

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансів ім. С. І. Юрія

ЛУЦІВ Ольга Іванівна

**Організація виконання дохідної частини державного
бюджету/Organization of execution of the revenue part
of the state budget.**

спеціальність 072 «фінанси, банківська справа та страхування»
освітньо-професійна програма – «фінанси»

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка
групи ФФМ-21
Луців О.І.

підпис

Науковий керівник:
д.е.н., професор
Дем'янишин В.Г.

підпис

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«__» _____ 2020 р.
Завідувач кафедри

_____ О.П.Кириленко

Тернопіль – 2020

ЗМІСТ

ВСТУП.....	2
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ	6
1.1. Теоретико-концептуальні засади формування доходів державного бюджету	6
1.2. Організаційно-правове забезпечення виконання дохідної частини державного бюджету.....	20
Висновки до розділу 1.....	28
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ	31
2.1. Практика обслуговування дохідної частини Державного бюджету України органами Державної казначейської служби України.	31
2.2. Аналіз виконання державного бюджету за доходами	36
2.3. Оцінка факторів впливу на доходи державного бюджету та проблеми виконання дохідної частини державного бюджету України	47
Висновки до розділу 2.....	54
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ	58
3.1. Оптимізація резервів збільшення доходів державного бюджету	58
3.2. Можливості використання зарубіжного досвіду формування дохідної частини державного бюджету в Україні	63
Висновки до розділу 3.....	72
ВИСНОВКИ	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	80

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток економіки України в умовах економічної нестабільності та загострення пандемії COVID-19 в нашій державі вимагає пошуку нових шляхів для оптимізації бюджетної політики в частині розкриття резервів наповнення державного бюджету. Адже впровадження локдаунів, падіння платоспроможного попиту населення на товари і послуги, зменшення зовнішнього торговельного обороту призводить до зниження темпів приросту доходів Державного бюджету України та невиконання його планових надходжень. Зменшення обсягів доходів Державного бюджету України в світлі погіршення макроекономічної ситуації може бути однією із причин внутрішнього і зовнішнього дефолту держави, що підвищує ризики макроекономічної стабільності та добробуту населення.

Більше того, посилення внутрішньополітичних дисбалансів, загострення проблем фінансування обслуговування зовнішніх запозичень актуалізує питання невідкладних змін у сфері адміністрування податків, податкових пільг, відшкодування податку на додану вартість, боротьби з тіньовою економікою та тенденціями виведення капіталу задля забезпечення позитивної динаміки зростання доходів Державного бюджету України як базової основи посткризового відновлення економіки.

Огляд літератури з теми дослідження. Питання формування та оптимізації дохідної частини Державного бюджету України досліджували такі вітчизняні вчені як Базилевич В.Д. [6], Баластрик Л.О. [6], Дем'янишин В.Г. [19, 20], Кириленко О.П. [12], Огонь Ц.Г. [48], Озеров І.Х. [49], Опарін В.М. [50], Пасічник Ю.В. [60], Сибірянська Ю.В. [70], Тимченко О.М. [81], Федосов В.М. [13], Шаманська О.С. [92] та ін. Хоча тему дохідної бази державного бюджету України широко аналізують науковці, проте кожне нове дослідження дає можливість провести додаткове оцінювання надходжень та визначити можливі напрями реформування дохідної бази держбюджету.

З огляду на це, **метою** магістерської роботи є удосконалення теоретичних та практичних підходів до формування дохідної частини Державного бюджету України.

Для досягнення поставленої мети потрібно розв'язати такі основні **завдання**:

- дослідити Теоретико-концептуальні засади формування доходів державного бюджету;
- розглянути особливості організаційно-правового забезпечення виконання дохідної частини державного бюджету;
- вивчити практику обслуговування дохідної частини Державного бюджету України органами Державної казначейської служби України;
- проаналізувати поточні тенденції та проблемні аспекти виконання державного бюджету за доходами;
- дати оцінку факторів впливу на доходи державного бюджету та проблеми виконання дохідної частини Державного бюджету України;
- окреслити шляхи оптимізації резервів збільшення доходів Державного бюджету
- розглянути можливості використання зарубіжного досвіду формування дохідної частини Державного бюджету в Україні.

Об'єктом дослідження є економічні відносини, пов'язані з формуванням основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Предметом дослідження є структура доходів Державного бюджету України.

Методи дослідження. Методологічною основою для написання дипломної роботи стали такі загальнонаукові методи: метод термінологічного аналізу (під час визначення поняття бюджету як економічної категорії); методи порівняльного аналізу та синтезу (при визначенні соціально-економічної сутності, призначення та ролі доходів державного бюджету); статистичний метод, графічний метод (під час дослідження тенденцій формування доходів Державного бюджету України); метод наукової абстракції (під час

обґрунтування шляхів оптимізації структури доходної частини Державного бюджету України).

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі та нормативно-правові акти з питань державного бюджету, статистичні та аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, Міністерства економічного розвитку і торгівлі України, Державної служби статистики України, Державної казначейської служби України, Державної аудиторської служби України, Рахункової палати України, матеріали періодичних та монографічних видань.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у дослідженні процесу формування і виконання Державного бюджету України та обґрунтуванні можливих шляхів його удосконалення з урахуванням сучасних потреб України, що дало можливість одержати теоретичні і практичні результати, які характеризують новизну дослідження, зокрема:

- розкрито економічну сутність доходів державного бюджету, згруповано та проаналізовано методи їх формування та підходи до класифікації;
- розкрито основні тенденції виконання Державного бюджету України за доходами і, за допомогою економіко-математичних методів, визначено і обґрунтовано фактори впливу на динаміку доходів Державного бюджету
- запропоновано шляхи розкриття резервів збільшення доходів Державного бюджету України через зміни в оподаткуванні доходів фізичних осіб, прибутку підприємств, відшкодування ПДВ, боротьби з тіньовою економікою та адаптацію кращих практик бюджетної політики розвинутих країн світу до вітчизняних реалій.

Практичне значення отриманих результатів полягає у тому, що вони можуть бути використані в процесі вдосконалення бюджетної системи України, реформування системи оподаткування, удосконалення бюджетного контролю відповідно до сучасних умов розвитку України.

Апробація результатів дослідження. Основні результати та висновки, отримані в ході проведеного дослідження були апробовані на науково-практичних конференціях, наукових семінарах та круглих столах, за темою

магістерської роботи опубліковані праці у збірниках тез доповідей наукових конференцій, а саме: Четвертої Всеукраїнській студентської Інтернет-конференції «Управління фінансами держави, регіону, підприємства та домогосподарства : погляди студентської молоді» (м. Тернопіль, 15-25 листопада 2017 р.); П'ятої заочно-дистанційної наукової конференції студентів і молодих вчених «Актуальні питання фінансової теорії та практики» (м. Тернопіль, 5-6 листопада 2018 р.).

Обсяг та структура роботи. Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи складає 86 сторінки друкованого тексту, включаючи 12 таблиць, 29 рисунків, список використаних джерел із 96 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ

1.1. Теоретико-концептуальні засади формування доходів державного бюджету

Теоретико-концептуальні засади формування доходів державного бюджету формувалися на основі розвитку світової та вітчизняної економічної думки, а основні наукові положення були сформульовані різними економічними школами та дослідниками, які дотримувалися власної мети та завдань. Відповідно у сучасній фаховій економічній літературі з питань бюджетування та бюджетної політики немає єдиного підходу до розуміння сутності поняття «доходи державного бюджету», що вимагає розгляду декількох підходів в комплексі (табл. 1.1.).

Проводячи узагальнення трактувань економічної категорії «доходи державного бюджету» вченими-економістами, можемо виділити декілька ознак характерних для даної дефініції. Насамперед, категорії «доходи державного бюджету» притаманна наявність економічних відносини між державою та іншими суб'єктами. Зокрема, на цьому наголошують Базилевич В.Д., Баластрик Л.О., Пасічник Ю.В. та інші.

Також при визначенні суті даного поняття деякі науковці (Базилевич В.Д., Баластрик Л.О.[6], Бабич В.П., Сало І.В.[5]) наголошують на тому, що ці фінансово-економічні відносини з приводу формування основного централізованого фонду грошових коштів країни передбачають акумуляцію частини вартості ВВП, (Бабич В.П., Сало І.В. [5]) в процесі його розподілу та перерозподілу. При цьому, основною метою даного процесу, як зазначають вчені, є виконання державою своїх завдань та функцій. Окремі автори

(Панкевич А.В. та інші), також наголошують, що доходи державного бюджету – це кошти, які надходять до органів влади на безповоротній основі [58].

Таблиця 1.1

**Підходи вітчизняних економістів до визначення поняття
«доходи державного бюджету»**

Автор(и)	Визначення
Загорський В.С., Вовчак О.Д., Благуно І.Г., Чуй І.Р. [24]	Доходи державного бюджету – здійснювані на підставі правових норм обов’язкові і добровільні надходження до бюджету, що використовуються державою для виконання своїх функцій.
Карлін Л.І. [34]	Доходи державного бюджету – сукупність грошових надходжень до централізованого фонду фінансових ресурсів держави, що використовуються нею для виконання своїх основних завдань і функцій.
Пасічник Ю.В. [60]	Доходи державного бюджету – це частина централізованих фінансових ресурсів держави, які врегульовані відповідними нормативно-правовими актами і необхідні для виконання її функцій. Доходи бюджету виражають економічні відносини держави з підприємствами, установами, організаціями, фізичними особами, які виникають у процесі стягнення бюджетних платежів.
Бабич В.П., Сало І.В. [5]	Доходи державного бюджету – частина грошових відносин, що стосуються розподілу вартості валового внутрішнього продукту, що використовуються державою для виконання своїх функцій і утримання державного апарату.
Базилевич В.Д., Баластрик Л.О. [6]	Доходи централізованих фондів держави – це грошові відносини, які виникають між державою, юридичними і фізичними особами в процесі вилучення і акумуляції частини вартості ВВП в загальнодержавному фонді з метою їх подальшого використання, тобто для здійснення державою своїх функцій.
Панкевич А.В., Зварич М.А., Могиляк П.Я., Хомічак Б.І. [58]	Доходи державного бюджету – це фінансові ресурси держави, що використовуються для виконання функцій, закріплених законами за державою. Доходи державного бюджету утворюються за рахунок надходжень на безповоротній основі, справляння яких передбачене законодавством України.

Примітка. Розроблено автором.

Отже, кожне із наведених трактувань, беззаперечно, пояснює суть категорії «доходи бюджету». Проте, на нашу думку, найбільш влучним є визначення даної дефініції Базилевичем В.Д. та Баластриком Л.О.[6], яке дає найповніше уявлення про сутність даного поняття.

Роль доходів державного бюджету можна оцінити лише дослідивши процес їх формування, розподілу та відтворення з метою забезпечення

фінансування програм, заходів, потреб соціально-економічного розвитку суспільства. Відобразити фінансову діяльність держави можна за допомогою досить простої, на перший погляд, схеми (рис. 1.1):



Рис. 1.1. Фінансова діяльність держави

Примітка. Розроблено автором за даними [38].

Мобілізація доходів та фінансування видатків є тісно пов'язаними між собою процесами. Тому вчені-економісти по-різному трактують роль державних доходів у забезпечення соціально-економічної стабільності в суспільстві. Так, окремі вчені розглядають доходи бюджету лише як інструмент у здійсненні видатків, тобто надають пріоритет видаткам бюджету. Такий підхід до пояснення ролі доходів бюджету бере свій початок ще з ідей А. Сміта, А. Вагнера, а серед їх сучасних послідовників варто назвати Буковецького А.І, Лебедєва В.А, Озерова І.Х., Опаріна В.М., Янжул І.І.[72, с. 122].

Професор Опарін В.М. вважає, що з позицій фінансової діяльності держави головним є здійснення видатків у контексті реалізації функцій держави, а податки – лише один із способів їх фінансування. Тобто податки є вторинними відносно видатків[50, с. 108].

Надання пріоритету доходам бюджету як фінансової основи здійснення видатків можна прослідкувати в працях Огня Ц.Г.[48], Вітте С.Ю. [16, 17]та ЛеруаБольє[73]. Зокрема, ЛеруаБольє писав так: «державна має потреби; для нас зараз справа іде не про те, щоб знати, які вони і якими б вони мали бути, а яким шляхом їх потрібно задовольнити з можливо більшою повнотою і з мінімальними жертвами і неприємностями для приватних осіб» [73, с. 108].

На нашу думку, доходи державного бюджету відіграють ключову роль в процесі здійснення фінансової діяльності держави. І це виражається в завданнях і

функціях, які вони виконують. Реалізація функцій та завдань доходів державного бюджету відбувається в ході виконання функцій державного бюджету загалом. Відповідно, як і бюджет, доходи державного бюджету виконують дві основні функції: розподільчу і контрольну (див. рис. 1.5.).



Рис. 1.2. Функції доходів державного бюджету

Примітка. Розроблено автором за даними [65].

Розподільча функція проявляється у розподілі та перерозподілі ВВП, який є основним джерелом формування державного бюджету. За своєю суттю вона є досить обширною, тому, на нашу думку, в її складі можна виокремити окремі підфункції.

Насамперед, це фінансова підфункція, яка є первинною і зміст якої полягає в наповненні державного бюджету шляхом вилучення коштів у фізичних та юридичних осіб шляхом використання податкових та неподаткових інструментів. Завдяки цьому також здійснюється формування фінансових

ресурсів, необхідних для обслуговуванням зовнішніх та внутрішніх боргових зобов'язань, що є складовою боргової підфункції.

