

Віра ХОМУТЕНКО, Ірина ЛУЦЕНКО

МОНІТОРИНГ СУЧАСНОГО СТАНУ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ДО ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

Досліджено результативність реалізації принципу фіскальної достатності через моніторинг сучасний стан податкових надходжень до Зведеного бюджету України та встановлена їхня роль у забезпеченні збалансованості бюджету.

Постановка проблеми. В останні роки загострилось питання забезпечення збалансованості Державного бюджету України та зменшення розміру бюджетного дефіциту. У вирішенні цього питання важливе місце займає ефективна податкова політика, через яку реалізується на практиці принцип фіскальної достатності податків, з метою досягнення збалансованості витрат з надходженнями до бюджету. Оскільки за рахунок податкових надходжень формується до 75% доходів Зведеного бюджету, тому моніторинг сучасного стану податкових надходжень до бюджету набуває особливої актуальності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід зазначити, що проблему фіскальної ефективності податкової політики досліджували В. М. Федосов, В. М. Опарін, А. І. Крисоватий. Окремі питання з фіскальної ефективності порушено у працях М. Я. Азарова, Д. А. Дяковського, Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської та ін. В наукових працях Б. Карпінського та О. Герасименко запропонована методологія визначення показників збалансованості всієї фінансової системи через критеріальну модель визначення меж розбалансованості фінансової системи певної території (країни, регіону). Однак комплексного дослідження моніторингу сучасного стану податкових надходжень до Зведеного бюджету на даний час не достатньо.

Невирішені частини загальної проблеми. Серед невирішених проблем є проблема, пов'язана з реалізацією принципу фіскальної достатності через моніторинг сучасного стану податкових надходжень до Зведеного бюджету України.

Мета статті – дослідити сучасний стан податкових доходів Зведеного бюджету України та визначити їхній вплив на забезпечення його збалансованості.

Виклад основного матеріалу. Найважливішими показниками фіскальної достатності податкових доходів є збалансованість бюджетних витрат з його надходженнями. З урахуванням результативності діяльності виконавчої влади з реалізації зазначеного принципу може бути дана кількісна оцінка реалізації цього принципу на практиці через коефіцієнт фіскальної достатності податкових доходів, який розраховується як співвідношення податкових доходів зведеного бюджету до загальної суми бюджетних витрат.

$$Kf = \frac{ПН}{Вз}, \quad (1)$$

де $ПН$ – податкові надходження зведеного бюджету;

$Вз$ – загальна сума бюджетних витрат.

Нормативне значення $K \geq 1$.

Якщо коефіцієнт фінансової достатності податкових доходів становить менше одиниці, то це свідчить про незбалансованість бюджетних витрат з його надходженнями і наявність бюджетного дефіциту. Дослідження коефіцієнта фінансової достатності податкових доходів за останніх дев'ять років свідчать, що протягом цього періоду український уряд не реалізовував принцип фінансової достатності, що стало одним із чинників наявності бюджетного дефіциту (табл. 1).

Таблиця 1

Коефіцієнт фінансової достатності податкових доходів Зведеного бюджету України в період з 2002 р. до 2010 р.*

Роки	Податкові доходи Зведеного бюджету, млрд. грн.	Витрати Зведеного бюджету млрд. грн.	Коефіцієнт фінансової достатності податкових доходів	Бюджетний дефіцит (профіцит) Зведеного бюджету, млрд. грн.	Ланцюговий коефіцієнт зростання бюджетного дефіциту
2002	45,4	60,3	0,753	1,7	...
2003	54,3	75,8	0,717	-0,5	0,295
2004	63,2	101,4	0,624	-9,9	1,98
2005	98,31	142,0	0,693	-7,8	0,788
2006	125,7	175,3	0,717	-3,5	0,449
2007	161,3	226,1	0,714	-6,2	1,772
2008	227,2	309,2	0,735	-11,4	1,839
2009	208,1	307,4	0,677	-34,4	3,018
2010	234,4	377,8	0,621	-63,3	1,841

*Складено авторами за даними [1].

Як свідчить дослідження кореляційних зв'язків між коефіцієнтами фінансової достатності податних доходів та бюджетного дефіциту Зведеного бюджету України, існує досить тісний зв'язок (рис. 1).

