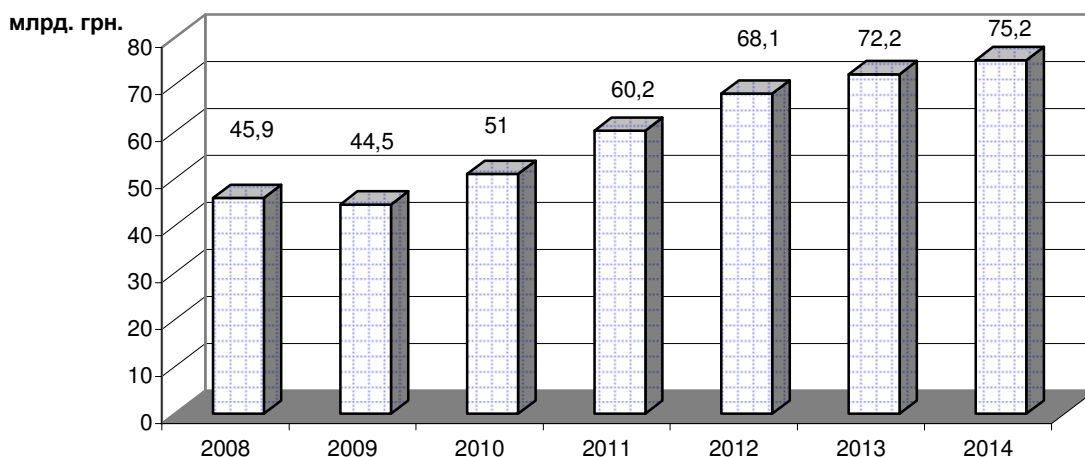


Рис. 5.3. Динаміка надходжень податку на доходи фізичних осіб до Зведеного бюджету України у 2008–2014 рр. (млрд. грн.)

Джерело: складено автором на основі джерела.³³⁶

Не менш значимим з фіскальної точки зору є податок на доходи фізичних осіб (рис. 5.3).

Його динаміка також відображає сучасну соціально-економічну ситуацію в Україні. Отже, в період економічної кризи у 2008 – 2009 рр. обсяг надходжень був найменшим. Починаючи з 2010 р., він поступово зростає і у 2014 р. досягає 75,2 млрд. грн.

На фіскальну ефективність податку на доходи фізичних осіб безпосередньо впливають низький рівень офіційних доходів населення, недостатня ефективність адміністрування цього податку, діюча структура номінальних доходів населення, темпи інфляції тощо³³⁷.

Обсяг виробленого суспільного продукту як важливий макро-економічний фактор перебуває в прямій і зворотній залежностях з фактором оплати праці. Зростання обсягу виробленого продукту, що залежить від продуктивності праці, відповідно визначає реальні можливості країни в підтримці рівня життя громадян. Чим вищі темпи приросту ВВП, тим більше можливостей для розширеного відтворення трудових ресурсів, і навпаки.

³³⁶ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2008 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

³³⁷ Коляда Т. А. Особливості фіскальної ефективності оподаткування доходів фізичних осіб в умовах інтеграції / Т. Я. Коляда, І. Є. Чуркіна // Фінанси України. – 2008. – № 6. – С. 70–76.

Починаючи з 1999 р., після багаторічного спаду в українській економіці під впливом низки сприятливих макроекономічних факторів, сформувався передумови економічного зростання. Разом з тим, корінних причин економічної нестабільності не усунуто, що визначає нестійкість позитивних зрушень, які намітилися в соціально-економічному розвитку загалом і доходах громадян (у тому числі в оплаті праці) зокрема.

Дані про динаміку частки оплати праці у ВВП за 2000 – 2013 рр. свідчать про тенденцію до підвищення цього показника із 42,3% у 2000 р. до 49,9% у 2013 р. (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Динаміка індексу фізичного обсягу ВВП
та питомої ваги оплати праці у ВВП в Україні у 2000 – 2013 рр.**

Показник	Рік													
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Індекс ВВП, % до попереднього року	105,9	109,2	105,2	109,4	112,1	102,7	107,1	107,9	102,1	85,2	104,2	105,2	100,3	100,0
Питома вага оплати праці у ВВП, %	42,3	42,3	45,7	45,3	45,6	49,1	49,4	48,8	49,0	49,4	47,4	49,1	52,7	49,9

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

Проте незадовільна ситуація спостерігається у структурі грошових доходів населення. Питома вага оплати праці знизилась із 70,9% у 1990 р. до 39,9% у 2014 р. При цьому питома вага соціальних допомог та інших поточних трансфертів зросла з 15,5% у 1990 р. до 42,1% у 1995 р. та 37,2% у 2014 р. Спостерігається незначне зростання частки прибутку та мішаного доходу – з 13,6% у 1990 р. до 16,8% у 2014 р., тобто на 3,2% (табл. 5.5). При цьому відбувається значне скорочення бази оподаткування.