Значна частина підфункцій доходів державного бюджету реалізуються в процесі їх використання. Так, в результаті запровадження додаткових зборів, держава має можливість створити необхідний фонд грошових ресурсів для утвердження національної безпеки та оборони – оборонна підфункція. Управлінська підфункція полягає в тому, що держава завдяки доходам бюджету має необхідні фінансові ресурси для утримання органів законодавчої, виконавчої та судової влади. Важливу роль має й екологічна підфункція. Так, шляхом встановлення диференційних ставок екологічного податку та впровадження санкційних стягнень контролюється стан навколишнього середовища.

Частка вартості ВВП, яка надходить в державну казну та, в подальшому, використовується для фінансування суспільних благ має сприяти суспільному відтворенню і бути стимулом економічного зростання в державі. Так, за умови проведення ефективної бюджетної політики доходи бюджету реалізують такі підфункції як стабілізаційна та стимулююча. Зміст першої полягає у створенні механізму реалізації податкової політики, який б сприяв стабільному розвитку економіки, а другої – в підтримці малого та середнього підприємництва й забезпечення стійких темпів економічного зростання в країні. Використовуючи податкові важелі і, таким чином, впливаючи на частку ВВП, яка перерозподіляється через бюджет, держава здатна забезпечити досягнення встановлених планових показників розвитку економіки, що є суттю економічної підфункції.

Розуміння сутності, змісту та механізму реалізації бюджетної політики є необхідною умовою для забезпечення ефективності виконання завдань, що постають перед державою, адже розвиток бюджетно-податкового регулювання в будь-якій країні супроводжується пошуком ефективних методів та інструментів наповнення дохідної частини бюджету.

Держава розробляє і використовує оптимальний механізм формування основного централізованого фонду грошових коштів держави враховуючи вплив екзогенних та ендегенних факторів (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Фактори впливу на дохідну частину державного бюджету

Примітка. Розроблено автором за даними [86].

В економічній науці виділяють такі методи формування бюджетних ресурсів держави:

- пряме вилучення доходів із державного сектора;
- отримання доходів від державних угідь та майна;
- перерозподіл доходів юридичних і фізичних осіб за допомогою податків (податковий метод);
- позичковий метод (рис. 1.4).

Так, держава може виступати суб'єктом підприємницької діяльності і отримувати за виконання певних завдань та функцій винагороду у вигляді прибутку. Зокрема, в Україні налічується 3369 державних підприємств. При цьому, в десятку найбільших входять НАК «Нафтогаз України», ДП «Енергоринок», ПАТ «Укргазвидобування», ПАТ «Укрзалізниця», ПАТ

«Укртрансгаз», ДП НАЕК «Енергоатом», ПАТ «Центренерго», ПАТ «Державна продовольчо-зернова корпорація», ДП НЕК «Укренерго», ДП «Адміністрація морських портів України» [57].

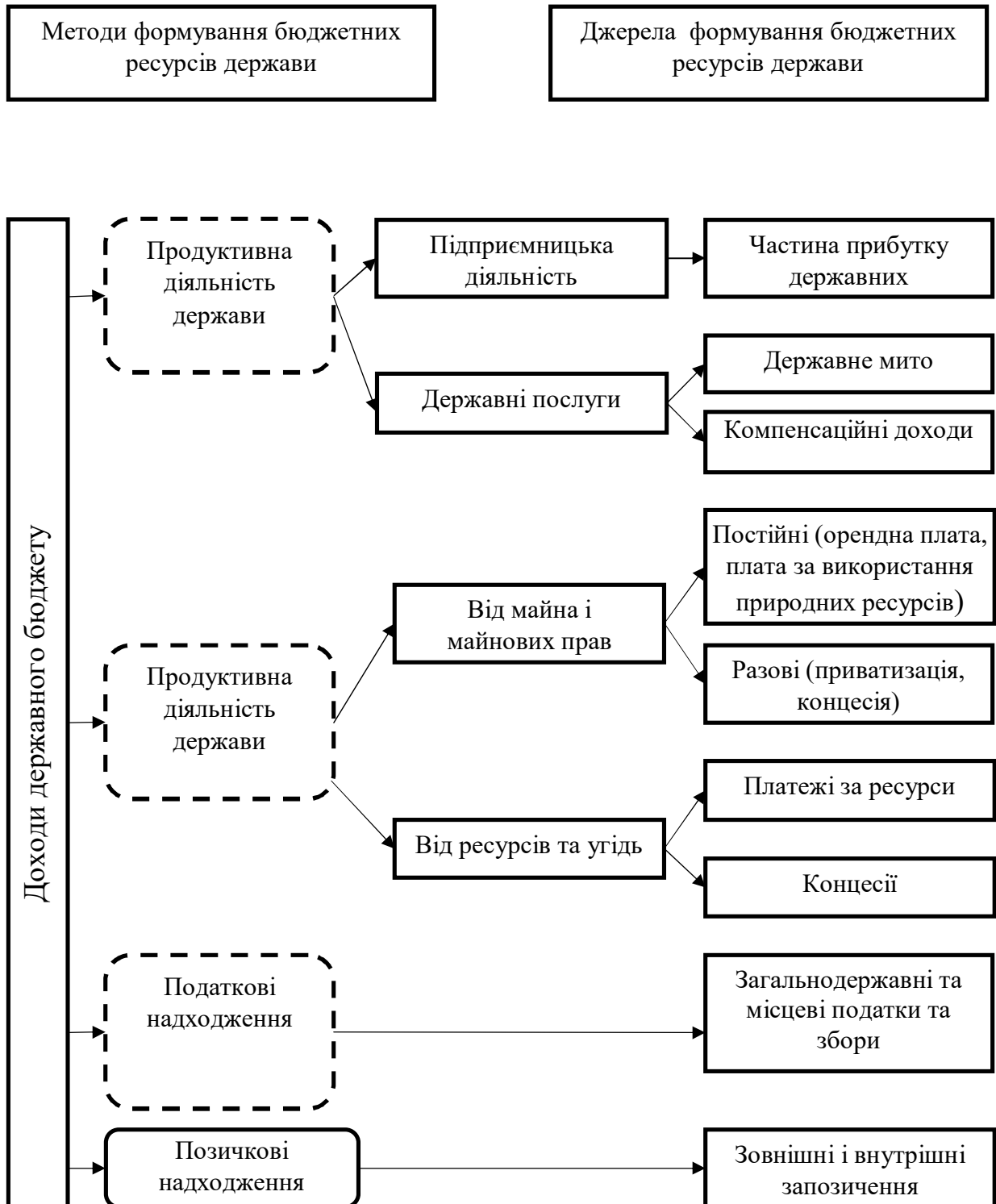


Рис. 1.4. Методи формування бюджетних ресурсів держави

Примітка. Розроблено автором за даними [13, с. 427].

У світовій практиці зустрічається два способи централізації прибутку державних підприємств у бюджеті. Перший спосіб – через оподаткування на загальних підставах, що є притаманним для країн ринкового типу господарювання. Зазначимо, що подібні платежі державних підприємств до бюджету є податками лише за формою, а не за змістом, оскільки, по суті, переходу вартості від одного власника до іншого не відбувається. Другий спосіб централізації прибутку підприємств – пряме вилучення доходів, що характерно для адміністративної економіки[24, с. 206]. При цьому, з державного сектора в бюджет вилучається не весь прибуток. Певна його частка залишається на потреби соціально-економічного розвитку підприємства.

Зазначимо, що наразі даний метод акумуляції коштів до державного бюджету в Україні не має значного фіскального ефекту, оскільки державні підприємства зазвичай функціонують у неприбуткових сферах, що пояснюється соціальним спрямуванням їхньої діяльності.

Також не мають відчутного фіскального значення доходи від державних угідь й майна, джерелом яких виступають платежі до бюджету за використання ресурсів, які перебувають у загальнодержавній власності. Їх характерною ознакою, на відміну від податків, є еквівалентність взаємовідносин платників із державою. Доходи від державного майна можуть носити як разовий характер – приватизація, так і постійний – орендна плата. Доходи від державних угідь можуть формуватися також у два способи: від передання відповідних угідь чи родовищ корисних копалин під концесію та у вигляді плати за використання природних ресурсів.

Податковий спосіб формування доходів державного бюджету передбачає перерозподіл доходів юридичних і фізичних осіб на користь держави, що регламентується податковим законодавством. Характерними рисами податкового методу виступають: безеквівалентність, примусовість, законодавчо регламентований порядок справляння податків, однаковий підхід до всіх платників[33, с. 462]. Досліджуючи реалії вітчизняної фіскальної політики, Луцик А.І. називає податки основним джерелом формування

бюджетних ресурсів та акцентує увагу на провідній ролі у забезпеченні виконання державної функції щодо регулювання економічних процесів[42].

Якщо для покриття фінансових потреб вищезазначених методів мобілізації доходів недостатньо – то джерелами формування бюджетних ресурсів також виступають державні зовнішні і внутрішні запозичення.

Проте, на думку багатьох вітчизняних економістів державні позики та емісійний дохід по своїй суті не виступають доходами державного бюджету. Так, Федосов В.М. [13], Опарін В.М. [50] зазначають, формування бюджету може здійснюватися на різних засадах, залежно від чого розрізняють доходи бюджету та джерела його фінансування. Причому під доходами бюджету вчені розуміють надходження на безповоротній основі, які забезпечують наповнення державної казни і фінансування державних видатків. Натомість джерелами фінансування бюджету, а точніше – бюджетного дефіциту, вважають кошти, які надходять лише у тимчасове використання на поворотній основі. До таких належать бюджетні запозичення та емісійний дохід, що, по суті, є фіктивним, оскільки не відображає ні зростання вартості створеного ВВП, ні реалізованого національного багатства.

Про це ж зазначає, розглядаючи джерела формування бюджетних ресурсів з позиції збалансованості бюджету Сибірянська Ю.В. [81]. Вона акцентує увагу на тому, і емісія грошей і бюджетні запозичення є нічим іншим як відстрочене фінансування за рахунок податкових надходжень, що негативно вплине як на ставлення платників до держави, так і на платоспроможність і рівень життя населення.

Зазначимо, що в економічній літературі відсутній єдиний підхід до класифікації доходів державного бюджету. При цьому, на наш погляд їх варто класифікувати за наступними ознаками (див. табл. 1.2.).

Зокрема, за бюджетною класифікацією, визначеною ст. 9 Бюджетного кодексу України, бюджетні доходи класифікуються за такими розділами:

- 1) податкові надходження;
- 2) неподаткові надходження;

- 3) доходи від операцій з капіталом;
4) трансферти[14].

Таблиця 1.2

Підходи до класифікації доходів державного бюджету

Критерії класифікації	Види доходів
Залежно від повноти зарахування доходів до бюджету	— закріплені; — регулюючі.
За частотою появи	— звичайні; — надзвичайні.
За методами залучення	— податки; — збори; — обов'язкові платежі; — інші надходження.
За способом зарахування	— загальний фонд; — спеціальний фонд.
За розділами відповідно до Бюджетного кодексу	— податкові надходження; — неподаткові надходження; — доходи від операцій з капіталом; — трансферти.
За джерелами формування	— від економічної та іншої діяльності; — від зовнішньоекономічної діяльності; — доходи, отримані від бюджетного вирівнювання.

Примітка. Розроблено автором за даними [11, с. 95].

Податкові надходження – це передбачені податковим законодавством України загальнодержавні та місцеві податки, збори й інші обов'язкові платежі. Сьогодні податкові надходження займають найбільшу частку у доходах Державного бюджету України, тому вважаємо за необхідне детальніше зупинитися на класифікації даного типу надходжень (див. рис. 1.9.).

Так, залежно від платника, податки поділяють на ті, які стягуються з юридичних осіб (податок на прибуток і т. ін.), фізичних осіб (податок на доходи) та змішані – податки, платниками яких можуть бути, як юридичні, і фізичні особи (податок з власників транспортних засобів, земельні податки і т. ін.). При цьому, змішані податки варто розділити на податки, що передбачають наявність певних матеріальних благ (транспортні засоби, земельні ділянки, нерухомість) та податки, що визначаються діяльністю платників (податок на додану вартість, акцизний збір).

Залежно від форми оподаткування слід виділити два типи податкових надходжень.

Перший тип – прямі податки, що сплачуються в процесі придбання та акумуляції матеріальних благ та залежать від розміру об'єкта обкладання. До таких належать – податок на прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, земельний податок, транспортний податок і т.д. Принцип прямого оподаткування більшістю вчених-економістів визнається найсправедливішим, адже він сприяє розподілу податкового тягаря таким чином, що найбільше надходжень державного бюджету забезпечують ті платники, які мають високі доходи. Водночас, прямі податки характеризуються складністю механізму оподаткування, що пов'язано з проблемами обліку об'єкта оподаткування та ухиленням від їх сплати.

Другий тип – непрямі податки, які встановлюються і сплачуються у вигляді надбавки до ціни реалізації товару споживачем. Наприклад, податок на додану вартість (ПДВ), акцизний збір, мито. Формально непрямі податки справляються по пропорційних ставках. Проте за своєю суттю вони є регресивними[11, с. 146]. Так, сплата непрямого податку здійснюється незалежно від отриманого доходу. Тому при купівлі товару на однакову суму, платник з вищим доходом сплачує меншу частку цих податків відносно доходу і, навпаки, чим нижчий дохід, тим більша частка цих податків. У зв'язку з цим непрямі податки вважаються соціально несправедливими.