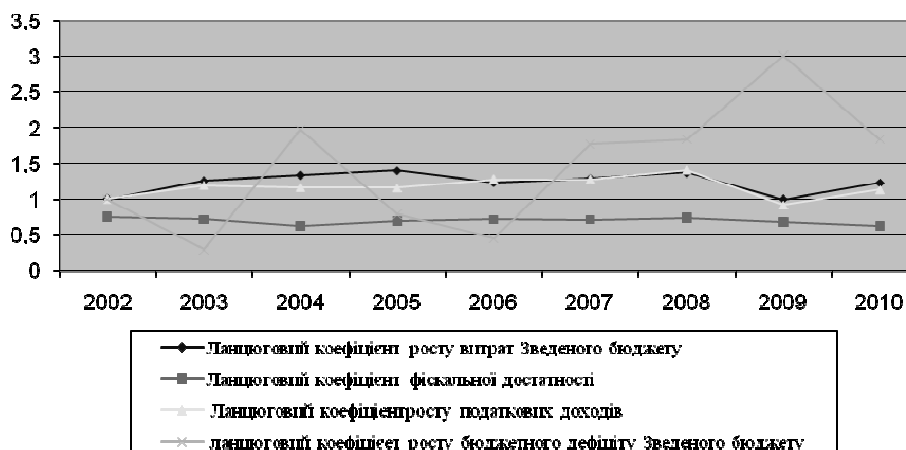


Рис. 1. Динаміка коефіцієнтів фінансової достатності податкових доходів, бюджетного дефіциту та податкових доходів і витрат Зведеного бюджету України в період з 2002 р. до 2010 р.*

*Складено авторами за даними [1].

Цей зв'язок обумовлений насамперед високою питомою вагою податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету України, яка становила в середньому 73,7% у період з 2002 р. до 2010 р. (рис. 2).



Рис. 2. Питома вага податкових надходжень у доходах Зведеного бюджету у 2004–2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2].

Слід зазначити, що структура податкових доходів зазнала певних змін.

Структуру й динаміку рівня податкових надходжень за основними податками за період 2004–2010 рр. наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Виконання планових надходжень за основними податками Зведеного бюджету України в 2004–2010 рр., млрд. грн.*

Показник	Податок на додану вартість			Податок на прибуток підприємств			Податок з доходів фізичних осіб			Надходження Зведеного бюджету України		
	План	Факт	Виконання, %	План	Факт	Виконання, %	План	Факт	Виконання, %	План	Факт	Виконання, %
Рік												
2004	19,8	16,7	84,33	12,7	16,2	126,84	13,1	13,2	100,94	91,4	91,5	100,17
2005	33,4	33,8	101,1	22,4	23,5	104,62	17,3	17,3	100,30	135,7	134,2	98,82
2006	44,9	50,4	112,0	26,3	26,2	99,41	22,4	22,8	101,75	169,0	171,8	101,68
2007	65,1	59,4	91,19	29,0	34,4	118,62	33,4	34,8	104,25	217,6	219,9	101,08
2008	99,3	92,1	92,74	42,7	47,9	112,03	47,7	45,9	96,17	306,3	297,9	97,26
2009	97,6	84,6	86,64	42,9	33,0	76,92	46,1	44,5	96,51	324,7	272,9	84,07
2010	88,3	75,8	85,83	40,5	37,4	92,39	52,3	45,3	86,72	319,6	281,9	88,24

*Розраховано авторами за даними [2].

Розглянемо виконання планових показників надходження ключових бюджетоутворюючих податків. Неважко помітити, що обсяги фактичних надходжень до Зведеного бюджету істотно відрізняються від планових, що особливо яскраво простежується в кризові роки. Так, згідно з табл. 2 у 2009 р. і 2010 р. податок на додану вар-

тість надходив лише відповідно на 86,64% і 85,83% від запланованих обсягів, а фактичне надходження податку на прибуток підприємств у 2009 р. становило 76,92% від запланованих сум.

