

Свердан М.М., к.е.н., доцент

Славкова А.А., ст. викладач

ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”, м. Київ

**ПОДАТКОВА СКЛАДОВА БЮДЖЕТНИХ ДОХОДІВ ДЕРЖАВИ:
ФІСКАЛЬНИЙ АНАЛІЗ СУЧАСНИХ ТЕНДЕНЦІЙ
ТА ПРОБЛЕМ МЕХАНІЗМУ ФОРМУВАННЯ**

Державний фінансовий сектор – домінуюча компонента єдиного соціально-економічного середовища й системи суспільних взаємовідносин. В його рамках бюджет є основним підґрунтям фінансово-економічного життя держави, запорукою її фінансової дієздатності та невід’ємною передумовою підвищення благоустрою населення. Тобто, бюджет держави є категорією багатоаспектного й масштабного прикладного застосування, спроможної всецільно впливати на різні сторони соціально-економічного розвитку суспільства. Значною мірою всі зазначені позиції реалізуються через фіскальну політику держави на макроекономічному рівні, основу якої становлять податки як найбільш вагомий в її контексті практичний інструмент розподілу й перерозподілу суспільних доходів.

Податки – це різновид відкритої прогресивно-динамічної системної організації суспільно-економічної діяльності, спосіб компромісного діалогу між державою та суспільством, один з варіантів державно-суспільних фінансових відносин. Обумовлене характером соціально-економічних чинників, оподаткування володіє своїм власним арсеналом принципів та елементів, що робить його ефективним макроекономічним засобом впливу як на перебіг фіскальних процесів, так і увесь комплекс проблем суспільного розвитку.

Податки – найважливіший та найдієвіший фінансовий інструмент реалізації фіскальної політики держави. Цілеспрямована податкова політика характеризує дію державного фінансового механізму в цілому та водночас роль бюджету як головного централізованого фонду фінансових ресурсів в ньому зокрема. Таким чином, в

макроекономічному механізмі фінансового управління бюджет держави посідає провідне місце, що визначається насамперед неймовірно потужним потенціалом функціонального призначення податків.

Закладення фундаментальних підвалин формування адекватної моделі фіскальних відносин в суспільстві – одне з найважливіших завдань стратегічних орієнтирів в контексті соціально-економічного розвитку України. Розбудова економіки з ринковими відносинами об'єктивно вимагає максимальної еластичності податкової політики, практично миттєвої модифікації тактичних підходів до оподаткування та реформування податкової системи. Гармонізація фіскальних взаємовідносин, збалансування фіскальних потреб та можливостей держави із врахуванням реальної фіскальної платоспроможності платників є запорукою формування ринкової економіки з високим рівнем соціального благоустрою.

Таким чином, в сучасних економічних умовах розвиток держави й суспільства у високій мірі обумовлюються фіскальним становищем бюджетно-державних фінансів, за допомогою яких відбувається вагомий кількісно-якісний перерозподіл фінансових ресурсів в суспільстві. Фіскальний аналіз податкового механізму обов'язково потребує неупередженого врахування критеріїв соціального характеру, а не зневажливого нехтування ними, через очевидну обставину об'єктивної фінансової взаємозалежності держави й суспільства. Оподаткуванню притаманний надзвичайно масштабний комплекс фіскальних принципів та елементів, зумовлених впливовістю численного обсягу факторів соціальної та економічної природи, які трансформують його на ефективний ключовий макроекономічний засіб управління фіскальними процесами з одного боку й гармонізованого врегулювання широкого спектру соціально-економічних поточних проблем і стратегічних завдань розвитку суспільства з іншого боку, визначаючи головні орієнтири цивілізаційного поступу. Відтак, податки неможливо розглядати, відверто ігноруючи суспільними запитамі й інтересами, не враховуючи реальних потенційних фіскальних та платоспроможних можливостей на основі безкомпромісної максимізації перших й мінімізації останніх. Податки, як найголовніший метод мобілізації фінансово-бюджетних ресурсів держави, на первинному рівні істотно визначають фінансове становище в країні й

тенденції перебігу фінансових процесів, особливості формування, оптимальні пропорції розподілу та ефективні напрямки витрачання централізованих фондів коштів. Оподаткування – надзвичайно складна фіскальна сукупність соціально-економічних явищ та частина суспільно-державних фінансових відносин, що фундаментально закладають стратегічні наслідки суспільної еволюції в перспективі, а на фоні подій процесу фіскального адміністрування, чітко конкретизуючись, прослідковується рівень соціально-економічного розвитку країни, державного та суспільного прогресу.

Можливою вдається констатація наступних засад оподаткування в контексті бюджетної політики держави:

- фіскальна політика – цілеспрямований комплекс податкових процедур, спрямованих на максимізацію ефективності й оптимальності справедливого перерозподілу фінансових ресурсів в соціально-економічній сфері країни;
- фіскальний механізм – арсенал податкових важелів і елементів оподаткування, інструментів фіскального управління та регулювання, зорієнтованих на активізацію й інтенсифікацію соціально-економічного прогресу суспільства;
- фіскальний потенціал податків, що визначає фінансово-бюджетні можливості держави через відповідні обсяги мобілізації фінансових ресурсів з належним рівнем адекватності фіскально-платоспроможним можливостям суспільства і його фінансовим потребам.

Доктринальні підвалини визначають фіскальну політику як найважливіший та найефективніший спосіб державного управління соціально-економічною системою суспільства. Насамперед, об'єктивно необхідною вимогою в суспільному розвитку постало активне державне втручання в господарський механізм функціонування соціально-економічної сфери [8; 12]. Головна мета державної участі в суспільному житті полягає в збалансованому системно-структурному перерозподілі фінансових ресурсів в цілях забезпечення комплексних передумов для економічного зростання. Концепція сучасної суспільної гармонії ґрунтується на гіпотетичності “оптимуму Парето”, за яким має місце поліпшення добробуту одного економічного суб'єкта без погіршення благоустрою будь-якого іншого економічного суб'єкта. Вказана позиція

досягається з допомогою державного, а не ринкового, фінансово-перерозподільного механізму, оскільки цілком можлива ситуація “провалів ринку”, коли економіка не стає Парето-ефективною. Ліквідація цих негативних наслідків в такому випадку відбувається через державне втручання в економіку [1, 16]. Оптимум Парето передбачає неупереджений, справедливий перерозподіл в суспільстві фінансових ресурсів саме державою, а не через ринковий механізм. Саморегульований ринок може перетворитися на самовільний засіб пригнічення економіки, що призведе до згортання господарської системи, навіть вимирання окремих галузей економіки та зубожіння всієї економічної системи, а результатом замість розорення економіки в кращому випадку постане “суцільний ринковий монополізм”. Водночас, поряд із терміном “фіаско ринку” доцільно паралельно використовувати й поняття “фіаско держави”, коли в оберненому відношенні до попереднього стану постане ситуація “суцільного державно-монополістичного капіталізму” [10, 97-98]. В силу цього, з відповідними межами помірності, об’єктивною є потреба адекватного державного втручання в соціально-економічне життя суспільства, що відбувається через фінансові методи державного управління й регулювання, зокрема – бюджет та податки. Підґрунтям активної державної фінансової участі в соціально-економічних процесах є стандартний набір головних макроекономічних цілей для суспільства: стимулювання сукупного попиту і розвитку підприємництва; справедливий розподіл (перерозподіл) доходів, що веде до зростання споживчого потенціалу тощо [7, 14]. Відтак, необхідним є посилення впливу держави на економіку через різні напрямки: сприяння реалізації структурно-інвестиційної політики, розвиток державного підприємницького сектора, здійснення субсидійних видатків господарюючим суб’єктам з бюджету тощо [15, 20]. В будь-якому випадку, особливо прискіпливо увага акцентується на позитивній стороні посилення регулятивної функції бюджету держави [5, 19]. Зазначена позиція спроможна ефективно втілитись в суспільному житті через функціональну систему його видатків, а особливо – інвестиційних, спрямованих значною мірою на посилений розвиток інфраструктури держави, що аргументується необхідністю збільшення обсягів фінансування інфраструктури [2, 4-15; 4, 53]. Таким чином, фінансово-бюджетна діяльність держави в контексті