Такої класифікації дотримується більшість вчених-економістів. Проте, Озеров І.Х. [49, с. 180] вважає поділ податків на прямі і непрямі умовним і пропонує наступну класифікацію: податки на споживання, податки на володіння, податки на обіг.

Таким чином, за економічним змістом податки можна поділити на три групи:

- 1) податки на доходи, що стягуються за встановленими ставками з доходів фізичних та юридичних осіб (податок на прибуток підприємств, прибутковий податок з громадян);

2) податки на споживання, платниками яких виступають покупці товарів та послуг (податок на додану вартість, акцизний збір, митні збори);

3) податки на рухоме та нерухоме майно, що перебуває у власності юридичних і фізичних осіб (транспортний податок, плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки)[67].

В залежності від періодичності стягнення податки можна поділити на разові та регулярні. Разові податкові платежі сплачуються один раз протягом певного часу (найчастіше – податкового періоду) при здійсненні певних дій. Наприклад, при здійсненні купівлі автомобіля сплачується податок з власників транспортних засобів. Даний різновид податків має переважно характер зборів. Систематичні (регулярні) податки стягуються періодично, через певні проміжки часу і протягом усього періоду володіння майном чи діяльності платника (щомісячно, поквартально). Наприклад, земельний податок, податок на прибуток підприємств (ППП) і т. д.

Згідно Бюджетного кодексу України одним із видів доходів Державного бюджету України є і неподаткові надходження, які одержує держава від власності, підприємницької діяльності, фінансових санкцій та інших доходів, що не відносяться до обов'язкових податків, зборів та платежів (рис. 1.5).

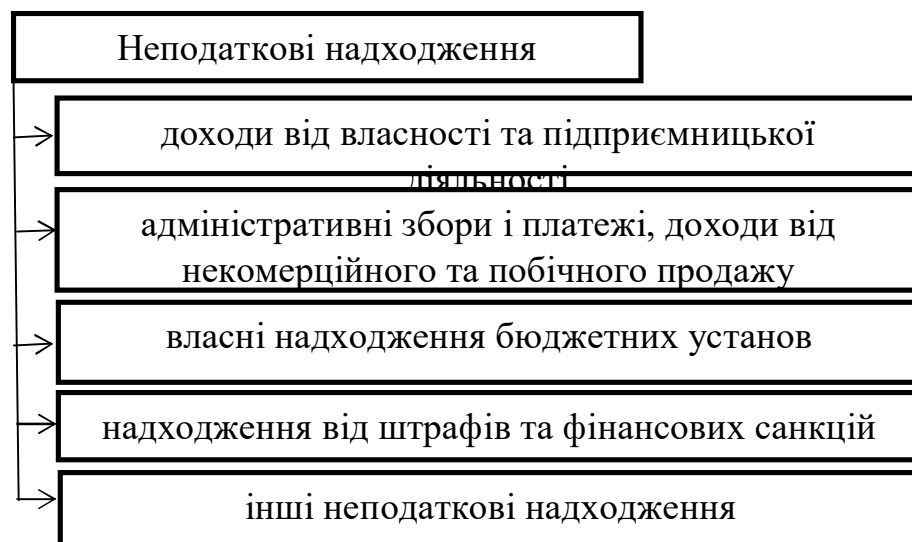


Рис. 1.5. Види неподаткових надходжень до державного бюджету

Примітка. Розроблено автором за даними [14].

Разом з тим, Шаманська О.С. виділяє такі характерні особливості неподаткових платежів, як цільове призначення та умовний характер, часткове зарахування до доходів тих державних органів, що проводять їх збирання[92, с.156]. Крім того, неподаткові надходження не залежать від доходу платника чи результату його господарської діяльності та при його стягненні можуть застосовуватися як примусові, так і добровільні методи, що не є характерним для податків.

Доходи від операцій з капіталом охоплюють реалізацію основного капіталу, державних запасів, землі та нематеріальних активів і включають: надходження від продажу основного капіталу; надходження від реалізації державних запасів товарів; надходження від продажу землі та нематеріальних активів; податки на фінансові операції та операції з капіталом.

До джерел формування бюджетних ресурсів належать і міжбюджетні трансферти – кошти, які безоплатно і безповоротно передаються з одного бюджету до іншого. Якщо, вести мову про надходження до Державного бюджету України, то варто відзначити реверсну дотацію – кошти, що передаються до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій.

Згідно статті 13 БКУ [14], бюджет може складатися із загального та спеціального фондів. Таким чином, за способом зарахування доходи державного бюджету можна класифікувати як ті, що надходять до спеціального або загального фонду. Зазначимо, що загальний фонд Державного бюджету України включає надходження які є джерелом фінансування реалізації загальних функцій держави. Водночас, спеціальний фонд включає надходження до бюджету на конкретну мету, у тому числі позабюджетні кошти бюджетних установ та організацій.

Окрім того, залежно від повноти зарахування доходів до бюджету виокремлюють закріплені та регулюючі доходи. Закріплені – згідно з чинним законодавством, зараховуються до державного бюджету в повному обсязі, а

регулюючі – розподіляються між бюджетами різних рівнів у певному відсотковому відношенні.

Поширеною є і класифікація бюджетних ресурсів за частотою появи. Так, за частотою появи доходи державного бюджету прийнято поділяти на звичайні, що регулярно надходять в державну казну та надзвичайні, поява яких зумовлена винятковими, але обґрунтованими обставинами.

За соціально-економічними ознаками доходи бюджетів поділяються на доходи: від господарської діяльності; від використання природних ресурсів; від зовнішньоекономічної діяльності; від банківської діяльності; від реалізації дорогоцінних металів з Державного фонду дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння; від приватизації; тощо.

Цікавим є також підхід Тимченко О.М.[81] до класифікації доходів бюджету залежно від складності управління ними та значення для бюджету. Згідно цього критерію Тимченко О.М. виділяє чотири групи доходів (табл.1.3.).

Таблиця 1.3

Класифікації доходів бюджету залежно від складності управління ними та значення для бюджету

<p>Група I (суттєве фіскальне значення та незначні витрати на адміністрування) ПДФО, плата за землю, ввізне мито, рентна плата, ПДВ із ввезених на територію України товарів, частина прибутку державних підприємств, що надходить до бюджету</p>	<p>Група II (суттєве фіскальне значення та значні витрати на адміністрування) ППП, ПДВ із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), АЗ із вироблених в Україні товарів, доходи від операцій з капіталом</p>
<p>Група III (несуттєве фіскальне значення та простота адміністрування) неподаткові платежі, або податки, які внаслідок недосконалості механізму управління ними тимчасово не мають достатнього фіскального значення</p>	<p>Група IV (несуттєве фіскальне значення та складність адміністрування)</p>

Примітка. Розроблено автором за даними [81].

Автор наведеної класифікації зазначає, що такий розподіл доходів бюджету не є постійним, під впливом певних чинників окремі доходи можуть переміщуватись із однієї групи в іншу. На думку Тимченко О.М. основу

державного бюджету повинні становити доходи з першої групи. Значно більше уваги та контролю потрібно приділяти доходам з другої групи, оскільки за умов раціонального управління вони можуть забезпечити значні бюджетні надходження. Доходи з третьої групи необхідно реформувати для покращення їх фіскального ефекту, а ті, що потрапили до четвертої групи, доцільно вилучити із складу доходів бюджету[81, с.26].

Таким чином в економічній літературі можна зустріти класифікацію доходів бюджету за цілим рядом ознак. Як слушно вважає професор Огонь Ц.Г. [48, с. 260], можна дискутувати стосовно доцільності виділення тієї чи іншої ознаки, але кожна з них певною мірою характеризує доходи бюджету як окрему складову специфічних фінансових відносин, що дозволяє більш повноцінно зрозуміти їх системний зміст та призначення на кожному етапі суспільного розвитку.

1.2. Організаційно-правове забезпечення виконання дохідної частини державного бюджету

Процес планування та виконання Державного бюджету України є особливою формою бюджетних правовідносин, що носить організаційно-управлінський характер. Характеризуючи ці бюджетно-процесуальні правовідносини Пауль О.Г. виокремлює такі їх ознаки:

- 1) виникають на основі правових норм;
- 2) є вольовими відносинами;
- 3) носять представницько-зобов'язувальний характер;
- 4) завжди є конкретними;
- 5) охороняються примусовою силою держави[13, с. 450].

Для забезпечення додержання бюджетної дисципліни кожна стадія бюджетного процесу (рис. 1.6) регламентується нормами бюджетного права. Правовідносини планування та виконання бюджету охоплює три перших стадії

бюджетного процесу. З практичної сторони ці етапи можна охарактеризувати як здійснення бюджетного вибору та практичної його реалізації.

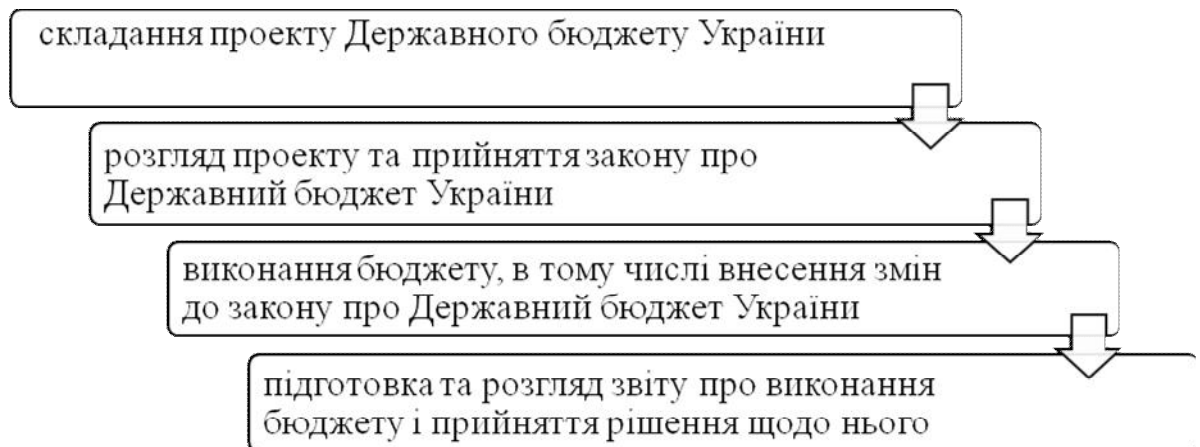


Рис. 1.6. Стадії бюджетного процесу, згідно Бюджетного кодексу України

Примітка. Розроблено автором за даними [14].

Регулювання процесу складання, розгляду, затвердження бюджетів, їх виконання відбувається завдяки затвердженим законодавством бюджетно-правовим нормам, які класифікуються за певними критеріями.

Зокрема, за часом дії вони поділяються на постійно діючі, тобто які не обмежені у часі і мають визначальний характер у функціонуванні бюджетної системи (Конституція України, Бюджетний кодекс України і ін.) та періодичні, що діють протягом бюджетного періоду (Закон України «Про Державний бюджет України»)[6, с.218].

За змістом бюджетно-правові норми можуть бути матеріальними та процесуальними. Зокрема, матеріальні бюджетно-правові норми визначають структуру бюджетної системи, джерела доходів і видатків, бюджетні повноваження суб'єктів бюджетних правовідносин тощо. Процесуальні бюджетно-правові норми регулюють бюджетний процес на кожній з його стадій – складання, розгляд та затвердження, виконання бюджету, а також складання, розгляд та затвердження звіту про його виконання.

Перелік законодавчих та нормативно-правових актів, що забезпечують реалізацію концепції формування доходів Державного бюджету України,

регламентовано Ст. 4 «Склад бюджетного законодавства» Бюджетного кодексу України» (рис. 1.7).

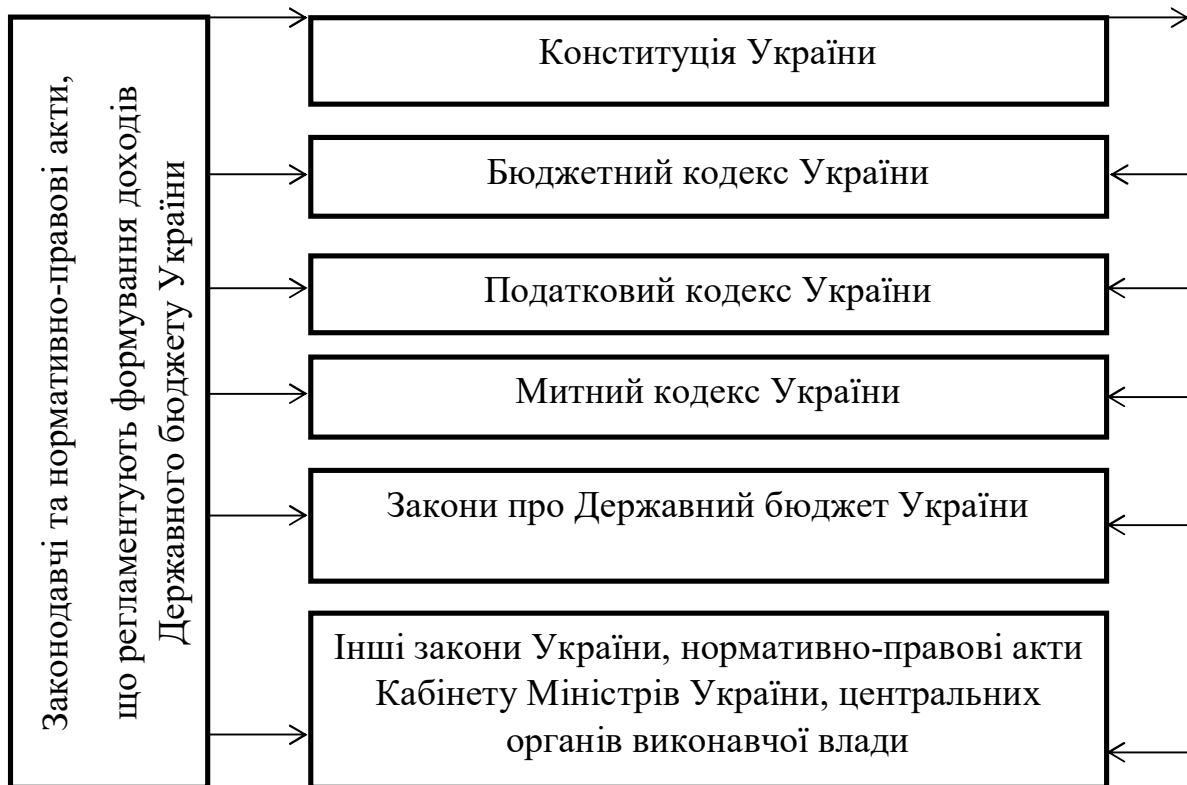


Рис. 1.7. Законодавчі та нормативно-правові акти, що регламентують формування доходів Державного бюджету України

Примітка. Розроблено автором за даними [14].