Найбільш проблемним з точки зору ефективності є податок на додану вартість. Наразі він є головним джерелом податкових надходжень Зведеного бюджету України. Його питома вага в податкових надходженнях і в доходах Зведеного бюджету зберігається високою навіть в умовах фінансово-економічної кризи, що пояснюється меншою чутливістю бази оподаткування до коливань економічної кон'юнктури.

Значна частка ПДВ у структурі надходжень бюджету визначає його критично важливе значення в податковій системі України. Проте останнім часом посилюється комплекс суттєвих проблем, які негативно позначаються і на фіскальній ефективності ПДВ. Ці питання спонукають до більш детального вивчення тенденційних явищ у динаміці ПДВ у складі Зведеного бюджету України

З 2002 р. до 2008 р. в Україні спостерігалася тенденція до збільшення не лише загальних сум податкових надходжень податку на додану вартість, а й частки цього податку в структурі податкових надходжень (рис. 3).

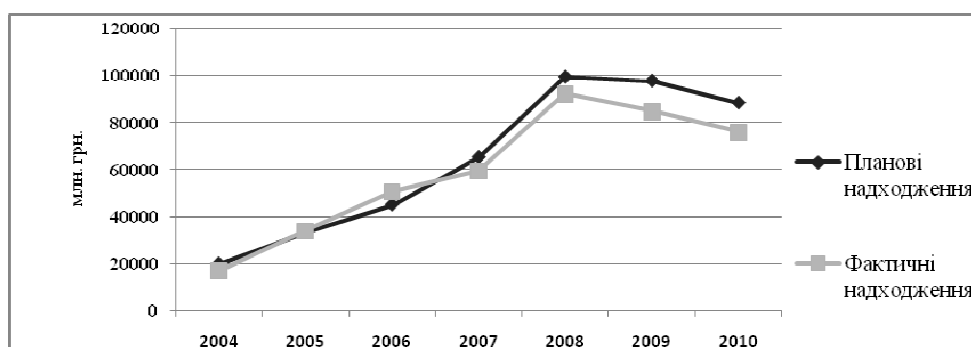


Рис. 3. Динаміка планових і фактичних обсягів надходжень податку на додану вартість за період 2004–2010 рр.

*Складено авторами за даними [2].

Так, у 2001 р. частка податку на додану вартість у структурі податкових надходжень до Зведеного бюджету України становила 18,4%. Найбільша сума надходжень податку на додану вартість спостерігалася у 2008 р. – 92082,6 млн. грн. У цьому ж році частка податку на додану вартість у загальній структурі основних податків зросла до 31%.

У 2009–2010 рр. спостерігався спад рівня податкових надходжень за цим податком, що певним чином пов'язано зі скороченням обсягів внутрішнього споживання товарів та послуг, і як наслідок – зменшенням сум податку на додану вартість, які надходять до Зведеного бюджету країни. Але тенденція зменшення сум податкових надходжень податку на додану вартість зумовлена не лише скороченням обсягів внутрішнього споживання товарів та послуг. Існує ще кілька причин цього явища:

- по-перше, соціально-економічна нестабільність, накопичення негативних явищ, пов'язаних із загостренням платіжної кризи, в тому числі зростанням заборгованості з податку на додану вартість, поширенням випадків ухилення від сплати податку;
- по-друге, неадекватність законодавства, яке регулює справляння податку на додану вартість, складнощі адміністрування податку.

Фіскальний потенціал відносно високої номінальної ставки ПДВ в Україні не реалізований через неадекватно низьку реальну (імпліцитну) ставку цього податку. Рис. 4 ілюструє, що за рахунок скасування більшості податкових пільг у 2005–2006 рр. вдалося різко підвищити фіскальну ефективність ПДВ. Завдяки цьому реальна ставка ПДВ в Україні в 2008 р. зросла до 15,8%, що є значним показником навіть порівняно з розвиненими європейськими країнами. Але в 2009 р. у зв'язку з фінансовою кризою така ставка скоротилась до 10,9%.