функціональності здійснення видатків є надзвичайно масштабною та потребує свого повноцінного матеріального забезпечення, що відбувається шляхом мобілізації доходів здебільшого у привілейований фіскальний спосіб. Оподаткування має неоднозначний вплив держави на соціально-економічний розвиток суспільства, визначаючись парадоксальністю застосування на мікрорівні й макрорівні фінансової системи [3, 12-23]. Тому, небезпідставно, що соціалізація економіки зумовлює досить вагому потребу вироблення адекватної ринковим умовам фіскальної системи [16, 15]. А фінансова стабілізація як базис стабільного соціально-економічного становища в країні досить значною мірою обумовлюється характером державного механізму фіскального адміністрування [11, 255-263]. При цьому, слід враховувати той фіскальний принцип, що ефективність політики оподаткування визначається чіткістю свого функціонально-цільового призначення [6, 27]. В основі потенціалу функціональної природи податків міститься їх фіскальність як відвічна об'єктивна макрофінансова вимога, пов'язана з необхідністю формування доходів бюджету держави для фінансового забезпечення виконання державою обсягу її завдань.

Фіскальність оподаткування має свої раціональні межі. Рівень фіскальності оподаткування визначається чинниками соціально-економічного характеру впливу, які ніколи не бувають сталими й постійно перебувають в динамічній модифікації. Незважаючи на вказану обставину, фіскальні орієнтири державної політики оподаткування завжди є пріоритетними порівняно з його іншими функціональними властивостями та, як правило, із незначним врахуванням реальної соціально-економічної ситуації в країні.

За всю історію розбудови податкової системи, як відмічається, її фіскальний характер завжди залишався домінуючим в Україні [9, 148]. Незважаючи на первинність фіскально-функціонального призначення оподаткування, його ступінь постав надто обтяжливим тягарем для суспільства за умов низького рівня доходів населення та вагомої збитковості господарюючих суб'єктів. Національна податкова система виявилася невідповідною умовам перехідної економіки, дисбалансуючим чинником фінансового становища в суспільстві, утворивши істотне фіскальне навантаження для реального сектора економіки й призвівши до необґрунтованого

вимивання капіталу суб'єктів господарювання, накладаючи цим відбиток на виробництво валового внутрішнього продукту як об'єкта податкової централізації в бюджеті держави. Фіскальні деформації й соціально-економічна нестабільність обумовили нерівномірний та несправедливий перерозподіл валового внутрішнього продукту через надмірність запровадження податкових пільг та нарощування податкової заборгованості, створивши неоднакові умови для підприємництва, призвівши до значного ухилення від оподаткування та появи вагомому сектору тіньової економіки.

Відтак, сучасна проблематика оподаткування в національних масштабах є досить актуальною. Ретельність дослідження практики й стану оподаткування є об'єктивною необхідністю, враховуючи соціально-економічну нестабільність та фінансову кризу в країні. На предмет фіскальності оподаткування вивчення та аналітики потребує як позиція податкової складової в загальних доходах бюджету держави, так й окремих складових податкової системи. Зважаючи на низький рівень фіскального значення таких елементів податкової системи як місцеве оподаткування та цільові фонди, увага традиційно фокусується на прямих і непрямих податках, їх раціональному співвідношенні при формуванні доходів бюджету держави.

Насамперед, зміст податків криється у примусовому відчуженні державою частини новоствореної вартості. Значна частка податків в бюджетних доходах засвідчує пріоритетність фіскального призначення податкової системи, домінування фіскальної мобілізації валового внутрішнього продукту в бюджеті держави й привілейованість фіскального перерозподілу фінансових ресурсів в суспільстві. Майже 41% централізації валового внутрішнього продукту в бюджеті держави – досить вагомий показник, що свідчить про високий ступінь активного втручання держави в економічні процеси та значну міру податкового навантаження на національну економіку (табл. 1).

Наведені розрахунки засвідчують стійку тенденцію посилення податкового методу формування бюджетних доходів держави. Після доволі істотного зниження частки податків в бюджетних доходах держави в 2004р., надалі за 2005-2008 рр. (всього чотири роки) їх фіскальне значення постійно й суттєво підвищувалось як в

абсолютних показників, так і у відносних параметрах; за вказаний часовий інтервал їх питома вага зросла загалом на 12,9%, а за 2007-2008 рр. – на 8,6% (рис. 1).

Таблиця 1

Динаміка складу і структури доходів консолідованого бюджету України*

№	Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	Валовий внутрішній продукт (млрд.грн.)	170,1	204,2	225,8	267,3	345,1	441,5	544,2	713,0	728,0
2.	Доходи зведеного бюджету: - загальний обсяг доходів (млрд.грн.); - питома вага акумуляції ВВП (%).	49,1 28,9	54,9 26,9	62,0 27,5	75,3 28,2	91,5 26,5	134,2 30,4	171,8 32,0	219,9 30,8	297,8 40,9
3.	Податкові доходи бюджету: - обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.); - частка в доходах бюджету (%); - питома вага акумуляції ВВП (%).	31,3 63,7 18,4	36,7 66,9 18,0	45,4 73,2 20,1	54,3 72,1 20,3	63,1 68,9 18,3	98,1 73,1 22,2	125,7 73,2 23,4	161,3 73,4 22,6	227,2 76,3 31,2
4.	Неподаткові доходи бюджету: - обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.); - частка в доходах бюджету (%); - питома вага акумуляції ВВП (%).	12,6 25,7 7,4	16,4 29,9 8,0	14,7 23,7 6,5	18,2 24,2 6,8	24,6 26,9 7,1	31,8 23,7 7,2	40,6 23,6 7,5	48,6 22,1 6,8	60,5 20,3 8,3
5.	Доходи від операцій з капіталом: - обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.); - частка в доходах бюджету (%); - питома вага акумуляції ВВП (%).	0,1 0,2 0,05	0,5 0,9 0,2	1,1 1,8 0,5	1,8 2,4 0,7	2,5 2,7 0,7	2,8 2,1 0,6	3,2 1,9 0,6	6,4 2,9 0,9	6,7 2,3 0,9
6.	Цільові фонди: - обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.); - частка в доходах бюджету (%); - питома вага акумуляції ВВП (%).	5,1 10,4 3,0	1,1 2,0 0,5	0,5 0,8 0,2	0,7 0,9 0,3	0,8 0,9 0,2	1,4 1,0 0,3	2,2 1,3 0,4	3,6 1,6 0,5	3,4 1,1 0,5
7.	Трансферти: - обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.); - частка в доходах бюджету (%).	— —	0,2 0,4	0,3 0,5	0,2 0,3	0,4 0,4	0,2 0,2	0,2 0,1	0,1 0,05	0,1 0,03