Правовим підґрунтям функціонування української бюджетної системи виступає Конституція України. Зокрема, підходи до реалізації бюджетної політики, засади організації бюджетного процесу, побудови бюджетного механізму та характеристики його основних елементів і важелів, імператив формування бюджетних ресурсів держави регламентують ст. 74, 85, 92, 95 Конституції України. Так, у ст. 95 Конституції України зазначено, що бюджетна система України будується на засадах справедливого й неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами. У статті 74 Конституції України прописується, що референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії. Тобто, незважаючи на те, що народ є єдиним джерелом влади, він не може вирішувати всі питання, оскільки бюджетний процес є досить складним явищем і потребує детального вивчення на кожній його стадії. Це пов'язано з

тим, що розробка та прийняття Державного бюджету України є важливим завданням, що передбачає врахування інтересів всіх секторів національної економіки, їх фінансове забезпечення та захист держави від зовнішніх та внутрішніх загроз.

Питання, пов'язані з механізмом прийняття бюджетного законодавства і повноваженнями як представницьких, так виконавчих органів влади в сфері бюджетних правовідносин регулюються ст. 96, 97, 98, 106, 116 Конституції України.

На базі Конституції розробляються інші закони, що свідчить про визначальну роль Основного закону в системі вітчизняного бюджетного законодавства. Окрім, вагому роль у мобілізації бюджетних ресурсів відіграють Бюджетний, Податковий та Митний кодекси України, закон про Державний бюджет України інші законодавчі і нормативні акти, що регламентують процес виконання державного бюджету.

Наприклад, в ст. 7 Бюджетного кодексу України задекларовані принципи, на яких ґрунтується побудова бюджетної системи України. До них належать такі принципи: єдності, збалансованості, самостійності, повноти, обґрунтованості, ефективності та результативності, субсидіарності, цільового використання бюджетних коштів, справедливості та неупередженості та прозорості.

Зазначимо, що бюджетна прозорість є головною умовою становлення демократичних засад соціально-економічного розвитку держави. У зв'язку з цим, важливим кроком щодо оптимізації українського законодавства стало прийняття Закону України № 183-VIII від 11.02.2015 «Про відкритість використання публічних коштів», в якому визначаються умови і порядок забезпечення доступу до інформації про використання публічних коштів розпорядниками та одержувачами коштів державного бюджету, суб'єктами господарювання державної власності. Крім того, відповідно до Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», розроблено інтегровану інформаційно-

аналітичну систему «Прозорий бюджет», з метою забезпечення прозорості використання публічних коштів та оприлюднення інформації для суспільства.

Зміст статей БКУ вказує на особливості бюджетних правовідносин і види бюджетної діяльності, визначаючи основні правові засади функціонування бюджетної системи України (глава 2 БКУ), основи бюджетного процесу та міжбюджетних відносин (гл. 4 розділу 1 БКУ; розділи 2-4 БКУ), особливості контролю та відповідальності за порушення бюджетного законодавства (розділ 5 БКУ), правові засади утворення та погашення боргу. Отже, детальне опрацювання нормативно-правових актів і, зокрема статей БКУ дає можливість зробити висновок про конкретні правові вимоги чинного законодавства до бюджетної діяльності та практичну реалізаційну спрямованість і правову регулятивність бюджетних відносин.

Так, виконання Державного бюджету України за доходами регулюється ст. 45 Бюджетного кодексу України. Відповідно до вказаної статті виконання бюджету забезпечує ряд органів виконавчої влади (табл. 1.4.).

Так, Міністерство фінансів України забезпечує формування державної бюджетної політики, здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету.

Система виконання державного бюджету за доходами ґрунтується на комплексі касових операцій, що провадяться органами Державної казначейської служби України. Зокрема, казначейство здійснює ведення бухгалтерського обліку усіх надходжень до державного бюджету та повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до нього, за поданням органів, що контролюють справляння надходжень бюджету. Участь органів Держказначейства у цьому процесі зорієнтована на те, щоб максимально вірно визначити обсяг ресурсної бази державного бюджету як у цілому, так і за окремими видами доходів в адміністративно-територіальному розрізі. Наявність на централізованому рівні інформації про обсяг ресурсної бази державного бюджету, рух бюджетних коштів та деталізація їх обліку надає урядові великі можливості для маневрування ресурсами та оперативного контролю за ними.

Державна фіскальна служба забезпечує своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків і зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів. Податки і збори (обов'язкові платежі) та інші доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок і не можуть акумулюватися на рахунках органів, що контролюють справляння надходжень бюджету (за винятком установ України, які функціонують за кордоном). Вони визнаються зарахованими до державного бюджету з дня зарахування на єдиний казначейський рахунок.

Таблиця 1.4

Повноваження суб'єктів бюджетного процесу в Україні

Верховна Рада України	Прийняття закону про ДБУ та внесення змін до нього; контроль за виконанням ДБУ, прийняття рішень щодо звіту про його виконання; схвалення Основних напрямів бюджетної політики на наступний бюджетний період.
Комітет з питань бюджету	Законопроектна робота, підготовка, попередній розгляд питань, віднесених до повноважень ВРУ, у відповідних сферах відання: державної бюджетної політики, бюджетного процесу, оцінки відповідності законопроектів вимогам БКУ тощо.
Рахункова палата України	Аналіз встановлених відхилень від показників ДБУ та підготовка пропозицій про їх усунення, а також удосконалення бюджетного процесу в цілому тощо.
Кабінет Міністрів України	Забезпечення проведення бюджетної, фінансової, податкової політики; спрямування та координація роботи міністерств, інших органів виконавчої влади, пов'язаних з управлінням бюджетною системою; розробка проекту закону про ДБУ та про внесення змін до нього, забезпечення виконання затвердженого ДБУ.
Міністерство фінансів України	Формування та забезпечення реалізації державної фінансової політики; спрямування бюджетних ресурсів на фінансування пріоритетних напрямів соціально-економічного розвитку України; розроблення проекту закону про ДБУ; організація роботи пов'язаної із складанням і управлінням виконання ДБУ; координація діяльності учасників бюджетного процесу щодо виконання бюджету.
Державна казначейська служба України	Формування державної політики та її реалізація у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів; відкриття та закриття рахунків поточного бюджетного періоду.
Державна аудиторська служба України	Реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю на всіх стадіях бюджетного процесу.
Державна фіскальна служба України	Контроль за достовірністю, своєчасністю, повнотою нарахування податків, зборів та інших платежів.

Примітка. Розроблено автором за даними [15].

У зв'язку з тим, що національний дохід країни, що є основним джерелом формування державного бюджету, залежить від розвитку економіки, а отже має динамічний характер, то органи державної влади, що беруть участь у

бюджетному процесі, щорічно здійснюють перегляд розмірів доходів і видатків бюджету. Так, закон про Державний бюджет України приймається на відповідний календарний рік. Порядок його прийняття визначається ст. 3, ст. 5, ст. 8-15 та іншими статтями БКУ.

Наявність закону про бюджет надає бюджетним правовідносинам «конкретності». Тобто, Законом України «Про Державний бюджет України» відображає фактичний стан платоспроможності держави, співвідношення доходів та видатків державного бюджету. Окрім того, в ньому відображається рівень дефіциту (профіциту) бюджету, його фінансування, граничний обсяг державного боргу. Згідно з Бюджетним кодексом України, Закон України «Про Державний бюджет України» визначає напрями та обсяги видатків, наділяє суб'єктів бюджетних правовідносин повноваженнями щодо отримання та використання бюджетних коштів.

Згідно ст. 47 БКУ, Кабінет Міністрів України забезпечує виконання Державного бюджету України, а Міністерство фінансів України – здійснює організацію й управління виконанням Державного бюджету України. Однак, якщо Верховна Рада України не виконає обов'язку щодо прийняття закону і до початку нового бюджетного періоду закон про державний бюджет не буде прийнято, Кабінет Міністрів України має право та одночасно зобов'язаний здійснювати витрати Державного бюджету України з обмеженнями відповідно до ст. 46 БКУ.

Оскільки норми закону про бюджет встановлюють якісні та кількісні показники державного бюджету на наступний бюджетний період, то вони мають імовірнісний характер[89, с. 62]. Враховуючи це, зазначимо що його реальність значною мірою залежить від науково обґрунтованого підходу до складання проекту бюджету як фінансового плану і, відповідно, проекту закону про бюджет.

Планування показників бюджету є вихідним етапом в контексті практики його складання. Тому від правильного визначення планових показників дохідної частини бюджету залежить якість його виконання. Ми погоджуємося з

думкою професора Огня Ц.Г.[48, с.180] з приводу того, що планування доходів бюджету має на практиці стати домінантою і визначальною складовою бюджетного процесу. Тому, варто приділити особливу увагу правовому підґрунтя здійснення планування доходів Державного бюджету України (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Нормативні акти у сфері планування та прогнозування доходів Державного бюджету в Україні

Примітка. Розроблено автором за даними [90, 61].

Зокрема, Законом України від 23.03.2000 № 1602-III «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» регламентується загальний порядок розроблення та затвердження прогнозних та програмних документів економічного і соціального розвитку,

також встановлюються права та відповідальність учасників цього процесу. Крім того, в ньому визначено правові, економічні та організаційні засади формування цілісної системи прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку України[25].

На відміну від макроекономічного прогнозування, організаційно-методичне забезпечення якого відображене в Законі України «Про державне прогнозування і розробку програм економічного і соціального розвитку України», в Україні взагалі відсутнє законодавство у сфері прогнозування доходів бюджету, про що, серед інших, зазначають Гетманець О.П., Коробцова Д.В. [18, с. 56]. Це негативно впливає на прогнозування та виконання доходів бюджету, оскільки за оцінкою проф. Огня Ц.Г., ефективність дії відповідного законодавства на 50-60% впливає на виконання бюджету за доходами[48, с. 262].

Частково правове регулювання процесу планування надходжень до державного бюджету здійснюється за рахунок вище зазначеного законодавства– Конституція України, БКУ, ПКУ і т.д. Проте в них також не визначено концептуальні засади та методика прогнозування саме доходів бюджету, не затверджено перелік макроекономічних показників, які мають бути покладені в основу розрахунків, не визначено джерела отримання інформації для здійснення прогнозів.

Таким чином, розрахунки на наступний рік фактично здійснюються на очікуваних показниках, які зазвичай завищені через недосконалість методів планування в Україні, що призводить до нереальності прогнозних розрахунків та змушує підсилювати тиск на платників для їх виконання у повному обсязі.

Висновки до розділу 1

Проведене дослідження сутності, особливостей формування доходів державного бюджету України за допомогою теоретичного, методологічного й науково-емпіричного аналізу дало змогу зробити низку висновків:

1. Формування доходів державного бюджету є надзвичайно важливою ланкою в процесі забезпечення функціонування держави. Від злагодженості, прозорості та ефективності механізму формування доходів бюджету залежать вирішення соціальних проблем, утримання органів державного управління та рівень обороноздатності держави. Водночас кошти державного бюджету є основним знаряддям економічного регулювання, макроекономічної стабілізації, антикризового управління, стимулювання економічного зростання держави та впливу на короткотермінові коливання економічної кон'юнктури;

2. Врахування надбань фінансової науки та практики дало можливість схилитись до думки, що доходи державного бюджету – це грошові відносини, які виникають між державою, юридичними і фізичними особами в процесі вилучення і акумуляції частини вартості ВВП в загальнодержавному фонді з метою їх подальшого використання, тобто для здійснення державою своїх функцій;

3. Доходи бюджету формуються за допомогою таких методів як пряме вилучення доходів із державного сектора, отримання доходів від державних угідь та майна, податкового та позичкового методів. Усі ці методи формування доходів бюджету, незважаючи на відмінності, тісно пов'язані між собою, взаємозумовлені і взаємно доповнюють один одного. Проте найважливішим серед усіх методів формування доходів бюджету є податковий. Саме за допомогою нього держави наповнюють лівову частину бюджету та здійснюють регулювання соціально-економічних процесів в країні. При цьому, у вітчизняній практиці спостерігається класифікація податкових доходів державного бюджету залежно від економічного змісту об'єкта оподаткування на податки на доходи (податок на прибуток підприємств, прибутковий податок з громадян) та податки на споживання (податок на додану вартість, акцизний збір, митні збори).