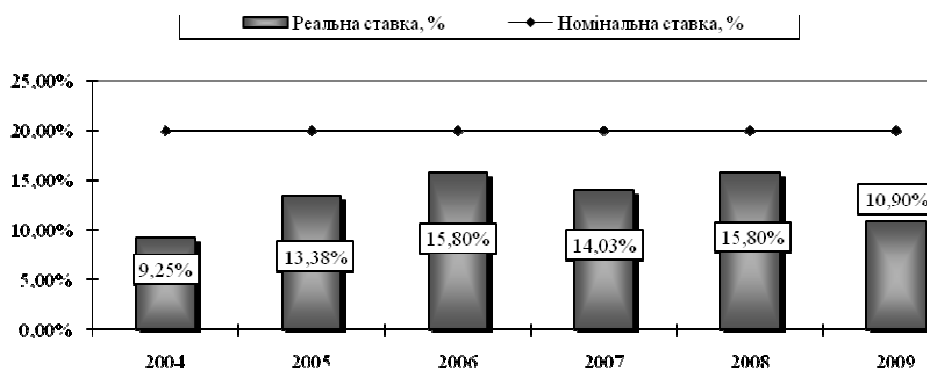


Рис. 4. Ефективна ставка ПДВ у 2004–2009 рр.*

*Складено авторами за даними [3].

Проте якщо врахувати обсяг невідшкодованого ПДВ, який штучно збільшив надходження даного податку понад обсяги, які бюджет мав отримати за такого стану економіки, реальна ставка в 2009 р. становила лише 8,6% (рис. 5). Хоча у 2004 р. реальна ставка ПДВ з урахуванням заборгованості відповідає офіційно розрахованому показнику через відсутність такої заборгованості [4, с. 76].

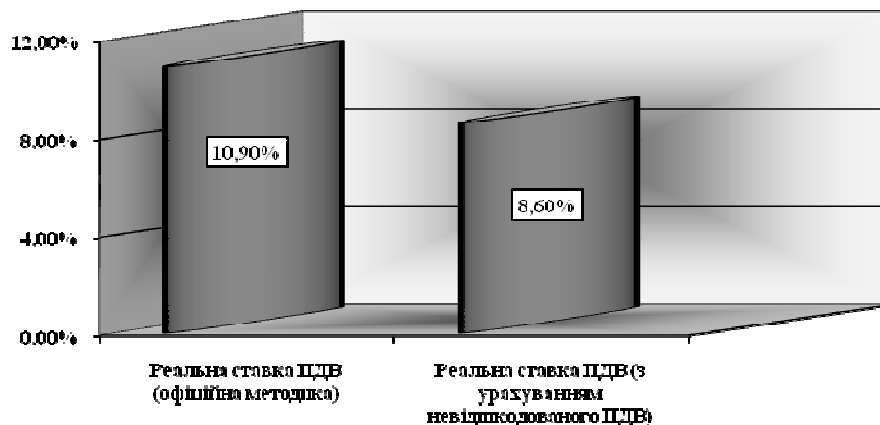


Рис. 5. Реальна ставка ПДВ у 2009 р.*

*Складено авторами за даними [1].

Таким чином, реальна фіскальна ефективність податку сьогодні не набагато вища, ніж у 2004 р. Це дає підстави зробити висновок про те, що додаткові надходження від скасування галузевих пільг з ПДВ, пільг у СЕЗ і ТПР, скасування ПДВ-векселів,

запровадження 20-відсоткової ставки на імпорт газу не привели до суттєвого підвищення фіскальної ефективності податку.

Значний обсяг втрат бюджетних надходжень від ПДВ обумовлений такими чинниками:

- мінімізація оподаткування ПДВ, обсяги якої набули критичних масштабів. Найпоширенішими способами мінімізації податкових зобов'язань з ПДВ є: штучне формування податкового кредиту за допомогою використання фіктивних банкрутів, фальшивих накладних діючих підприємств і накладних попередніх податкових періодів; здійснення віртуальних фінансово-господарських операцій; реалізація продукції через спрощену систему оподаткування; здійснення операцій фіктивного експорту. У минулому році, за даними Державної податкової адміністрації, було упереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму 7,4 млрд. грн. Очевидно, що в умовах наявності законодавчих прогалин та високого рівня корупції органи державної податкової служби попереджують лише частину подібних операцій;
- збереження широкого переліку пільг з ПДВ. Попри скасування більшості пільг з ПДВ в 2005 р. в рамках ТПР і СЕЗ і припинення дії пільг з ПДВ за галузевими програмами, обсяг наданих пільг (включаючи операції, звільнені від оподаткування та звільнені від сплати податку) все ще залишається значним. За оцінками КМУ, втрати бюджету минулого року від податкових пільг по ПДВ становили майже 18 млрд. грн. Попри те, що перелік найбільших пільг в Україні є економічно чи соціально обґрунтованим, постають питання щодо ефективності та раціональності використання вивільнених коштів за окремими статтями. Зокрема, сільськогосподарські підприємства отримують щороку 7–8 млрд. грн. на модернізацію технічної бази, проте рівень оснащення фермерів сучасною технікою далекий від задовільного.