*Складено та розраховано на основі даних Міністерства фінансів України і Державного комітету статистики України

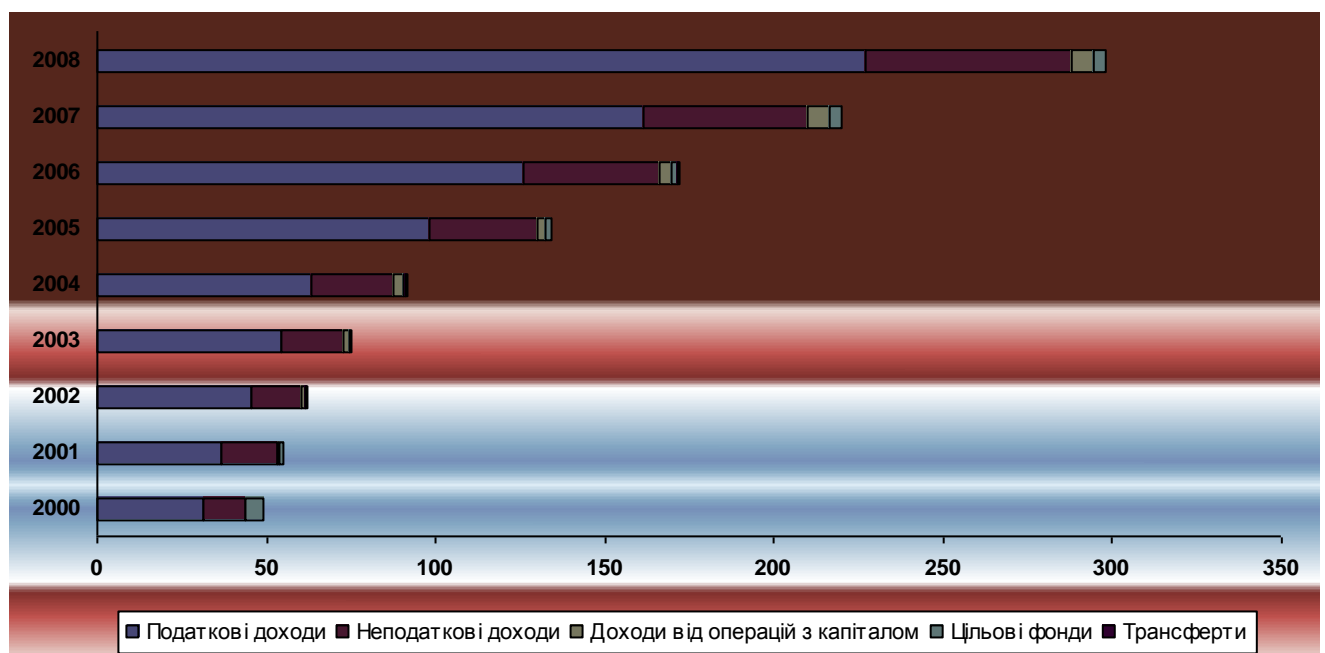


Рис. 1. Динаміка доходів консолідованого бюджету України у 2000-2008 рр.

В складі бюджетних доходів держави за 2000-2008 рр. слід відмітити такі найбільш важливі позиції:

- істотне зниження питомої ваги цільових фондів (на 2,5%);
- незначне підвищення часток неподаткових доходів (на 0,9%) та доходів від операцій з капіталом (на 0,85%);
- зростання податкових доходів – майже до 77% в доходах бюджету (рис. 2).

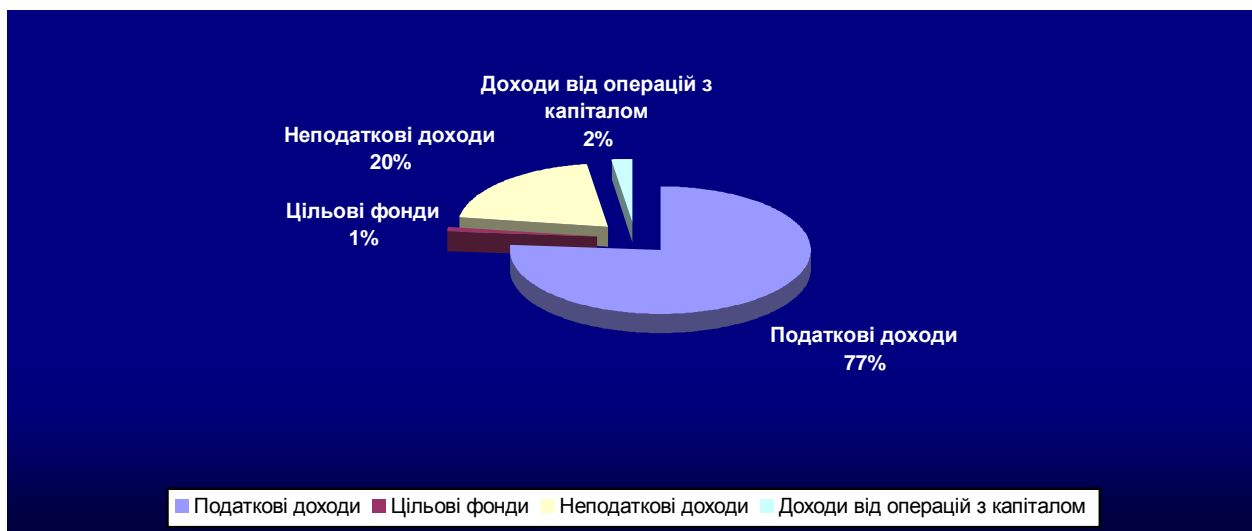


Рис. 2. Структура доходів консолідованого бюджету України (на початок 2009 р.)

Водночас, усталена гіпотеза стверджує, що чим нижчою є частка податків у валовому внутрішньому продукті, тим більш динамічними темпами відбувається розвиток економіки; тобто, чим менше податків та їх розміри, тим міцнішою є економіка країни. Адже саме валовий внутрішній продукт – основне джерело генерації доданої вартості й доходів, головний об’єкт фіскального перерозподілу, виснаження якого відчутно й різко знижує фінансову дієздатність й активність держави. І навпаки, з фіскальних позицій максимізація частки валового внутрішнього продукту в бюджеті є бажаною для держави. Два аксіоматичних постулати фіскальної практики стверджують:

- хоча бюджет як центральна ланка державних фінансів виступає провідною сферою фінансової системи в суспільстві, вихідною базою його існування є саме валовий внутрішній продукт, тільки частина якого мобілізується в цьому ж бюджеті;
- податкові доходи є вторинними стосовно бюджетних видатків держави.