4. Бюджетні відносини в Україні, зокрема відносини з приводу формування доходів державного бюджету, регламентуються бюджетним законодавством, а саме: Конституцією України, Бюджетним кодексом України,

Податковим кодексом України, Митним кодексом України, законом про Державний бюджет України, іншими законами України, нормативно-правовими актами КМУ та органів виконавчої влади. Також, вищезазначене законодавство, частково забезпечує правове регулювання процесу планування надходжень до державного бюджету, проте повноцінна законодавча база в даній сфері на сьогодні відсутня.

РОЗДІЛ 2.

СУЧАСНІ РЕАЛІЇ ТА ПРОБЛЕМИ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

2.1. Практика обслуговування дохідної частини Державного бюджету України органами Державної казначейської служби України.

Казначейське обслуговування доходів та інших надходжень державного бюджету здійснюється органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, а саме органами Державної казначейської служби України відповідно до законодавства.

У своєму розвитку Державна казначейська служба України пройшла відповідні етапи, що супроводжувалися перерозподілом виконання основних функцій казначейства як між банківською та фінансовою системами, галузевими міністерствами й відомствами, так і між підрозділами центрального апарату Міністерства фінансів, його місцевими фінансовими органами з подальшим зосередженням цих функцій в органах казначейства.

Державна казначейська служба України є центральним органом виконавчої влади [1]. Її діяльність спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України для реалізації державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, тому воно є учасником системи електронних платежів Національного банку України [7].

Виконання дохідної частини Державного бюджету України регламентується Бюджетним кодексом України, який визначає порядок виконання бюджету та повноваження і функції всіх органів влади причетних до бюджетного процесу. Так,

Відповідно до статті 115 Конституції України і статті 47 Бюджетного кодексу:

- Кабінет Міністрів України забезпечує і несе відповідальність за виконання державного бюджету;

- Міністерство фінансів України здійснює загальноорганізацію та управління виконанням державного бюджету України, координує діяльність учасників бюджетного процесу з питань виконання бюджету, здійснює прогнозування та аналіз доходів бюджету і має виняткове право надання відстрочок на сплату податків, зборів (обов'язкових платежів) на умовах податкового кредиту за поданнями органів стягнення на термін до трьох місяців у межах поточного бюджетного періоду.

- Державна казначейська служба України веде бухгалтерський облік усіх надходжень, що належать державному бюджету України, та за поданням органів стягнення здійснює повернення коштів, що були помилково або надмірно зараховані до бюджету.

- Органи стягнення забезпечують своєчасне та в повному обсязі надходження до державного бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших доходів відповідно до законодавства.

Усі доходи державного бюджету зараховуються безпосередньо на єдиний казначейський рахунок державного бюджету України і не можуть акумулюватися на рахунках органів стягнення.

Стаття 43 Бюджетного кодексу України передбачає, що під час виконання державного бюджету і місцевих бюджетів застосовується казначейське обслуговування бюджетних коштів. [1]

Державна казначейська служба України забезпечує казначейське обслуговування бюджетних коштів на основі ведення єдиного казначейського рахунку, відкритого в Національному банку України. Згідно з чинним законодавством, казначейське обслуговування бюджетних коштів передбачає:

1) розрахунково-касове обслуговування розпорядників і одержувачів бюджетних коштів, а також інших клієнтів відповідно до законодавства;

2) контроль над здійсненням бюджетних повноважень під час зарахування надходжень бюджету, взятті бюджетних зобов'язань розпорядниками бюджетних коштів та здійсненні платежів за цими зобов'язаннями;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності про виконання бюджетів із дотриманням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України;

4) здійснення інших операцій з бюджетними коштами [2, с. 243].

Діяльність Державної казначейської служби України полягає в тому, що вона забезпечує виконання державного бюджету через облік надходжень, податків, зборів та інших обов'язкових платежів і проведення видатків державного бюджету через оплату рахунків об'єктів господарської діяльності, які виконали роботи, надали послуги відповідним розпорядникам коштів.

Державне казначейство у своїй діяльності взаємодіє з органами законодавчої і виконавчої влади, національними комерційними банками України, іншими учасниками бюджетного процесу та фінансовими інституціями. Воно виступає з'єднувальним ланцюгом у бюджетному процесі між органами виконавчої влади та установами банківської системи. Цей процес розпочинається з контролю запланованими показниками, що надходять від Міністерства фінансів та розпорядників бюджетних коштів (розпис доходів та видатків державного бюджету, кошториси та плани асигнувань), та закінчується складанням звітності після проведення процедур попереднього контролю перед здійсненням платежу.

Основними завданнями Казначейства України є:

1) внесення пропозицій щодо формування державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів;

2) реалізація державної політики у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів [3].

Державну казначейську службу України та її територіальні органи об'єднує централізована система, створена для ефективного управління доходами та видатками в процесі виконання бюджетів усіх рівнів,

підвищення оперативності проведення видатків під час виконання державних програм, посилення контролю над надходженням та цільовим спрямуванням бюджетних коштів, підвищення дієвості бюджетної політики держави.

У роботі Державної казначейської служби України широко застосовуються інформаційні технології, які спрощують та прискорюють численні процедурні моменти в процесі казначейського виконання державного бюджету. Під час його обслуговування реалізуються такі інформаційні процеси: опрацювання, обмін, накопичення та управління даними, а також формування звітів.

Сьогодні в системі казначейства України для обслуговування бюджетів діє програмний продукт – автоматизована система «Казна», що дає можливість спостерігати за рухом грошових коштів бюджетних установ. Одним з пріоритетних завдань, які стоять перед розробниками даного програмного продукту, є спрощення й уніфікація звітності з виконання бюджетів [4].

На практиці, процес казначейського обслуговування державного бюджету за доходами має декілька стадій, механізм реалізації яких зображено на рис. 2.1. та включає:

1. Сплата податків.
2. Перерахування податків на ЄКР.
3. Надання звітності за формою Ф-412.
4. Узгодження висновків на повернення платежів з місцевих бюджетів (при розмежуванні доходів між державним і місцевими бюджетами).
5. Надання висновків на повернення платежів з Державного та місцевих бюджетів та на відшкодування ПДВ.
6. Повернення платежів платникам податків.

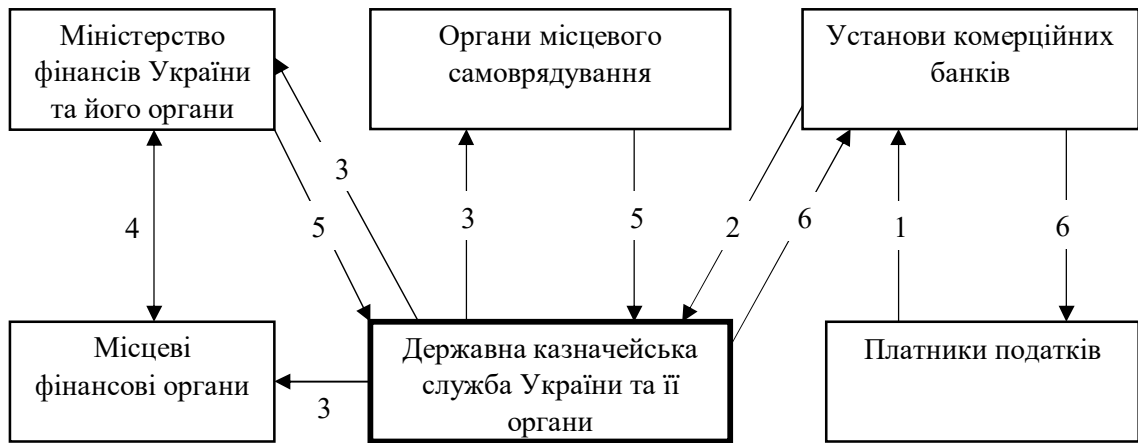


Рис. 2.1. Процес казначейського обслуговування державного бюджету за доходами[]

В умовах економічної кризи одним із головних інструментів впливу держави на політичні, економічні та соціальні процеси є бюджет. Від якості та своєчасності прийняття державних рішень у бюджетній сфері залежить рівень ефективності державного управління бюджетними ресурсами країни та її адміністративно-територіальних одиниць.

Найважливішим етапом бюджетного процесу, на якому реалізуються визначенні завдання та заходи соціально-економічного розвитку держави, є виконання бюджету, що має за мету забезпечити надходження доходів і фінансування видатків в межах затверджених показників [8].

Казначейське обслуговування Державного бюджету в Україні має ряд проблемних питань, які спонукають органи Державного казначейства до необхідності удосконалення та оптимізації процедур казначейського обслуговування Державного бюджету, а саме:

1) невисокий професійний рівень посадовців та службовців органів Державної казначейської служби [2, с. 21];

2) недостатність забезпечення матеріально-технічною базою (комп'ютерами, модемами тощо);

3) нестабільність в законодавстві України, тобто при зміні нормативів казначейська служба змушена коригувати та допрацьовувати методологічну і програмно-технічну базу;

4) значне збільшення навантаження на канали зв'язку; низький рівень охоплення районноїланки цифровими технологіями зв'язку; оптимізація системи «Клієнт-Казначейство»;

5) невисокий фаховий рівень працівників бухгалтерських та економічних служб бюджетнихустанов тощо [4];

6) повільне проходження платежів та їх затримка;

7) неможливість здійснення контролю за своєчасністю та повним обсягом сплатою податків поконкретних платниках;

8) відсутність чіткого розмежування повноважень та функцій між органами Держказначействата іншими фінансовими органами в процесі казначейського обслуговування державного бюджету [6];

9) блокування можливості застосування прогресивних технологій фінансового менеджменту –бюджетування, яке передбачає можливість оперативного перенаправлення руху фінансових потоків урамках кожного окремого бюджету;

10)обмеженість функцій, які надані казначейству в процесі виконання бюджету.

Серед недоліків існуючих програмних продуктів відмітимо також затримки при надходженні таобробці даних, їх непослідовність, втрату цілісності, дублювання, потенційну неузгодженість на різнихрівнях, а також складнощі в управлінні наявними фінансовими ресурсами, формуванні своєчасної іповної звітності, здійсненні оперативного контролю.

Тому сьогодні необхідне застосування нових сучасних технологій, що забезпечить створенняапаратних комплексів з прискореною обробкою даних, їх передачею та перевіркою інформації.

2.2.Аналіз виконання державного бюджету за доходами

В сучасних економічних реаліях проблеми формування достатнього обсягу доходів бюджету і забезпечення ефективного їх використання набувають особливого

значення. Недоліки законодавства, превалювання застарілих та неефективних підходів до організації бюджетних відносин з одночасним спадом економіки погіршують наповнення бюджету і, таким чином, забезпечення соціально-економічного розвитку держави. Тому, визначення ефективності формування дохідної частини державного бюджету, резервів її зростання, вимагає детального аналізу динаміки джерел наповнення основного централізованого фонду грошових коштів держави.

Одним із основних показників, що відображають кількісні тенденції виконання дохідної частини Державного бюджету України є планові та фактичні показники бюджетних надходжень (рис. 2.2).

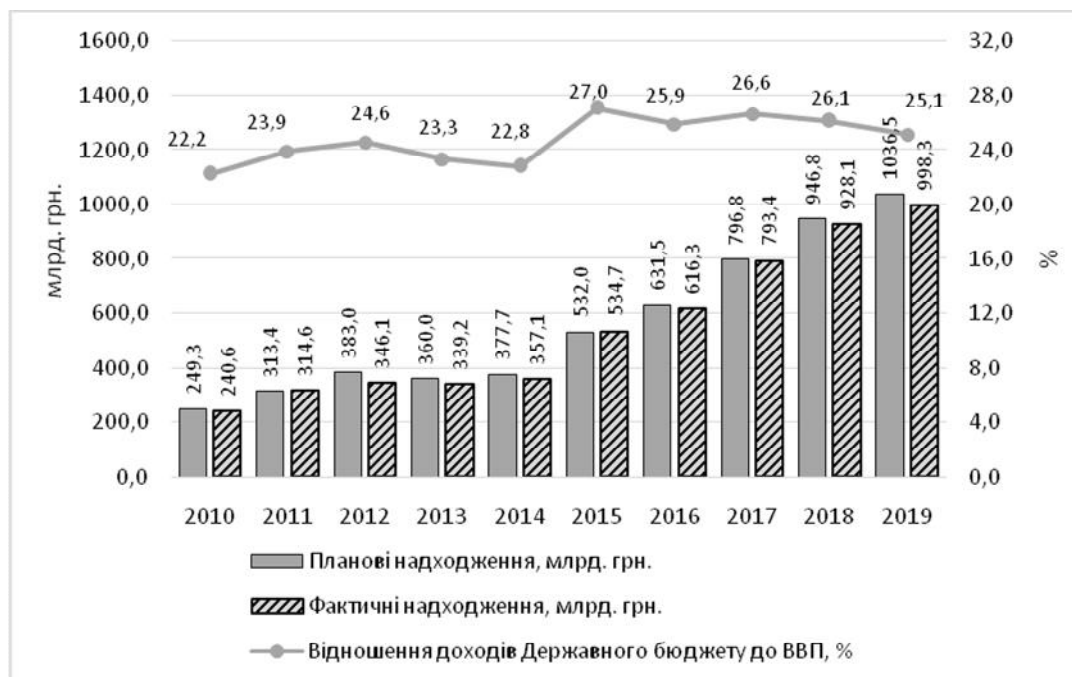


Рис 2.2. Динаміка доходів Державного бюджету України у 2010- 2019 рр.