Зниження ефективності ПДВ потребує додаткових витрат на контроль за достовірністю нарахування та сплати податку. У 2005–2010 рр. для удосконалення адміністрування ПДВ було ініційовано створення реєстру податкових накладних, запроваджено подання в електронному вигляді розшифровок податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ, посилено активність контролюючих органів тощо. Це все призводить не лише до запобігання мінімізації оподаткування, а й до посилення витрат на адміністрування податку як для органів податкової служби, так і для підприємств, які сумлінно сплачують податки.

Надзвичайно важливо на даному етапі ефективно використати переваги специфічного акцизу, адже з точки зору соціальної справедливості він має значні переваги перед універсальним акцизом. Специфічним акцизом, а він в Україні представлений акцизним збором (податком), обкладаються споживчі товари, що не є предметами першої необхідності та мають високий рівень рентабельності. Він дає змогу вирішити фінансові проблеми держави за рахунок заможних верств населення, що споживають ці товари та пом'якшити регресивність податків на споживання загалом.

Акцизний збір (податок) в Україні відіграє менш важливу роль, ніж ПДВ. У складі доходів Зведеного бюджету його частка за 2004–2010 рр. не перевищує 10% (табл. 3), причому частка акцизного збору (податку) у ВВП відрізняється повільним зростанням.

Незважаючи на значне збільшення надходжень від акцизного збору (податку) до бюджету за останніх 2 роки (рис. 6), резерви зростання доходів від податку значні.

Загрозливими є обсяги тінювого продажу алкогольних напоїв, існування значного обсягу контрабанди алкоголю із сусідніх країн, функціонування тінювих схем ухилення від акцизного оподаткування та нецільового використання етилового спирту,

існування пільг для автомобільної промисловості – ось лише деякі джерела, вміле використання яких дасть змогу залучити значні обсяги додаткових надходжень до державної скарбниці.

Таблиця 3

Динаміка надходжень акцизного збору (податку)
до Зведеного бюджету України у 2004–2010 рр.

Показник Рік	Акцизний збір (податок) із вироблених в Україні товарів		Акцизний збір (податок) із увезених на територію України товарів	
	млн. грн.	Питома вага у доходах Зведеного бюджету, %	млн. грн.	Питома вага у доходах Зведеного бюджету, %
2004	6091,6	6,7	612,8	0,7
2005	7346,5	5,5	598,9	0,4
2006	7557,3	4,4	1959,8	0,6
2007	9072,2	4,1	1495,5	0,7
2008	10230,1	3,4	2553,0	0,9
2009	17934,5	6,6	3690,0	1,4
2010	23715,3	8,4	4600,8	1,6

*Складено авторами за даними [2].