Відтак, ступінь податкового наповнення дохідної бази бюджету повинен бути адекватним фінансовим потребам держави. У прогресивно зростаючому ринковому господарстві фінансово-економічні функції держави не тільки зберігаються, але й посилюються і розширюються. Вказана риса сучасної держави стосується активного застосування фіскальних засобів управління економікою, особливо акцентуючи увагу на бюджетних видатках. Так, А. Вагнером в концептуальній основі обґрунтовано “закон зростання державних потреб і державних видатків”, що надалі вдосконалювалось і доповнювалось в дослідженнях А. Маршалла, “чистій теорії видатків держави” П. Самуельсона, доктринах функціональної організації державних фінансів Дж. Б’юкенена і Р. Масгрейва, найбільш глибоко знайшовши свою інтерпретацію й прикладне втілення у фіскальній політиці Дж.М. Кейнса.

Отже, в сучасному світі фундаментальну базу методологічного розвитку оподаткування, що визначають магістральну орієнтацію та взаємоузгодженість податкової теорії й фіскальної практики, складають такі принципові цінності в суспільстві: ринкове господарство, правова держава, громадянське суспільство і демократія. Ринкова економіка істотно видозмінює роль оподаткування в управлінні процесами суспільного виробництва та розподілі національного доходу. В той же час, ринок реально нездатний здійснювати ефективний кількісний і якісний вплив на сектор державних фінансів. Дилемність пріоритетів механізму функціонування державного фінансового господарства, встановлення податкового режиму та використання важелів фіскального регулювання відбуваються через конструктивні засоби політичної демократії. Податки, за своєю внутрішньою природою, повинні сприяти вирішенню складного завдання:

- забезпечити достатню міру бюджетної концентрації фінансових ресурсів для покриття державних видатків та задоволення суспільних потреб;
- створити оптимальний стимулюючий режим оподаткування, сприятливий для економічного зростання, створюючи стимули до інвестування у суб’єктів господарювання та до праці й заощаджень у населення [14, 49-50].

Значну частину фіскальних доходів бюджету держави, як завжди, формують прямі й непрямі податки, що загалом складають 95,5% (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка податкових доходів консолідованого бюджету України*

№	Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.	Система прямих податків:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	16,6	19,9	22,6	29,4	31,7	43,5	52,1	74,4	100,3
	- частка в бюджетних доходах (%);	33,8	36,3	36,5	39,0	34,6	32,4	30,3	33,8	33,7
	- частка у податкових доходах (%);	53,0	54,2	49,8	54,1	50,2	44,3	41,5	46,9	44,1
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	9,8	9,8	10,0	11,0	9,2	9,9	9,8	10,4	13,8
1.1.	Податок на прибуток підприємств:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	7,7	8,3	9,4	13,2	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9
	- частка в бюджетних доходах (%);	15,7	15,1	15,2	17,5	17,7	17,5	15,3	15,6	16,1
	- частка у податкових доходах (%);	24,6	22,6	20,7	24,3	25,7	23,9	20,8	21,7	21,1
	- частка в системі прямих податків (%);	46,4	41,7	41,6	44,9	51,1	54,1	50,1	46,2	47,8
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	4,5	4,1	4,2	4,9	4,7	5,3	4,8	4,8	6,6
1.2.	Податок з доходів фізичних осіб:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	6,4	8,8	10,8	13,5	13,2	17,3	22,8	34,8	45,9
	- частка в бюджетних доходах (%);	13,0	16,0	17,4	17,9	14,4	12,9	13,3	15,8	15,4
	- частка у податкових доходах (%);	20,5	24,0	23,8	24,9	20,9	17,6	18,1	21,9	20,2
	- частка в системі прямих податків (%);	38,5	44,2	47,8	45,9	41,6	39,8	43,8	46,8	45,7
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	3,8	4,3	4,8	5,1	3,8	3,9	4,2	3,8	6,3
1.3.	Податок на землю:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	1,4	1,6	1,8	2,0	2,3	2,7	3,1	3,9	—**
	- частка в бюджетних доходах (%);	2,9	2,9	2,9	2,7	2,5	2,0	1,8	1,8	—
	- частка у податкових доходах (%);	4,5	4,4	4,0	3,7	3,6	2,8	2,5	2,4	—
	- частка в системі прямих податків (%);	8,4	8,0	8,0	6,8	7,3	6,2	6,0	5,2	—
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	0,8	0,8	0,8	0,7	0,7	0,6	0,6	0,5	—
2.	Система непрямих податків									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	13,2	15,0	20,6	22,4	27,8	50,1	68,5	82,0	116,8
	- частка в бюджетних доходах (%);	26,9	27,3	33,2	29,7	30,4	37,3	39,9	37,3	39,2
	- частка у податкових доходах (%);	42,2	40,9	45,4	41,3	44,1	51,1	54,5	50,8	51,4
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	7,8	7,4	9,1	8,4	8,1	11,3	12,6	11,5	16,0
2.1.	Подток на додану вартість:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	9,4	10,3	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1
	- частка в бюджетних доходах (%);	19,1	18,8	21,8	16,7	18,3	25,2	29,3	27,0	30,9
	- частка у податкових доходах (%);	30,0	28,1	29,7	23,2	24,5	34,5	40,1	36,8	40,5
	- частка в системі непрямих податків (%);	71,2	68,7	65,5	56,3	60,1	67,5	73,6	72,4	78,8
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	5,5	5,0	6,0	4,7	4,8	7,7	9,3	8,3	12,7
2.2.	Акцизний збір:									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	2,2	2,7	4,1	5,3	6,7	8,0	8,6	10,6	12,8
	- частка в бюджетних доходах (%);	4,5	4,9	6,6	7,0	7,3	6,0	5,0	4,8	4,3
	- частка у податкових доходах (%);	7,0	7,4	9,0	9,8	10,6	8,2	6,8	6,6	5,6
	- частка в системі непрямих податків (%);	16,7	18,0	19,9	23,7	24,1	16,0	12,6	12,9	11,0
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	1,3	1,3	1,8	2,0	1,9	1,8	1,6	1,5	1,8
2.3.	Мито (ввiзне):									
	- обсяг в доходах бюджету (млрд.грн.);	1,5	1,9	2,1	3,0	4,0	6,0	7,0	9,6	11,9
	- частка в бюджетних доходах (%);	3,1	3,5	3,4	4,0	4,4	4,5	4,1	4,4	4,0
	- частка у податкових доходах (%);	4,8	5,2	4,6	5,5	6,3	6,1	5,6	6,0	5,2
	- частка в системі непрямих податків (%);	11,4	12,7	10,2	13,4	14,4	12,0	10,2	11,7	10,1
	- питома вага акумуляції ВВП (%).	0,9	0,9	0,9	1,1	1,2	1,4	1,3	1,4	1,6

*Складено та розраховано на основі даних Міністерства фінансів України і Державного комітету статистики України

**Дані відсутні

В системі прямого оподаткування особливих змін у фіскальному відношенні загалом не простежується. За 2000-2008 рр. частка прямих податків в бюджетних доходах держави знизилась всього на 0,1%, залишаючись майже незмінною; у

податкових доходах бюджету ця тенденція є більш вагомою – на 8,9% (вказаний факт аргументується посиленням фіскальної ролі податків на споживання).