Примітка. Розроблено автором за даними [54].

Як видно з рисунка 2.1., впродовж 2010-2019 рр. доходи державного бюджету мали постійну тенденцію до зростання. Так, якщо у 2013 р. до

державного бюджету надійшло 339,2 млрд. грн., то у 2019 р. даний показник становив 998,3 млрд. грн. При цьому, слід наголосити, що зрісши за шість років на 194 в.п., доходи державного бюджету в Україні не надходять у повному обсязі. Так, у 2013 р. сума недоотриманих коштів ДБУ становила 11,9 млрд. грн. (3,5% річного плану). Насамперед це було пов'язано з несприятливою економічною кон'юнктурою – у 2013 р. індекс виробництва промислової продукції в порівнянні з попереднім роком знизився на 3,8%[32].

Дана тенденція набула продовження і у 2014 р. Так, за підсумками 2014 р. до державного бюджету надійшло 357,0 млрд. грн., що на 5,6% (або на 21 млрд. грн.) менше порівняно з запланованим обсягом доходів. В цей час, практично за усіма основними джерелами податкових надходжень план не було виконано.

У 2015 р. річний план наповнення державного бюджету було виконано на 99,9%. При цьому, річний приріст доходів бюджету за 2014-2017 роки становив майже 50%, що є досить суперечливим з огляду на те, що в країні загострилися кризові явища, які були пов'язані з внутрішніми політичними дисбалансами та війною з Російською Федерацією.

На наш погляд, така тенденція пов'язана із девальвацією національної валюти, що призвело до переоцінки статей доходів бізнесу з яких сплачується податок до Державного бюджету. Тобто номінальний обсяг доходів Державного бюджету за цей період зростав, однак реальний обсяг – який виражено в іноземній валюті знизився (рис. 2.3).

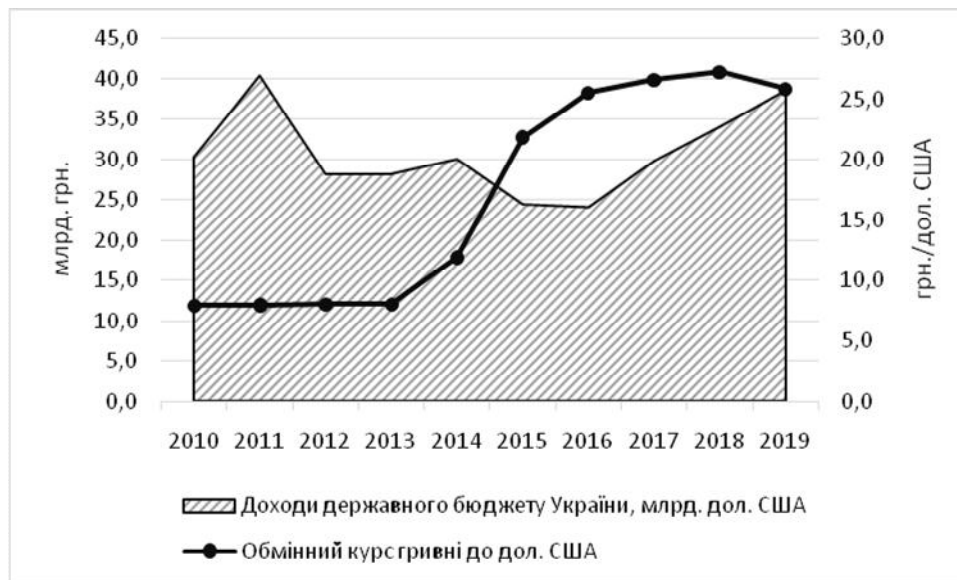


Рис. 2.3. Динаміка доходів Державного бюджету України номінованих в іноземній валюті та обмінного курсу гривні до долара США

Примітка. Розроблено автором за даними [54].

Як бачимо з рисунку 2.3, дійсно динаміка доходів Державного бюджету України номінованих в іноземній валюті відрізняється від аналогічного показника номінованого в національній валюті (див. рис. 2.1). Відтак динаміка зростання доходів Державного бюджету України в період 2014-2017 років залежить від девальвації національної валюти, яка вплинула на платоспроможність всіх економічних суб'єктів, що стало наслідком не лише невиконання планових показників бюджетних надходжень, але й призвело до загального зменшення реальних доходів бюджету.

Стабілізація економічної ситуації з 2016 року разом із збільшенням квот для українського експорту у країни Європейського Союзу сприяло збільшенню доходів Державного бюджету України, однак виконання планових надходжень, так і не було забезпечено. Більше того, в 2019 році номінальні доходи державного бюджету зменшилися, а невиконання планових показників збільшилося з 1,97% у 2018 до 3,68% у 2019 році, що зумовлено неефективною діяльністю фіскальних органів, розбалансуванням діяльності міністерства фінансів і всього Кабінету Міністрів України після Президентських виборів.

Окрім аналізу тенденцій виконання дохідної частини Державного бюджету за абсолютними показниками планових та фактичних доходів, доцільно розглянути надходження до бюджету за статтями доходів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Динаміка надходжень до Державного бюджету України за статтями доходів у 2013-2019 рр., %

Показники	2014		2015		2016		2017		2018		2019	
	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%	млрд. грн.	%
Податкові надходження	280,2	78,5	409,4	76,6	503,9	81,8	627,2	79,0	753,8	81,7	799,8	80,7
Неподаткові надходження	68,4	19,1	120,0	22,4	103,6	16,8	128,6	16,2	164,7	17,9	186,7	18,8
Доходи від операцій з капіталом	0,9	0,2	0,2	0,03	0,2	0,03	0,3	0,04	0,7	0,1	0,2	0,0
Цільові фонди	0,2	0,05	0,2	0,03	0,3	0,05	29,8	3,8	1,5	0,2	1,1	0,1
Інші надходження	7,5	2,1	4,9	0,9	8,3	1,3	7,6	1,0	0,2	0,0	1,8	0,2
Усього	357,1	100	534,7	100	616,3	100	793,4	100	922,3	100	989,6	100

Примітка. Розроблено автором за даними [54].

Формування централізованих фінансових ресурсів в Україні відбувається, в основному, завдяки податковим надходженням (див. табл. 2.1.). На їх обсяг впливає стан розвитку економіки країни, кількість економічних агентів та їх ділова активність, а також потреби держави щодо перерозподілу ВВП та фінансового забезпечення реалізації державних програм. Тому частка податкових надходжень у доходах державного бюджету впродовж шести останніх років коливалася від 76,6% до 81,8%. Крім того, спостерігалися і зміни в структурі податкових надходжень до Державного бюджету України (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка структури податкових надходжень до Державного бюджету впродовж 2012-2019 рр., %

Вид податкових надходжень до	Частка податку в загальній сумі податкових доходів державного бюджету
------------------------------	---

державного бюджету	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Податок на доходи фізичних осіб	2,6%	2,9%	4,5%	11,0%	11,9%	12,0%	12,2%	13,7%
Податок на прибуток підприємств	20,1%	20,7%	14,3%	8,5%	10,8%	10,7%	12,9%	13,4%
Рентна плата та плата за використання природних ресурсів	0,8%	5,3%	6,8%	9,7%	8,8%	7,8%	6,0%	5,8%
Податок на додану вартість	50,5%	48,8%	49,6%	43,6%	46,7%	50,1%	49,7%	47,3%
Акцизний податок	13,5%	13,4%	16,0%	15,4%	17,9%	17,3%	15,8%	15,4%
Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	4,8%	5,1%	4,5%	9,8%	4,0%	3,9%	3,6%	3,8%
Збори на паливно-енергетичні ресурси	6,4%	2,2%	2,1%	1,8%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%
Інші податкові надходження	1,2%	1,7%	2,1%	0,2%	-0,1%	-1,7%	-0,1%	0,5%
Разом податкових надходжень	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Примітки:

1. Розроблено автором за даними [54].
2. Побудовано, з врахуванням котів, що передаються з державного бюджету до місцевих бюджетів.

З наведених даних можемо зробити висновок, що особливу роль серед податкових надходжень в Україні відіграють непрямі податки. Їх домінуюча позиція в структурі доходів Державного бюджету України має певне соціально-економічне підґрунтя. Так, коли в країні спостерігається низький рівень податкової культури та високий рівень тінізації економіки, саме вони стабільно забезпечують високий рівень податкових надходжень [10, с. 30]. Пов'язано це з тим, що ухилення від сплати непрямих податків практично неможливе. Тому значне фіскальне значення непрямих податків є притаманним для країн що розвиваються, в тому числі і для України.

Зокрема, частка ПДВ в структурі податкових доходів ДБУ у 2013-2019 рр. коливалася від 43,5% до 50,5% (див. табл. 2.3.). Акцизний податок впродовж останніх п'яти років становив 13,4% - 17,9% доходів державного бюджету.

Частка податків на міжнародну торгівлю та зовнішні операції в структурі доходів державного бюджету за період, що аналізується суттєво не змінювалася (див. табл. 2.3.) за виключенням 2015 р., в якому становила 9,8%. Таке зростання пов'язано з впровадженням у 2015 р. додаткового імпортного збору в розмірі 10% на продукти харчування та рослинництва та 5% на решту імпорту, крім критичного. Зростання ролі впродовж останніх років ПДВ, акцизного податку в наповненні державної казни було зумовлено кризовими явищами у вітчизняній практиці та посиленням, у зв'язку з цим, фіскальної функції непрямих податків, що спричиняє збільшення податкового навантаження на споживання[94, с. 80].

Окрім виконання фіскальної функції, непрямі податки відіграють й іншу суттєву роль. Зокрема, встановлюючи ставку податку на додану вартість, держава впливає на попит споживачів, оскільки може стимулювати його зростання в період кризи чи обмежувати – в період надмірного піднесення економіки[93, с. 153]. За допомогою акцизного податку держава може обмежити споживання шкідливих для населення товарів, а також оподатковує товари розкоші, споживачі яких спроможні його сплатити. Стягуючи мито, держава регулює експортно-імпортні операції, орієнтуючись на стимулювання експорту і захист національних товаровиробників від конкуренції з імпортом.

Незважаючи на зазначені переваги непрямих податків, вони піддаються гострій критиці з боку науковців. Наприклад, К. Маркс вважав податки на споживання податками на бідних, а тому гостро їх засуджував[10, с. 30]. Пов'язано це з тим, що непрямі податки не відповідають одному з найважливіших принципів оподаткування – справедливості, оскільки не передбачають безпосередньої залежності від доходу їх платників[94, с. 80]. Інші вчені (зокрема Тургенєв Н.І.) також відзначав їх регресивний характер, тобто зворотну пропорційну залежність від платоспроможності споживачів[92]. Крім того, непрямі податки є джерелом інфляційних процесів внаслідок їх прямого впливу на ціни.

На відміну від непрямих податків, податки, що передбачають прогресивну шкалу оподаткування, забезпечують поповнення бюджету за рахунок забезпечених верств населення на користь соціально незахищених. Завдяки встановленню прямої залежності між доходами платника та його податковими платежами в бюджет реалізується принцип справедливості оподаткування. Інша перевага прямих податків – можливість використовувати їх як важіль впливу на економічні процеси, зокрема ділову активність, інвестиційну активність, накопичення капіталу[93, с. 154].

Разом з тим, пряма форма оподаткування потребує складного механізму бухгалтерського обліку об'єкта оподаткування і стягнення податкових платежів, оскільки виникають труднощі з визначенням того, що належить до доходів які оподатковуються. При цьому, стягнення прямих податків потребує високого рівня контролю, розширення апарату органів фіскальної служби, оскільки мають місце приховування доходів і ухилення від оподаткування. Крім того, пряме оподаткування потребує певного розвитку ринкових відносин, оскільки ефективність його застосування залежить від рівня розвитку конкурентного середовища[93, с. 154]. У зв'язку з цим, на сьогодні в Україні прямі податки не відіграють суттєвого фіскального ефекту. Так, упродовж останніх восьми років, частка податку на доходи фізичних осіб та прибуток підприємств у доходах державного бюджету становила 2,2%-16%.

Вищенаведені дані характеризують лише структуру податкових надходжень та їх питому вагу у структурі доходів основного фінансового плану держави, проте не надають інформації про реальне податкове навантаження та його розподіл. Тому для детального аналізу податкового навантаження, визначення за рахунок чого його слід зменшувати, у країнах ЄС здійснюється дослідження податкових систем шляхом розподілу податків відповідно до трьох економічних функцій – праці, капіталу, споживання. Рівень податкового навантаження на працю, капітал і споживання оцінюється з допомогою показників імпліцитних податкових ставок, які дають змогу оцінити середній рівень податкового навантаження на трудові доходи, доходи від капіталу, а

також кінцеві споживчі витрати домогосподарств без урахування ефекту перекладання податків із одних платників на інших.