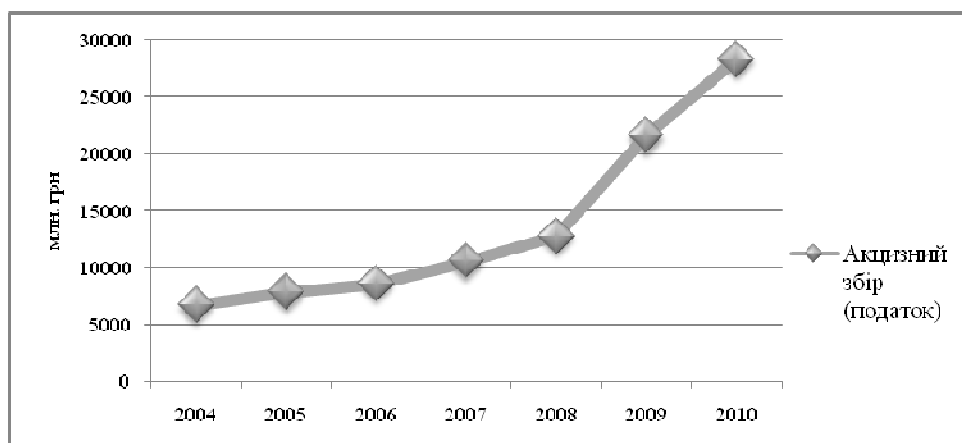


Рис. 6. Динаміка надходжень акцизного збору (податку) в 2004–2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2].

Характеризуючи фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств за період 2004–2010 рр. в Україні, слід зазначити, що в динаміці цього податку також можна виділити дві тенденції – тенденцію зростання сум надходжень цього податку в 2004–2008 рр., тенденцію падіння після 2008 р., коли спостерігалася найбільша сума надходжень податку на прибуток підприємств – 47856,8 млн. грн. (рис. 7). Позитивну динаміку надходжень податку на прибуток підприємств протягом періоду до 2008 р. включно можна пояснити загальним підвищенням рівня ділової активності в країні.

В 2009–2010 рр. спостерігався спад рівня податкових надходжень за цим податком, що викликано загостренням соціально-економічної нестабільності в країні, погіршенням стану багатьох підприємств, і як наслідок – значними масштабами ухилень від сплати податкових зобов'язань. Податок на прибуток підприємств у 2009 та 2010 рр. надходив відповідно на 76,92% і 92,39% від запланованих обсягів.

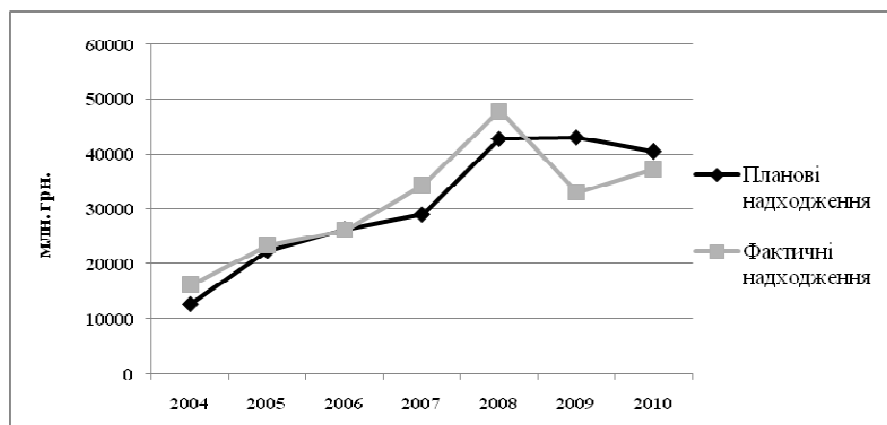


Рис. 7. Динаміка планових і фактичних обсягів надходжень податку на прибуток підприємств за період 2004–2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2].

Отже, до основних факторів, що впливають на динаміку надходжень податку на прибуток, потрібно віднести динаміку валового прибутку в економіці. При оподаткуванні доходів підприємств існує пряма залежність розміру податків від розміру отриманих прибутків (доходів). Жодні інші податки, в тому числі прями, не мають такої залежності від кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання, як податок на прибуток. Також слід зазначити, що на загальні надходження податку на прибуток підприємств значний вплив мають такі фактори, як обсяг наданих податкових пільг та безпосередньо дії фіскальних органів (щодо виявлення штучно завищених збитків).

У сфері оподаткування доходів громадян визначальним обов'язковим платежем є податок з доходів фізичних осіб. Що стосується бюджетоутворюючого значення, можна помітити, що даний податок також характеризується позитивною динамікою в період з 2004 р. до 2008 р. включно, але найбільша сума надходжень за цим податком спостерігалася в 2008 р. – 45895,8 млн. грн. (рис. 8). Тенденція зростання загальних сум надходжень податку з доходів фізичних осіб пояснюється передусім зростанням номінальних доходів фізичних осіб.