У 2000-2003 рр. явно відмічається стрімка орієнтація прямих податків на підвищення їх фіскальної позиції в бюджетних доходах держави. Зниження фіскального значення в бюджетних доходах в 2004-2006 рр. системи прямого оподаткування зумовлювалось, зокрема, тим, що були здійснені вагомі реформи в механізмах фіскального адміністрування її найголовніших представників – прибуткових податків:

- податку на прибуток підприємств: зниження ставки з 30% до 25%;
- податку з доходів фізичних осіб: кардинальна реформа механізму фіскального адміністрування доходів громадян, здійснена в напрямку заміни доволі жорсткого прогресивного методу оподаткування доходів населення (на основі 5 ставок) на пропорційну методу із застосуванням єдиної ставки податку.

В системі прямого оподаткування домінуючими за фіскальною вагою є саме прибуткові податки – податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб, які за фіскальними підсумками 2008р. становлять загалом 93,5% (проти 84,9% в 2000р.; тобто, різниця є дуже помітною – 8,6%). В їх розвитку можливо констатувати тенденції наступного характеру:

- податок на прибуток підприємств та податок з доходів фізичних осіб – фіскально конкурентоспроможні між собою і взаємозамінні. Слід відмітити їх стрибкоподібну динаміку: податок на прибуток підприємств авангардну фіскальну позицію займав в 2000р., 2004р., 2005р., 2006р. і 2008р. (з різницею, відповідно, в 7,9%, 9,5%, 14,3%, 6,3%, 2,1%); фіскальне лідерство податку з доходів фізичних осіб мало місце в 2001р., 2002р., 2003р. й 2007р. (відповідно, з різницею в 2,5%, 6,2%, 1,0%, 0,6%). Тобто, податок на прибуток підприємств є більш фіскально потужним у порівнянні з податком на доходи фізичних осіб, хоча, водночас, на сьогоднішній день їх фіскальність майже однакова із незначною різницею всього в 2,1%;
- фіскальне значення податку на прибуток підприємств в складі прямих податків за 2000-2008 рр. хоча й ненабагато, однак збільшилось на 1,4% (при

доволі значній кількості збиткових підприємств з негативним фінансовим результатом: 32,5% їх загальної чисельності в 2007р. та 37,7% в 2000р.);

- фіскальне значення податку з доходів фізичних осіб у складі прямих податків за 2000-2008 рр. досить відчутно підвищилось – на 7,2% (незважаючи на неймовірно істотне полегшення податкового навантаження на доходи населення), що, порівняно з податком на прибуток підприємств, більше понад 5,1 разів (хоча останній сьогодні і є домінуючим).

Серед інших податків в системі прямого оподаткування відносно вагоме фіскальне значення належить податку на землю, частка якого за 2000-2007 рр. знизилась на 3,2% і становить на сьогоднішній день всього 5,2% (загальна питома вага вказаних прямих податків у системі прямого оподаткування складає 98,7%). Частка інших прямих податків (переважно реальних – на власність, а також зборів за спеціальне використання природних ресурсів) становить всього 1,3% фіскального потенціалу чинної системи прямого оподаткування; за 2000-2007 рр. їх питома вага зменшилась на 5,4%. На початок 2009р. частка прямих податків, за винятком прибуткових, в системі прямого оподаткування становить всього 6,5% (рис. 3, 4). Наразі, система прямого оподаткування забезпечує понад 44% податкових доходів бюджету держави з властивою тенденцією втрати упродовж 2000-2008 рр. свого фіскального призначення.

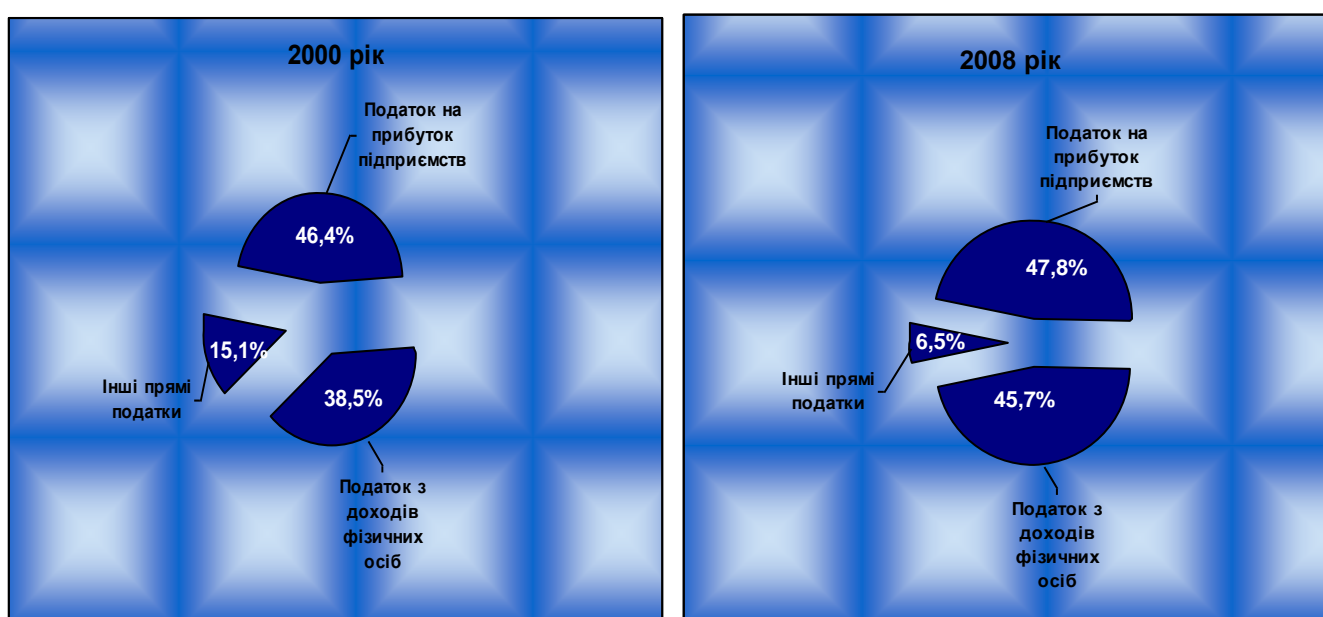


Рис. 3. Порівняльна структура системи прямих податків у 2000 та 2008 рр.