Особливістю сформованої в Україні моделі податкової системи є її трансформація в напрямі зростання податкового навантаження на споживання й частково на працю. Зауважимо, що переміщення податкового навантаження на фактор «праця» та «споживання» сприяє до посилення соціально-майнової нерівності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Імпліцитна ставка податків на працю та споживання
в Україні та країнах ЄС, %**

Рік	Ставка податків на споживання		Ставка податків на працю	
	Україна	Країни ЄС	Україна	Країни ЄС
2013	20,5	20,0	34,4	35,7
2014	20,5	20,0	34,4	35,7
2015	20,5	20,0	34,4	35,7
2016	23,8	20,6	20,8	35,9
2017	24,5	20,7	20,8	35,5
2018	24,5	20,7	20,8	35,5
2019	24,5	20,3	20,8	35,4

Примітка. Розроблено автором за даними [59].

Аналіз даних за 2013-2019 рр. свідчить про поступове зростання в Україні податкового навантаження на споживання. При цьому, податкове навантаження в Україні дещо вище порівняно з країнами Європейського Союзу. Основними причинами зростання середньої ефективної ставки оподаткування в Україні є суттєве скорочення податкових пільг зі сплати ПДВ та покращання якісного рівня його адміністрування, зростання ставок акцизного податку за групами підакцизних товарів (у тому числі в рамках податкової гармонізації).

При цьому, податкове навантаження на працю в Україні у 2013-2019 рр. було нижчим у порівнянні з країнами ЄС. В цей час, спостерігалось зниження рівня оподаткування доходів від оплати праці, що було пов'язано зі зменшенням ставки ЄСВ у 2016 р. Проте модифікація регуляторної політики

держави у сфері встановлення мінімальної заробітної плати, та фактичне скасування, за окремими виключеннями, основних пільг з ПДФО у 2017 р. призвела до зростання податкового навантаження на працю на 2,6%.

Наступне за обсягом джерело поповнення державного бюджету в Україні після податкових надходжень – неподаткові надходження.

Роль неподаткових надходжень у процесі формування доходів бюджету країн світу суттєво різниться. В країнах ЄС дані надходження складають у середньому 9,2%-10,8% доходів бюджету, у США – 3,8%-6,5%, у Китаї – третину державних доходів[77, с. 82]. Отже, в більшості розвинених країн неподаткові надходження не забезпечують високий рівень надходжень до бюджету, проте в країнах з ринками, що розвиваються (Словенії, Чехії, Україні) НДБ є важливим джерелом бюджетних ресурсів.

Так, впродовж 2013-2019 рр., частка неподаткових надходжень у доходах Державного бюджету України коливалася в межах від 16% до 22% (рис. 2.4.).

Таким чином, можемо зазначити, що частка неподаткових доходів держбюджету в Україні практично вдвічі перевищує аналогічний показник в країнах ЄС.

Особливо значним приріст неподаткових надходжень був у 2015 та 2017 роках – на 75,56% та 24,06% відповідно. У 2017 р. обсяг неподаткових доходів бюджету сягнув рекордного значення – 160,1 млрд. грн. Проте, тенденцію зростання ролі неподаткових надходжень у доходах бюджету, не завжди доцільно характеризувати як позитивне явище. По-перше, оскільки така динаміка є результатом економічної кризи – рівень виробленого ВВП (основного джерела податкових доходів) настільки низький, що не дає змоги забезпечити надходження достатнього обсягу грошових ресурсів до бюджету[77, с. 82].



Рис 2.4. Динаміка неподаткових надходжень до Державного бюджету України у 2010-2019 рр.

Примітка. Розроблено автором за даними [54].

Тому, в результаті звуження об'єкта оподаткування, неподаткові надходження заміщують податки без збільшення рівня дефіциту бюджету та державного боргу. По-друге, це свідчення вкрай низької ефективності податкової системи і діяльності органів податкової служби[41].

Незначну частку у структурі доходів ДБУ займають доходи від операцій з капіталом (див. додаток А). Основу цієї статті доходів становлять кошти від приватизації. Так, з 1992 р. по 2017 р. в Україні було роздержавлено 133 тис. об'єктів. Це спричинило звуження державного сектору економіки до 16%. Проте, проведення продажу об'єктів державної власності в Україні проводилося хаотично і неефективно. В результаті чого, 5/6 економічного потенціалу великої європейської країни було приватизовано менш як за 11 млрд. дол. США, що становить лише 13% номінального ВВП України за 1990 р.[84].

На шляху до прозорі приватизації у 2018 р. був прийнятий Закон України № 2269-VIII від 18.01.2018 р. «Про приватизацію державного і комунального майна». Проте даний крок не покращив ситуацію. Однак

суттєвого прогресу в цьому питанні отримано не було, через низку політичних проблем[53].

Підсумовуючи, зазначимо, що проблеми приватизації в Україні набрали хронічного характеру і проведення таких реформ як лише зміна законодавства не вирішить наявної ситуації. Необхідним є комплексний підхід до подолання проблем, які перешкоджають проведенню ефективної приватизації.

Виходячи з вище проведеного аналізу, можемо говорити про наявність значних проблем в сфері формування доходів Державного бюджету України, які потребують детального вивчення.

2.3. Оцінка факторів впливу на доходи державного бюджету та проблеми виконання дохідної частини державного бюджету України

До основних факторів-макропоказників, що впливають на формування доходів Державного бюджету України, належать: рівень ВВП, рівень податкових ставок, рівень банківського процента, курс національної валюти, рівень інфляції, внутрішній та зовнішній державний борг, сальдо торговельного балансу, тіньовий стан економіки країни, недосконалість податкового законодавства та наявність значних пільг в оподаткуванні при низькій фінансовій дисципліні суб'єктів господарювання, низька конкурентоспроможність продукції та інше.

У цьому контексті, Ц. Г. Огонь визначає дві групи макроекономічних показників, які поділяються залежно від ступеня їх впливу на стан та динаміку бюджету [3, с. 60-61]:

1) які прямо впливають на рівень доходів бюджету (ВВП, індекс споживчих цін, індекс цін виробників, прибуток підприємств, фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, фонд оплати праці, обмінний курс гривні до долара США, експорт та імпорт товарів і послуг);

2) які опосередковано впливають на бюджет і його доходи (обсяг продукції промисловості та сільського господарства, грошова маса, чисельність

працівників, зайнятих в усіх сферах економічної діяльності, прямі іноземні інвестиції та ін.). Дж. Стігліц розглядає, що помилкою є визначення пріоритетом вплив одного великого негативного чинника, чи кількох незначних. Так, доведено, що кілька незначних податків краще впливають на доходи Державного бюджету, ніж один значний [6].

Динаміка ВВП віддзеркалює результативність державної фінансової системи та прогресивність державного регулювання суспільно-економічних показників бюджету на основі реального передбачення економічного розвитку та макроекономічного прогнозування, забезпечення тісного прямого взаємозв'язку між бюджетом і національною економікою з метою досягнення оптимальності в мобілізації надходжень до бюджетів України і визначення реальних пріоритетів у процесі їх розподілу та використання [3, с. 57-58]. Крім цього, ВВП відображає вартісний обсяг кінцевої продукції (включаючи повторний рахунок вартості сировини, палива тощо, спожитих на різних стадіях у процесі виробництва), виробленої на території цієї країни за один рік. Основними елементами ВВП є: прибуток, заробітна плата, амортизаційні відрахування, непрямі податки [3, с. 63-64].

Деякі науковці **■** серед основних факторів впливу на динаміку доходів Державного бюджету виділяють такі факторами як: темп зростання реального ВВП, темп приросту товарного імпорту або товарного експорту, індекс споживчих цін, курс долара чи євро та динаміка грошової бази. Ми погоджуємося із високим рівнем значущості таких факторів, однак зважаючи на високий рівень імпортозалежності та експортозалежності національної економіки вважаємо за необхідне розглянути також такі фактори як:

- обсяг імпорту товарів і послуг, оскільки, як показує практика, податок на додану вартість з імпортних товарів перевищує обсяги надходжень від ПДВ на товари і послуги, які вироблені в Україні;
- динаміка цін на основні метали і зерно, тобто – на ключові статті українського експорту.

Відтак, у вигляді основних факторів впливу на динаміку доходів Державного бюджету України відобразимо такі фактори як: динаміка ВВП, динаміка експорту та імпорту; динаміка індексу споживчих цін, динаміка обмінного курсу гривні до долара США; динаміка доходів підприємств, динаміка кінцевих споживчих витрат домашніх господарств, динаміка цін на основні метали і зерно. При цьому зауважимо, що всі абсолютні показники відобразим в іноземній валюті з метою уникнення девальваційно-ревальваційних ефектів.

Проаналізуємо вплив окреслених вище факторів на динаміку доходів до Державного бюджету України на основі графічного і кореляційного аналізу (табл. 2.4).

Як показують аналітичні дані одним із основних факторів впливу на динаміку доходів Державного бюджету України є ВВП, динаміка якого фактично повторює динаміку бюджетних доходів (рис. 2.5), що є цілком логічним, адже зростання чи зниження ВВП відображає економічну кон'юнктуру та ділову активність в державі.

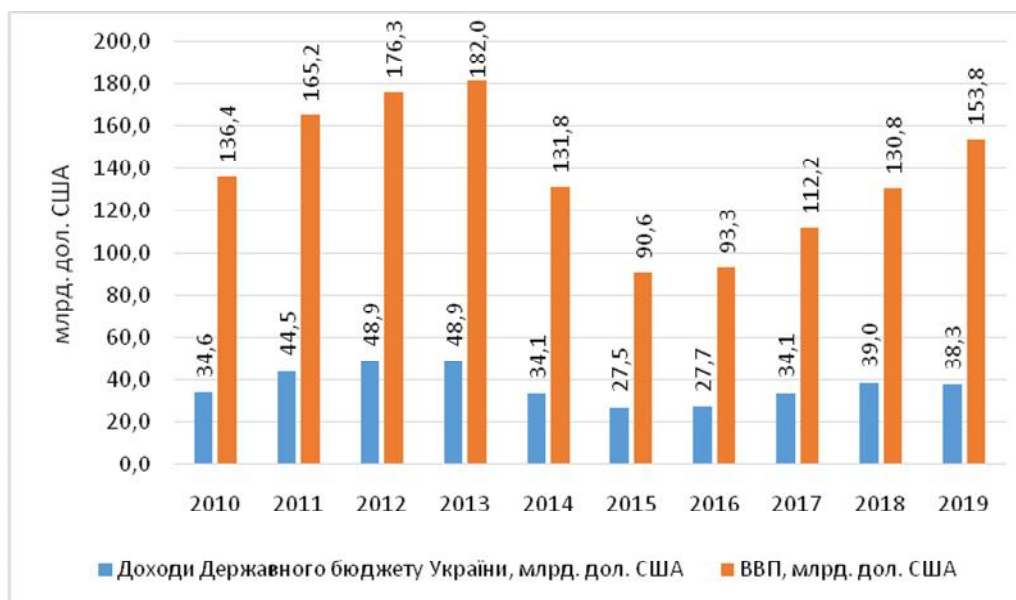


Рис. 2.5. Динаміка ВВП та доходів Державного бюджету України у 2010-2019 роках

Примітка. Розраховано автором за даними []

Коефіцієнт кореляції між цими показниками дорівнює 0,9594, що свідчить про прямий зв'язок між динамікою ВВП і динамікою доходів Державного бюджету України у 2010-2019 роках. Особливо яскраво на рисунку видно початок і закінчення кризи 2014-2016 років, коли відбулося падіння ВВП в абсолютному вираженні в два рази, а доходів бюджету – в 1,8 раза.

Таблиця 2.4

**Результати кореляційного аналізу факторів впливу на динаміку доходів
Державного бюджету України у 2010-2019 роках**

	Доходи Державного бюджету України, млрд. дол. США	ВВП, млрд. дол. США	Курс гривні до дол. США	Індекс цін, %	Експорт, млрд. дол.	Імпорт, млрд. дол.	Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млрд. дол.	Доходи підприємств до оподаткування, млрд. грн.	Індекс цін на зерно, %	Індекс цін на метали, %
Доходи Державного бюджету України, млрд. дол. США	1									
ВВП, млрд. дол. США	0,9594	1								
Курс гривні до дол. США	-0,5889	-0,6655	1							
Індекс цін, %	-0,7276	-0,7617	0,4014	1						
Експорт, млрд. дол.	0,9240	0,9414	-0,8261	-0,6627	1					
Імпорт, млрд. дол.	0,9730	0,9730	-0,7336	-0,7239	0,9842	1				
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млрд. дол.	0,9256	0,9783	-0,5665	-0,7347	0,8658	0,9188	1			
Доходи підприємств до оподаткування, млрд. грн.	0,3605	0,3078	0,2005	-0,3584	0,2113	0,2866	0,2539	1		
Індекс цін на зерно, %	0,7963	0,8126	-0,8639	-0,4638	0,9118	0,8741	0,7667	-0,1717	1	
Індекс цін на метали, %	0,5082	0,5346	-0,5278	-0,6601	0,5917	0,5566	0,3841	0,4632	0,3175	1

Примітка. Розраховано автором за даними []

Варто зауважити, що практично всі вибрані нами фактори впливу на доходи Державного бюджету України є значущими, адже мають високий рівень

кореляції, окрім доходів підприємств до оподаткування. Низький коефіцієнт кореляції ($R^2=0,3605$) між доходами підприємств до оподаткування та доходами Державного бюджету України підкреслює той факт, що частка податку на прибуток підприємств займає лише 8-10% сукупних надходжень до бюджету, а відповідно не може мати суттєвий вплив. Однак у якості фактора впливу даного показника на динаміку доходів Державного бюджету України ми використали показник доходів підприємств з тією метою, щоб показати скриті резерви надходжень до бюджету, адже при виваженій макроекономічній політиці спрямованій на розвиток промислового виробництва з доданою вартістю з недалекої перспективи змогло б збільшити обсяги надходжень за цією статтею доходів. Проте, зауважимо, що мова не йде про підвищення податкових ставок на прибуток підприємств, а лише про збільшення кількості підприємств, фізичних осіб-підприємців та їх доходу внаслідок формування сприятливого інвестиційного клімату і стимулювання ділової активності. В такому випадку можна зменшити залежність Державного бюджету від споживання і збільшити роль підприємств у зростанні ВВП і зростанні доходів бюджету.