Податок з доходів фізичних осіб у 2009 р. і 2010 р. надходив відповідно на 96,51% і 86,72% від запланованих обсягів.

На недовиконання запланованих обсягів податку з доходів фізичних осіб можуть впливати одразу кілька факторів:

- по-перше, це бюджетно-податкова політика, яку проводить уряд, та пріоритетні напрямки розвитку бюджетно-податкових відносин у країні;
- по-друге, скорочення фіскального рівня надходжень податку з доходів фізичних осіб може бути пов'язаним зі збільшенням рівня безробітного населення.

Найбільший вплив на динаміку надходжень податку з доходів фізичних осіб в досліджуваному періоді мала динаміка середньомісячної номінальної заробітної плати, оскільки базою для розрахунку податку в переважній більшості виступали не доходи взагалі, а саме заробітна плата.

Як видно з рис. 9, динаміка темпів зростання податку з доходів фізичних осіб та номінальної заробітної плати практично ідентичні. Винятком стало порівняння показників у 2009 р., коли відносні темпи поступлень знизились на 3,07 відсоткових пункти, водночас темпи зростання середньомісячної номінальної заробітної плати поліпшились на 5,54%.

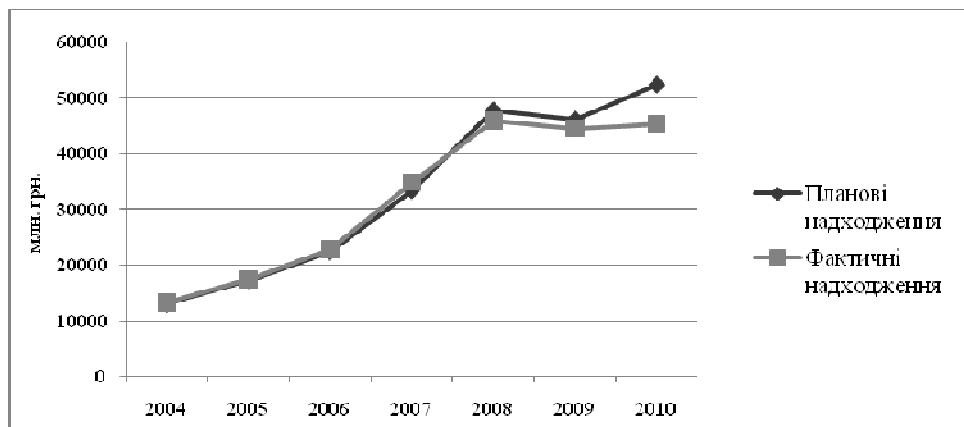


Рис. 8. Динаміка планових і фактичних обсягів надходжень податку з доходів фізичних осіб за період 2004–2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2].

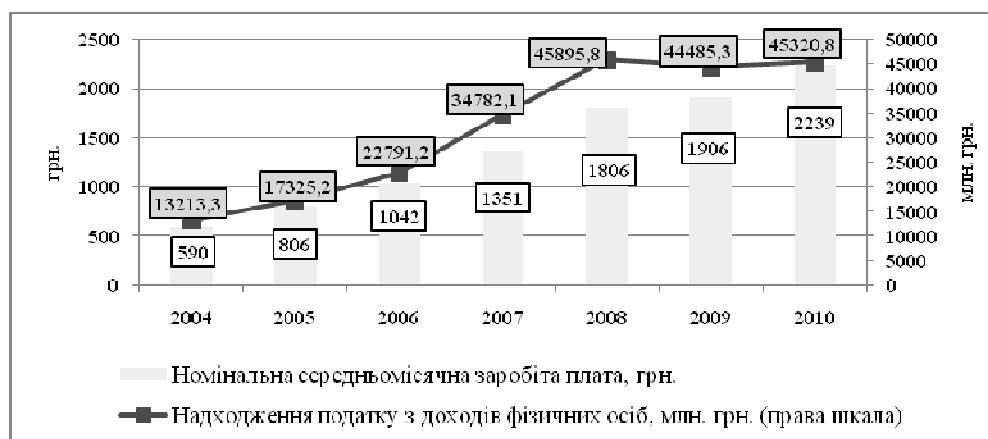


Рис. 9. Динаміка податку з доходів фізичних осіб та номінальної заробітної плати у 2004-2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2, 5].