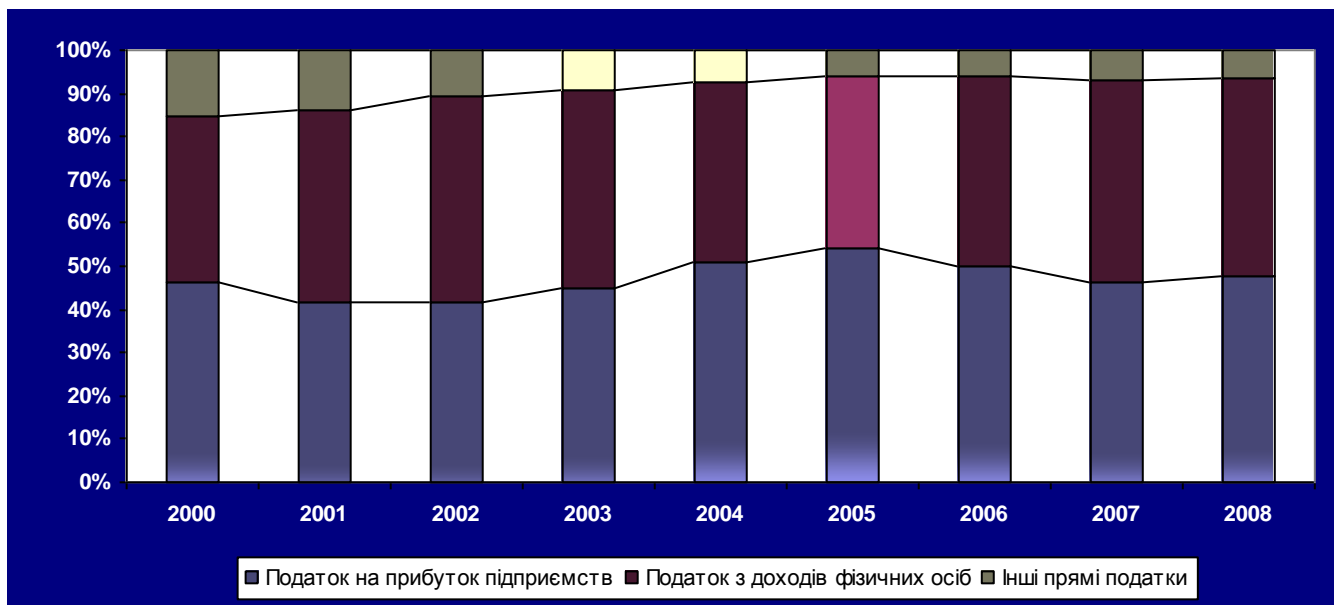


Рис. 4. Динаміка складу прямих податків у 2000-2008 рр.

В системі непрямого оподаткування здійснились досить суттєві зрушення у фіскальних вимірниках. Це відслідковується в тому, що за 2000-2008 рр. частка непрямих податків у податкових доходах бюджету зросла на 9,2%, а в бюджетних доходах держави на – 12,3%. В той же час, фіскальний статус системи непрямого оподаткування в бюджетних доходах досить мінливий. Нестійка фіскальна позиція непрямих податків в складі доходів бюджету держави обумовлена, насамперед, їх безперервними змінами. Хоча за 2005-2008 рр. фіскальність системи непрямого оподаткування є доволі утвердженою – забезпечення понад 50% податкових доходів бюджету держави (максимальне значення має місце в 2006р. – 54,5%).

У фіскальному відношенні, негативні тенденції простежуються в механізмах адміністрування акцизного збору й мита. За результатами їхнього еволюціонування можливо зафіксувати такі ознаки:

- значне зниження фіскальної ролі акцизного збору в складі непрямих податків – на 5,7% за 2000-2008 рр. (у податкових доходах бюджету – на 1,4%, а в бюджетних доходах держави – всього на 0,2%, хоча нав'язним є його вагомий приріст в абсолютних вимірах: більш, ніж в 5,8 разів);
- спад, у відсоткових параметрах, фіскальної ролі мита (ввізного), проте у порівнянні з акцизним збором – не настільки вагомий: в системі непрямого

оподаткування його значення зменшилось всього на 1,3%. Водночас, протягом 2000-2008 рр. його значення невпинно зростало в абсолютних показниках: підвищення фіскальності майже в 8 разів, що забезпечило зростання у податкових доходах на 0,4%, а в бюджетних доходах – на 0,9%.

Фіскальна компенсація всіх непрямих податків в їх загальній сукупності відбулась завдяки збільшенню ролі податку на додану вартість, частка якого за 2000-2008 рр. підвищилась на 7,6%. Податок на додану вартість найбільш фіскально ефективний у податковій системі держави в цілому; його питома вага становить 40,5%, що є майже рівнозначним двом іншим вагомих прямим прибутковим податкам – податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб, які разом складають 41,3% (тобто, різниця становить всього 0,8%). В структурі податкових доходів бюджету держави його частка зросла на 10,5%, а в сукупних бюджетних доходах – близько 12%. Тобто, на основі обсягів фіскальних надходжень в бюджет держави можна побачити, що податок на додану вартість перебуває на практично недосяжній лідерській дистанції: підвищення фактично майже в 10 разів. Відтак, система непрямих податків стабільно забезпечує більше половини податкових доходів бюджету держави, засвідчуючи сталу тенденцію збереження свого домінуючого фіскального призначення протягом 2000-2008 рр. (рис. 5).

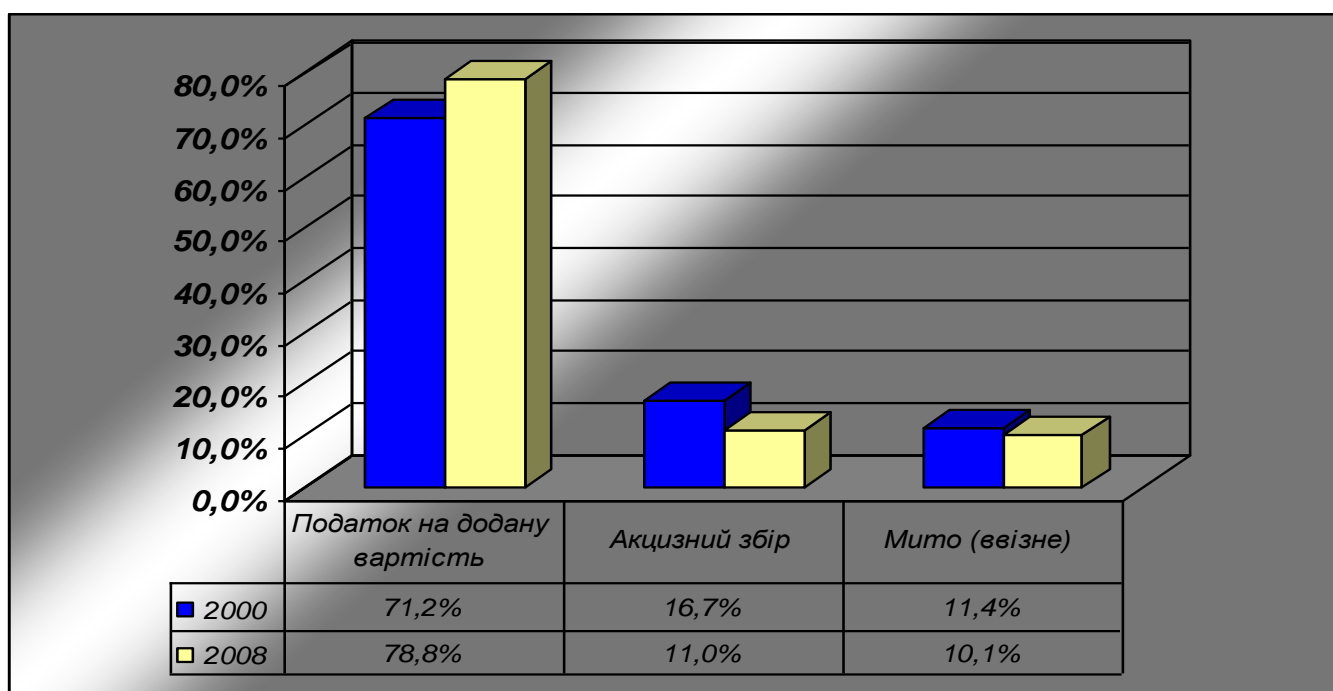


Рис. 5. Порівняльна динаміка структури непрямих податків у 2000 та 2008 рр.