Таблиця 5.5

Структура грошових доходів населення України, %

Показник	Рік														
	1990	1995	1998	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
Грошові доходи, всього	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	
у тому числі: заробітна плата	70,9	41,3	48,2	43,4	42,1	43,1	44,7	43,3	41,9	41,7	41,8	41,8	41,4	39,9	
прибуток та мішаний дохід	13,6	15,3	16,0	19,2	15,3	15,1	15,3	15,4	14,6	14,6	15,8	15,4	15,7	16,8	
соціальні допомоги та інші одержані поточні трансферти	15,5	42,1	33,8	34,8	39,7	38,8	36,8	37,7	39,6	38,5	37,1	37,2	37,6	37,2	
доходи від власності	–	1,3	2,0	2,6	2,9	3,0	3,2	3,6	3,9	5,2	5,4	5,5	5,2	6,0	

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

Поточна економічна політика призвела до значних соціальних втрат: зменшення платоспроможного попиту, реальних грошових доходів, розміру оплати праці, утримання його впродовж останніх років на низькому рівні, посилення напруги на ринку праці.

Слід зазначити, що деяке економічне пожвавлення, що визначилося з 1999 р., хоча й призвело до зростання основних макропоказників, але суттєво не поліпшило показників рівня життя населення. Низьким залишається рівень середньомісячної заробітної плати. Щорічне зростання номінальної заробітної плати (на 15,7% у 1999 р.; 29,6% у 2000 р.; 35,2% у 2001 р.; 21% у 2002 р. та 22,8% у 2003 р.; 27,5% у 2004 р.; 36,7% у 2005 р.; 29,2% у 2006 р.; 29,7% у 2007 р.; 33,7% у 2008; 5,5% у 2009 р.; 20% у 2010 р.; 17,6% у 2011 р.; 14,9% у 2012 р.; 7,9% у 2013 р.; 6,0% у 2014 р.) випереджує темпи зростання реальної заробітної плати.

Разом з цим, у 1999–2000 рр. відбулося зниження реальної зарплати – на 8,9% у 1999 р. та 0,9% у 2000 р., тобто в цей період зростання номінальної заробітної плати не покривало навіть рівень інфляції. Рівень номінальної заробітної плати тільки у 2002 р. наблизився до рівня прожиткового мінімуму, а реальна заробітна плата почала підвищуватися лише з 2001 р. – на 19,3%, у 2002 р. – на 18,2%, у 2003 р. – на 15,2%, 2004 р. – на 23,8%, 2005 р. – на 20,3%, 2006 р. – на 18,3%, 2007 р. – на 12,5%, 2008 р. – на 6,3%. У 2009 р. внаслідок фінансової кризи реальна заробітна плата знизилась на 9,2%, а у 2010 р. підвищилась на 10,2%, натомість у 2014 р. знову знизилась на 6,5% (табл. 5.6). За період 2005–2014 рр. визначилася чітка тенденція до зниження величини індексу реальної заробітної плати до попереднього року.

Таблиця 5.6

Динаміка заробітної плати в Україні за 1995–2014 рр.

Показник	Рік															
	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Номінальна заробітна плата, грн.	73	230	311	376	462	590	806	1041	1351	1806	1905	2239	2633	3026	3265	3480
Індекс номінальної заробітної плати, % до попереднього року	514,2	129,6	135,2	121	122,8	127,5	136,7	129,2	129,7	133,7	105,5	120,0	117,6	114,9	107,9	106,6
Індекс реальної заробітної плати, % до попереднього року	110,6	99,1	119,3	118,2	115,2	123,8	120,3	118,3	162,5	106,3	90,8	110,2	108,7	114,4	108,2	93,5

Джерело: складено автором за даними Державної служби статистики України.