Проведемо аналіз динаміки номінального та реального рівня податкових надходжень у 2004–2010 рр., використовуючи дані Держкомстату України за показником індексу споживчих цін (табл. 4).

Неважко помітити, що існує певний розрив між реальними і номінальними податковими надходженнями, який особливо збільшився під час економічної кризи і сягнув у 2010 р. більше 18 мільярдів. Дане твердження наочно ілюструє графік, відображений на рис. 10.

Висновки та перспективи подальших наукових розробок. Проведений моніторинг податкових надходжень до Зведеного бюджету в розрізі ключових податків дає змогу зробити такі висновки:

- для української бюджетно-податкової системи характерною є переважання податкових надходжень в дохідній частині Зведеного бюджету країни;

Таблиця 4

Номінальні та реальні податкові надходження, приведені до рівня цін попереднього року в 2004–2010 рр.*

Рік	Податкові надходження, млн. грн.		
	Номінальні	Індекс цін	Реальні
2004	63161,7	1,09	57946,5
2005	98065,2	1,14	86401,0
2006	125743,1	1,09	115254,9
2007	161264,2	1,13	142964,6
2008	227164,8	1,25	181441,5
2009	208073,2	1,16	179528,2
2010	209940,9	1,09	191902,1

*Складено авторами за даними [2, 5].

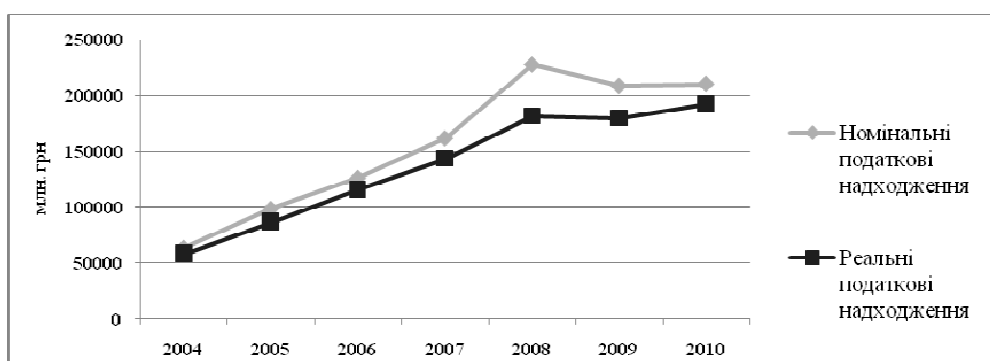


Рис. 10. Динаміка обсягів номінальних та реальних податкових надходжень за період 2004–2010 рр.*

*Складено авторами за даними [2].

- на динаміку загальних обсягів податкових надходжень впливає низка факторів економічного, соціального, нормативно-правового та політичного характеру;
- якісна структура податкових надходжень доходів Зведеного бюджету знову і знову підтверджує факти падіння реальних доходів підприємств, зростання кількості збиткових підприємств, недосконалості податкового законодавства, низького рівня доходів громадян;
- аналітичний огляд стану головних дохідних статей Зведеного бюджету України дає змогу стверджувати, що недовиконання планових обсягів податкових надходжень викликано не лише загальною тенденцією спаду в економіці, а й внутрішніми проблемами бюджетно-податкової системи країни.

податкові реформи, які було розпочато у 2010 р., потрібно вдосконалювати й розвивати в майбутньому, щоб не лише зберегти рівень фіскалізації податків, а й побудувати більш ефективну модель справляння податків та їхнього розподілу між різними рівнями бюджетно-податкової системи України.

Література

1. Звіти Державного Казначейства України про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146478>

2. *Звіти про виконання Державного бюджету України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.*
3. *Напрями та механізми підвищення фіскальної та регулятивної ефективності ПДВ. Аналітична записка [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.niss.gov.ua/articles/247>*
4. *Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? – К. : НІСД , 2010. – 80 с.*
5. *Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ukrstat.gov.ua>.*