Таким чином, можливо зробити висновок, що зростання системи непрямого оподаткування є більш динамічним і потужним у порівнянні із системою прямих податків. За 2000-2008 рр. обсяг непрямих податків у податкових доходах бюджету держави збільшився в 8,9 разів, а прямого оподаткування – в 6,1 разів; з 2005р. система непрямого оподаткування є домінуючою (рис. 6).

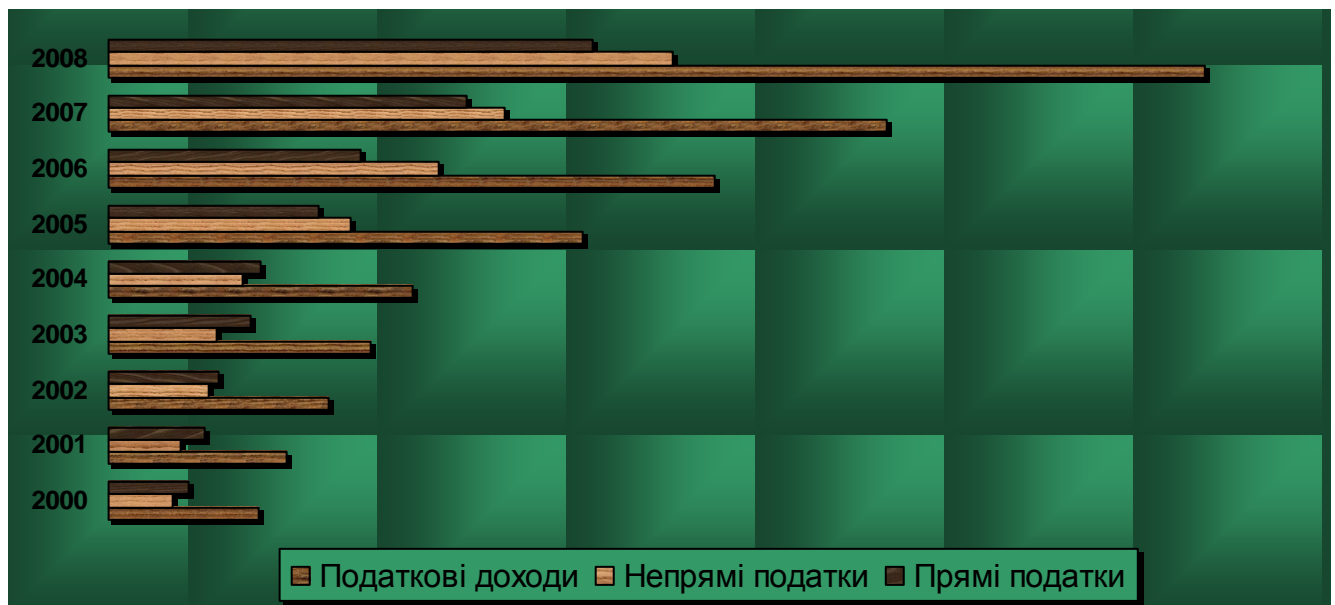


Рис. 6. Динаміка податкових доходів зведеного бюджету України у 2000-2008 рр.

Негативний відбиток на фіскальність оподаткування накладає система пільг. Слід відмітити, що досить значний обсяг податкових пільг в поточній фіскальній практиці не вимагає свого нагального впровадження. Нецільове, безсистемне, неконтрольоване використання податкових пільг суттєво підриває фіскальний потенціал податків в бюджетних доходах держави. Крім цього, вплив податкових пільг на економіку може бути різним, а також необхідно враховувати ще й соціальний ефект такого перерозподілу фінансових ресурсів.

Найбільш вагомими фіскальними втратами в бюджеті держави відбуваються внаслідок істотного обсягу пільг з податку на додану вартість – як в системі непрямих податків, так і в складі податкових доходів. Незважаючи на те, що за 2007-2008 рр. обсяг пільг з податку на додану вартість зменшився в 1,8 разів (близько 45%), його частка є вельми значною: 61,1% загального обсягу пільг у податковій системі та 97,7% в системі непрямого оподаткування. Частка пільг в податку на додану

вартість становить понад 5%. Не відіграє вагомої фіскальної ролі через низькі пільгові втрати акцизний збір (0,01% в складі непрямих податків), а питома вага мита (ввізного) становить всього 2,2% (табл. 3).

Таблиця 3

Податкові пільги (“видатки”) зведеного бюджету України* (млн. грн.)

Податки (й інші платежі податкового характеру)	2006	2007 (попередній результат)	2008 (прогнозна оцінка)
Податкові пільги			
Всього податкових пільг:			
● загальний обсяг;	9481,22	11773,93	8029,14
● % податкових доходів бюджету держави;	1,6	1,8	1,3
● % загальних доходів бюджету держави.	1,2	1,3	1,0
Прямі податки			
Податок на прибуток підприємств	618,21	1292,38	1423,86
Податок на землю	1400,49	1478,71	1501,61
Податок з власників транспортних засобів	0,69	77,31	80,13
Всього податкових пільг (з прямих податків):			
● загальний обсяг;	2019,39	2848,4	3005,6
● % сукупного обсягу податкових пільг;	21,3	24,2	37,4
● % податкових доходів бюджету держави;	1,6	1,8	1,3
● % загальних доходів бюджету держави.	1,2	1,3	1,0
Непрямі податки			
Податок на додану вартість	7333,84	8816,69	4902,21
Акцизний збір	0,49	0,42	0,47
Мито (ввізне)	123,55	100,35	111,99
Всього податкових пільг (з непрямих податків):			
● загальний обсяг;	7457,88	8917,46	5014,67
● % сукупного обсягу податкових пільг;	78,7	75,7	62,5
● % податкових доходів бюджету держави;	5,9	5,5	2,2
● % загальних доходів бюджету держави.	4,3	4,1	1,7
Місцеві податки і збори			
Всього податкових пільг			
● загальний обсяг;	2,18	6,14	6,80
● % сукупного обсягу податкових пільг;	0,02	0,05	0,09
● % податкових доходів бюджету держави;	0,002	0,004	0,003
● % загальних доходів бюджету держави.	0,001	0,003	0,002
Інші збори (платежі)			
За спеціальне використання водних ресурсів	0,74	1,64	1,75
За забруднення природного середовища	0,31	0,28	0,30
За геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0,68	—	—
Державне мито	0,44	0,16	0,20

* Складено і розраховано за даними Міністерства фінансів України

В системі прямого оподаткування найбільші втрати від надання пільг бюджет держави потерпає з податку на землю й податку на прибуток підприємств, а також з

податку з власників транспортних засобів. Валовий обсяг пільг з оподаткування – “податкових видатків” – в бюджеті держави із вказаних податків за останні три роки підвищився на 0,99 млн.грн., або зріс на 48,8%. Саме це вказує на ту невидиму фіскальну обставину, чому такі види податків, як податок на землю і податок з власників транспортних засобів, займають незначну фіскальну позицію в доходах бюджету держави. За оцінкою 2008р., частка пільг в податку на прибуток підприємств становить майже 3%, а в податку на землю – понад 25%.