Окреслена негативна ситуація, що сформувалася у сфері формування доходів населення, певною мірою зумовлена фіскальним чинником. Оподаткування в умовах ринкових відносин щораз більше впливає на поведінку економічних суб'єктів, на ефективність й оптимальність прийняття ними фінансових рішень. Особливо це стосується механізму фіскального адміністрування доходів. Зокрема, умови оподаткування доходів населення здійснюють вплив на мотивацію фінансових рішень щодо їхнього розподілу й витрачання разом з такими чинниками, як оплата праці (заробітна плата), рівень процентних ставок, темпи інфляції тощо.

Так, податок на доходи фізичних осіб забирає частку реальних доходів, які могли би бути використані на споживання, заощадження чи інвестиції. На сьогодні така частка перебуває в межах 15% від величини доходу. Оскільки рівень доходу, а відповідно й споживання, в Україні невисокий, тобто значну частку у споживчому кошику становлять продукти першої необхідності, логічно припустити, що податок на доходи фізичних осіб знижує обсяги заощаджень та інвестицій. Ці складові у структурі доходів населення і так не великі, оскільки за даними Державної служби статистики України середня схильність до споживання в Україні перебуває в межах 70%.

Наступний за фіскальною значимістю у доходах Зведеного бюджету України є акцизний податок. На фоні зниження надходжень окремих платежів у період світової фінансової кризи (2009 р.) сума надходжень акцизного податку у 2005–2014 рр. до Державного та місцевих бюджетів України планомірно зростала (як результат, до зведеного бюджету також) (табл. 5.7).

Показник надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України у 2009 р. порівняно з 2008 р. збільшився більш ніж на 40%, або на 8841,4 млн. грн. і досяг значення 21624,5 млн. грн. (табл. 5.7). Однак у 2009 р. до Державного бюджету України за акцизним податком не надійшло приблизно 2,4 млрд. грн., або 10% від річного плану. У 2014 р. до Зведеного бюджету України надійшло 45099,6 млн. грн. акцизного податку і 99,6% цих надходжень є доходами державного бюджету. Чітку висхідну динаміку надходжень акцизного податку пояснюємо тим, що цей податок належить до податків на споживання і попит на більшість підакцизних товарів нееластичний щодо ціни. Остання ж систематично зростала внаслідок збільшення ставок акцизного податку.

Таблиця 5.7

Динаміка надходжень акцизного податку до Зведеного, Державного і місцевих бюджетів України у 2005–2014 рр.

Рік	Надходження акцизного податку до Зведеного бюджету України, млн. грн.	У тому числі надходження акцизного податку до			
		Державного бюджету України		Місцевих бюджетів	
		млн. грн.	у % до зведеного бюджету	млн. грн.	у % до зведеного бюджету
2005	7945,4	7881,8	99,2	63,6	0,8
2006	8608,1	8543,7	99,3	64,5	0,7
2007	10567,7	10485,9	99,2	81,8	0,8
2008	12783,1	12678,0	99,2	105,2	0,8
2009	21624,5	21274,6	98,4	349,9	1,6
2010	28316,1	27620,7	97,5	695,4	2,5
2011	33919,2	33011,2	97,3	908,0	2,7
2012	38428,8	37185,6	96,8	1243,1	3,2
2013	36668,1	35309,4	96,3	1358,7	3,7
2014	45099,6	44940,9	99,6	158,7	0,4

Джерело: складено автором на основі джерела ³³⁸.

Таким чином, доходимо висновку, що у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України більше 70% становлять три платежі – податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств і податок на доходи фізичних осіб. Така структура підтверджує висновок, що значна частка податкового навантаження припадає на споживання, оплату праці та капітал. Натомість податковий потенціал ресурсного оподаткування практично не використовується.

Інша ситуація спостерігається у структурі доходів місцевих бюджетів (дод. В). Так, податкові надходження у доходах місцевих бюджетів становлять 40% (37,7% у 2014 р.) і основною їхньою складовою є податок на доходи фізичних осіб, який досягає 30% (27,0% у 2014 р.). Більш ніж 50% доходів місцевих бюджетів формується за рахунок трансфертів з державного бюджету. Така ситуація склалася через незначну роль місцевих податків і зборів і практично відсутність фіскальних надходжень податку на нерухоме майно. Так, у 2014 р.

³³⁸ Звіти про виконання Зведеного, Державного та місцевих бюджетів України за 2005 – 2014 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>.