Отже, обсяги пільг в системі непрямого оподаткування мають схильність до спаду з одночасним підвищенням його абсолютного значення у складі податкових доходів бюджету держави; натомість, в системі прямого оподаткування – до зростання, але також при збільшенні надходжень в бюджет. При цьому, слід додати, що в поданому переліку пільг не вказуються окремі податкові втрати бюджету зі ще одного вагомого податку – податку з доходів фізичних осіб. Вказана обставина дозволяє стверджувати, що фіскальна роль непрямих податків порівняно з прямим оподаткуванням у податкових доходах бюджету держави на сьогоднішній день є вищою, підтверджуючи, що непрямі податки – фіскально ефективніші.

В цілому, будь-якій податковій системі притаманні суперечності, зумовлені загальним рівнем податкового тягаря, непропорційністю його розподілу між окремими сферами господарювання; відповідно, створити систему оподаткування, яка б відповідала критеріям абсолютної справедливості для всіх платників в умовах ринкового середовища, неможливо.

Комплексна реформа народного господарства України згідно вимог ринкової економіки в контексті фінансової реструктуризації зумовлює модифікацію та модернізацію фіскальної політики й створення такої податкової системи, яка б відповідала сучасним суспільним відносинам, а також враховувала нагромаджений світовий досвід на основі застосування критеріїв соціальної справедливості з позицій фіскальної соціології.

На загал, удосконалення податкової системи повинно йти в таких напрямках:

- фінансовий – мобілізація бюджетних доходів держави;
- економічний – інтенсифікація господарсько-виробничих процесів;

- соціальний – підвищення доходів громадян й зростання добробуту населення.

В контексті здійснення реформ ключових орієнтирів державної політики оподаткування на основі стабільної фіскальності податків, обов'язково потрібно враховувати також їх паралельний багатогранний вплив на:

- підприємницьке середовище як джерело виробництва валового внутрішнього продукту – об'єкта фіскального перерозподілу, основного джерела генерації мобілізованих в бюджеті держави доходів;
- міру забезпеченості благоустрою і доходів населення, оскільки саме останні є тим найбільшим джерелом фінансування переважної частини прямих та непрямих податків, інших платежів податкового характеру, акумульованих в дохідній частині бюджету держави.

Остання, друга частина податкового впливу сьогодні є надто важливою і складною. Сучасний рівень доходів громадян в Україні не є фіскально платоспроможним; відтак є фіскально несправедливим в перерозподільному механізмі згідно критерію фіскальної ефективності (достатності) податку. Ця позиція засвідчується таким аргументуванням (на основі даних споживчої платоспроможності): 50% населення витрачає доходи на первинні потреби фізичного існування; ще 40% “може” спромогтися на деякі категорії витрат (придбання одягу); до 10% здатне придбати товари тривалого користування (побутова й електронна техніка); й тільки 1% (“багатий” прошарок нації) не відчуває “особливих” утисків, що надає можливість задовольняти не лише всі попередні потреби, але й здійснювати різноманітні майнові капіталовкладення та фінансові інвестиції, формувати інші особисті заощадження. Тобто, щодо доходів громадян податкова фіскальність має бути другорядною; натомість, нагального кардинального реформування вимагає державна політика доходів населення. Необхідний розвиток “фіскального паритету” – для утвердження принципу соціальної справедливості оподаткування, що забезпечить однаковий підхід до всіх платників, сприятиме усуненню податкової дискримінації та (відносного у податковому відношенні) вирівнювання доходів громадян-платників податків. Водночас, це стимулюватиме дієвість принципу “вигоди – витрати” у фіскальному механізмі, що у майбутньому

повинно забезпечити ефективне і справедливе співвідношення інтересів держави і платників у процесі фіскального адміністрування особистого прибуткового податку як плати суспільства за надані йому послуги державою [13, 212-216].

Доволі жорстка фіскальна політика значно підвищує рівень відповідальності держави за витрачання своїх бюджетних податково мобілізованих доходів – тобто, вилучених доходів платників податків. Має місце своєрідний “оптимум” фінансових розмірів бюджету держави, що визначає його ефективність як макроекономічного регулятора, інакше надмірна фіскалізація бюджетної політики невідворотна.

Оптимізація податкового навантаження на економіку повинна здійснюватись в напрямку посилення гнучкості податкової системи, сприяти її адаптивності щодо ринкових вимог та зміцнювати в якісному відношенні її ефективний функціонально-перерозподільний потенціал. За таких критеріальних підходів податки спроможні перетворитися на потужний фіскальний засіб держави в контексті привілейованих й ефективних методів управління соціально-економічним розвитком суспільства.

Література:

1. Єрмошенко М.М. Нова парадигма економічної науки в контексті розвитку в умовах України інформаційної економіки // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №1. – С. 14-20.
2. Кириленко О.П., Малиняк Б.С. Бюджетні видатки на розвиток інфраструктури держави: теоретичне обґрунтування, вітчизняний досвід // Фінанси України. – 2008. – №7. – С. 3-16.
3. Крисоватий А.І., Кошук Т.В. Податкові трансформації та економічне зростання // Фінанси України. – 2008. – №9. – С. 10-24.
4. Кудряшов В.П. Державна підтримка економічного зростання в Україні // Фінанси України. – 2008. – №9. – С. 42-53.
5. Кудряшов В.П. Засади бюджетної політики розвитку // Фінанси України. – 2007. – №7. – С. 3-19.
6. Лютий І.О. Ефективність податкової політики України // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). №2. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2008. – С. 26-31.

7. Мельник В.М. Фіскальна політика держави в умовах фінансової кризи // Фінанси України. – 2008. – №11. – С. 11-17.
8. Панасюк Б.Я. Державне регулювання економіки як мистецтво // Фінанси України. – 2008. – №5. – С. 42-55.
9. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
- 10.Свердан М.М. Базисні передумови державного регулювання економіки // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 7: Економічні науки. – Чернівці, 2006. – С. 94-99.
- 11.Свердан М.М. Економічна роль держави в контексті фінансового забезпечення суспільного розвитку в Україні // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 9: Економічні науки. – Чернівці, 2007. – С. 252-264.
- 12.Свердан М.М. Про необхідність державного регулювання економіки з ринковими відносинами // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 8: Економічні науки. – Чернівці, 2007. – С. 92-103.
- 13.Славкова А.А. Доходи громадян як об'єкт особистого прибуткового оподаткування // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії: Збірник наукових праць. Вип. 1 (10): Економічні науки. – Чернівці, 2008. – С. 205-217.
- 14.Славкова А.А. Податки в системі державного фінансового господарства // Університетські наукові записки: Часопис Хмельницького університету управління та права. Вип. 3 (спецвипуск): Право-Економіка-Управління. – Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2008. – С. 49-51.
- 15.Соколовська А. Економічна функція держави та особливості її виконання в Україні // Економіка України. – 2008. – №3. – С. 20-33.
- 16.Тропіна В.Б. Бюджетне забезпечення соціальної функції держави в Україні // Фінанси України. – 2008. – №5. – С. 15-31.