обсяги місцевих податків і зборів становили 3,5% від доходів місцевих бюджетів. У такій ситуації необхідно переглядати механізм справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, в напрямку використання як бази оподаткування ринкової вартості нерухомості, що дасть змогу збільшити його фіскальну роль.

У контексті перенесення податкового навантаження на природні ресурси доцільно застосувати підходи, які у світовій фіскальній практиці отримали назву «еколого-трудова реформа».

Для більшості людей зрозуміло і навіть очевидно, що збільшення кількості робочих місць та розміру оплати праці є позитивним для суспільства явищем, тоді як виснаження природних ресурсів та забруднення довкілля – явище негативне.

Водночас аналіз податкових систем більшості країн світу підтверджує, що основною базою оподаткування є саме праця та заробітна платня. Частка оподаткування праці та капіталу у загальній кількості податкових надходжень для країн – членів ОЕСР становить у середньому 62% (від 42% у Мексиці до 70% у Японії та США). Водночас частка екологічних податків навіть у широкому значенні цього поняття (тобто із зарахуванням як плати та штрафів за забруднення, так і рентних плат за використання ресурсів) становить у середньому 7% (від 3,5% у США та 3,9% у Канаді до 10,5% у Данії та 15% у Туреччині).

Таким чином, сучасна податкова система у більшості країн світу сформована на базі застарілого світогляду, коли природний капітал вважався «безкоштовним». Очевидно, що така структура оподаткування спричиняє виснаження природних ресурсів та забруднення довкілля. Водночас ця структура оподаткування стимулює працедавця максимально економити на відкритті нових робочих місць та на заробітній платні, спричиняє зменшення кількості робочих місць, а отже, виникнення безробіття.

Склалася парадоксальна ситуація: податкова політика сприяє явищам, які визначено як небезпечні та шкідливі, та стримує ті процеси, які суспільство вважає корисними. Така нелогічність традиційної структури оподаткування призвела до вироблення у країнах Євросоюзу концепції «еко-трудової податкової реформи». Суть цієї реформи очевидна: перенесення податкового тягаря з праці та капіталу на ресурсопотік.

Однією з найсильніших сторін екоподаткової реформи є отримання подвійного дивіденду. По-перше, оподаткування споживання ресурсів є

сильним стимулом зменшити це споживання; оподаткування ресурсопотоку сприятиме впровадженню нових, менш ресурсомістких технологій, впровадженню заходів з енергоефективності, запобігання забрудненню тощо. Ця «екологічна» користь (яку економісти називають «зелений дивіденд») є очевидною. Однак всупереч поширеному у підприємців уявленню, в разі здійснення екоподаткової реформи витрати «на екологію» не стають додатковим тягарем, який адміністративно «навішують» на виробничу сферу. Оскільки зростання «екологічних» податків супроводжується паралельним зниженням податків на працю та капітал, працедавець загалом несе ті самі витрати, що і раніше, але отримує стимул відкривати нові робочі місця та збільшувати заробітну платню. Цей соціальний дивіденд від екоподаткової реформи може мати не менше суспільне значення, ніж користь для довкілля.

З метою зменшення політичної протидії реформі при плануванні еко-трудова податкової реформи необхідно дотримуватись так званої «фіскальної нейтральності», тобто впровадження нових «зелених» податків має повністю компенсуватись зниженням оподаткування праці, а загальна сума податкових надходжень до бюджету держави має залишатись незмінною.

5.2. Економічна ефективність податкових інструментів фіскальної політики

В країнах із розвинутою ринковою економікою використання фіскальної політики спрямовано не лише на забезпечення мобілізації надходжень до державного та місцевих бюджетів, а й на застосування різноманітних інструментів такої політики з метою стимулювання економічного розвитку. Так, забезпечення стійких темпів економічного зростання є передумовою проведення швидкої модернізації національної економіки, що необхідно нашій державі в контексті підписання Угоди про асоціацію з Європейським Союзом та підвищення конкурентоспроможності вітчизняних виробників.

Сьогодні опубліковано багато наукових праць, в яких ретельно досліджуються інструменти фіскальної політики, їхній склад та можливість застосування з метою підвищення дохідних джерел бюджетів усіх рівнів. Вітчизняні науковці звертають значну увагу на можливість використання інструментів фіскальної політики з метою бюджетної підтримки та