Певний вплив на доходи Державного бюджету України має динаміка обмінного курсу гривні та індексу споживчих цін. Як свідчать дані таблиці 2.4, кореляційний зв'язок між цими показниками є від'ємним, що говорить про обернений вплив девальвації та інфляції на доходи Державного бюджету України (рис. 2.6).

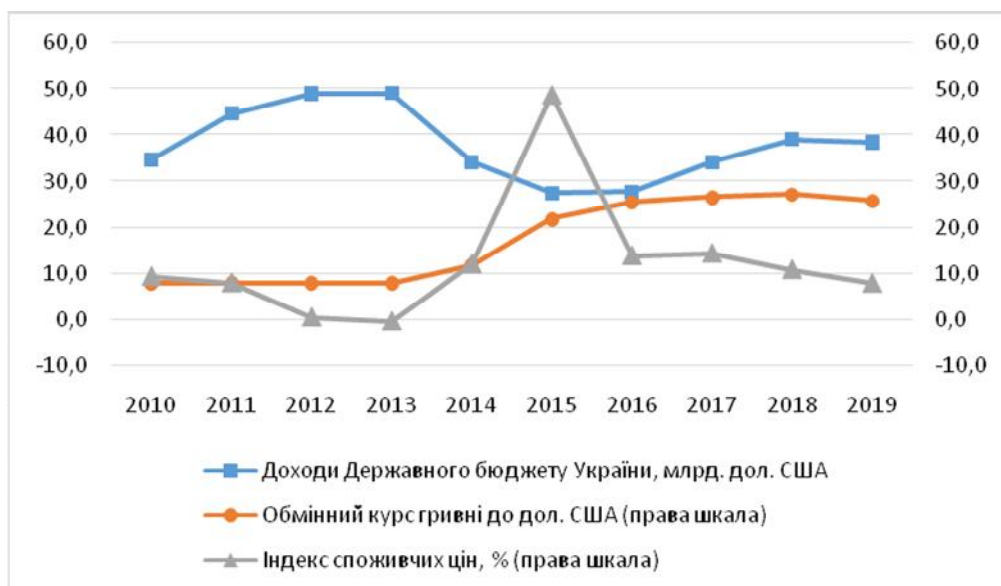


Рис. 2.6. Динаміка доходів Державного бюджету України, обмінного курсу гривні до долара США та індексу споживчих цін у 2010-2019 роках

Примітка. Розраховано автором за даними [1]

Як свідчать дані рисунку 2.6, початок девальваційних процесів супроводжується зниженням доходів Державного бюджету України, оскільки в умовах імпортозалежної економіки нашої держави (в основному від енергоносіїв), динаміка валютного курсу є визначальним фактором цінової динаміки, відповідно в результаті підвищення цін знизилась обсяги кінцевого споживання домашніх господарств, які є основою податкових надходжень. Оскільки податки на споживання займають 60-70% від всіх податкових надходжень, відповідно зниження кінцевого споживання домашніх господарств є однією із основних причин зниження доходів Державного бюджету України. Цю тезу підкреслює коефіцієнт кореляції між кінцевим споживанням домашніх господарств та індексом споживчих цін ($R^2 = -0,7347$), який свідчить про те, що при зростанні інфляції кінцеве споживання зменшується. Окрім цього девальвація національної валюти позитивно позначається на динаміці імпорту та експорту, адже в такому випадку імпорт зменшується, а виручка від експорту збільшується.

Однак, з точки зору статистичного аналізу існує один парадокс – зменшення імпорту призводить до зменшення доходів до Державного бюджету України (рис. 2.7), що пов'язано із перевищенням доходів бюджету від ПДВ на ввезені в нашу державу товарів над ПДВ на вироблені товари.



Рис. 2.7. Динаміка доходів Державного бюджету України, експорту та імпорту у 2010-2019 роках

Примітка. Розраховано автором за даними []

Коефіцієнт кореляції між обсягом імпорту та доходами Державного бюджету України ($R^2=0,9730$) є вищими, ніж аналогічний показник з врахуванням експорту ($R^2=0,9240$), що підкреслює сильніший вплив імпорту на динаміку доходів бюджету.

В цьому ж контексті варто звернути увагу на динаміку цін на основні статті українського експорту: метали і зерно. Зауважимо, що оскільки це сировинні товари, а тому динаміка їх експорту є надто залежною від кон'юнктури на світових товарних ринках, що ставить в залежність розвиток нашої промисловості, сільського господарства, ВВП і доходів Державного бюджету від світових сировинних циклів (рис. 2.8).

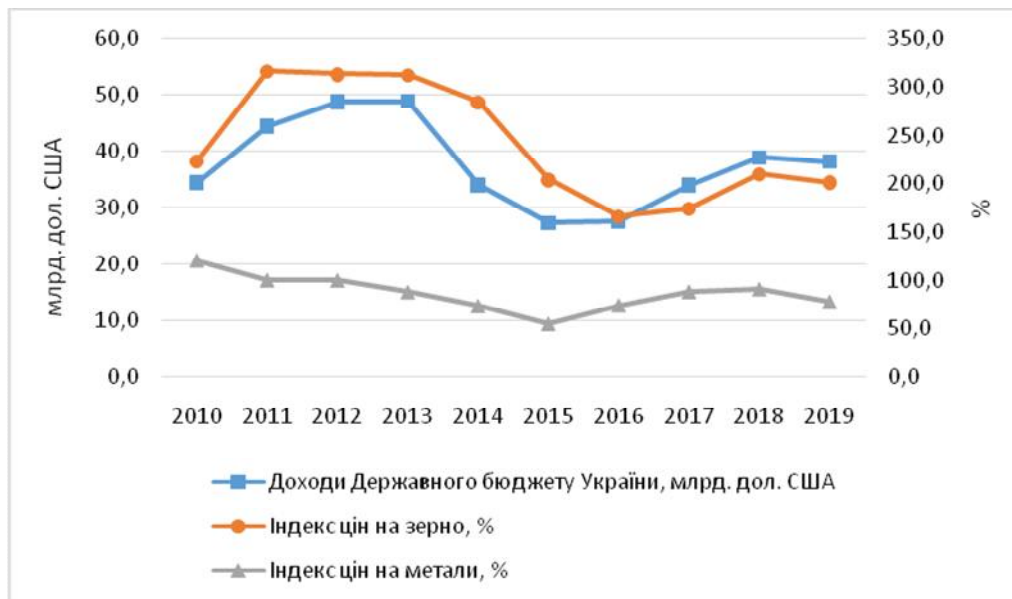


Рис. 2.8. Динаміка доходів Державного бюджету України, індексів цін на метали та зерно на світових товарних біржах у 2010-2019 роках

Примітка. Розраховано автором за даними []

Як бачимо з рисунку 2.8 між динамікою доходів Державного бюджету України та динамікою індексу цін на зерно існує тісніший зв'язок ($R^2=0,7963$), ніж між динамікою індексу цін на метали ($R^2=0,5082$), це пов'язано з тим, що внаслідок війни з Російською Федерацією на Донбасі Україна втратила деяку

частину металургійних потужностей і, частка металів в експорті поступилася продукції сільського господарства. Тим не менше, на наш погляд, зростання експорту зернових не може вважатися позитивною тенденцією в розвитку вітчизняної економіки, адже це, по суті, експорт сировини, який ще залежить від погодних умов. Розвинуті країни світу намагаються стимулювати розвиток експорту товарів з доданою вартістю, які з одного боку приносять вищі прибутки, а з іншого – не залежать від кон'юнктури сировинних ринків. Тому одним із головних резервів доходів Державного бюджету України є виробництво товарів з доданою вартістю як для внутрішнього так і для зовнішнього ринків.

Окрім перелічених вище факторів впливу на доходи Державного бюджету України варто додати такий фактор як рівень тіньової економіки, кількісне вираження якого є досить проблематичними через різні підходи до його оцінки. Офіційна оцінка рівня тіньової економіки України, що проводиться Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства свідчить, що 28% ВВП у 2019 році перебувало в тіні. Це є досить суттєвим ресурсом не лише для забезпечення зростання доходів Державного бюджету, але й для ефективного перерозподілу таких доходів на капітальні видатки через державні цільові програми розвитку, які повинні стати основою для економічного зростання, збільшення промисловості і, як наслідок, збільшення доходів бюджету.

Таким чином, підсумовуючи вищенаведене, зауважимо, що практично всі індикатори макроекономічної кон'юнктури є факторами впливу на доходи Державного бюджету України. Однак, існуючі загрози девальвації, інфляції, імпортозалежності та залежності національної економіки від сировинних циклів потребують вирішення в найближчій перспективі з метою розбудови держави сталого розвитку.

Висновки до розділу 2

Дослідження прагматики та проблематики формування доходів Державного бюджету України дозволило зробити наступні висновки:

1. Аналіз виконання дохідної частини Державного бюджету України дає підстави для висновку, що впродовж останніх семи років спостерігається стійке зростання номінальних доходів Державного бюджету України, які за підсумками 2013-2019 рр. зросли на 194 в.п. і у 2019 р. становили 998,3 млрд. грн. Проте, дана тенденція не завжди була пов'язана з економічним зростанням. Так, у 2015 р. вагому роль в процесі формування доходів державного бюджету відіграли рекордна інфляція та девальвація гривні. В цей час інфляційний податок склав 135 млрд. грн. Тому запропоновано аналізувати динаміку доходів Державного бюджету України конвертуючи їх номінальне значення в іноземну валюту, що дозволяє уникнути ефектів курсових різниць.

2. Близько 80% доходів Державного бюджету України формується за рахунок податкових надходжень. При цьому левову частку податкових надходжень (близько 70%) забезпечують непрямі податки. Насамперед це пов'язано з соціально-економічним становищем в країні: високим рівнем тінізації економіки, низькою культурою сплати податків населенням та кризовими процесами в економіці. Зазначимо, що аналіз імпліцитних ставок податків в Україні у 2013–2019 рр. показав подальше зростання податкового навантаження на споживання;

3. Основним бюджетоутворюючим податком в Україні є ПДВ. Зокрема у 2019 році, його частка в скупних податкових надходженнях Державного бюджету становила 47,3%. Поряд з цим процес відшкодування ПДВ в Україні часто використовується як плацдарм для проведення махінацій. Так, в результаті в результаті необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на адресу комерційних структур через безпідставне відшкодування податку на додану вартість держава зазнає прямих збитків. Окрім того, основну частку (75-79%) нетто-надходжень ПДВ до державного бюджету становлять його надходження від ввезених на територію України товарів, що сигналізує про значну імпортозалежність як державної казни, так і економіки загалом;

4. Важливим податком, що є не лише джерелом поповнення державного бюджету, а й важливим важелем впливу на стан вітчизняної економіки – є податок на прибуток підприємств. На сьогодні він має недостатньо високий рівень фіскальної ефективності в Україні. Зокрема, у 2019 р. частка податку на прибуток у податкових надходженнях становила 13,4%. Важливо, що ця проблема в Україні зумовлена не внутрішніми недоліками податку на прибуток підприємств, а, насамперед, через високий рівень тінізації економіки, корупцію, недостатньою спроможністю фіскальних органів забезпечити ефективний контроль за достовірністю нарахування податку на прибуток підприємств та застарілий підхід до справляння податків у Державній фіскальній службі України;

5. Частка неподаткових надходжень в доходах держбюджету України коливається від 16% до 22%. Зростання ролі неподаткових надходжень в нашій державі спостерігається в період фінансово-економічних криз – коли має місце скорочення ВВП, що не дає змоги забезпечити надходження достатнього обсягу грошових ресурсів до бюджету. Тому, в результаті звуження об'єкта оподаткування, неподаткові надходження заміщують податки перешкоджаючи зростанню рівня дефіциту бюджету та державного боргу;

6. На основі аналізу наукової літератури виокремлено декілька факторів впливу на динаміку доходів Державного бюджету України, які на практиці протестовано за допомогою методів математичної статистики, та зроблено висновок, що найбільший вплив на динаміку бюджетних доходів мають такі фактори, як: динаміка ВВП. Динаміка обмінного курсу гривні та індексу споживчих цін, динаміка експорту та імпорту товарів і послуг, динаміка кінцевого споживання населення та динаміка індексу цін на метали і зерно. Зокрема доведено, що в період кризи 2014-2017 років девальвація національної валюти призвела до зниження реальних доходів Державного бюджету України, адже в результаті девальвації зросли показники індексу споживчих цін, оскільки вітчизняна економіка є імпортозалежною від енергоносіїв. В свою чергу зростання цін призвело до суттєвого скорочення кінцевого споживання

домашніх господарств, доходи яких становлять основу оподаткування, адже ПДВ та акцизний податок становлять 60-70% податкових надходжень. Окрім цього, зменшення імпорту та експорту також є суттєвим фактором впливу на динаміку доходів Державного бюджету України, оскільки ПДВ на ввезені товари і послуги перевищує ПДВ на товари вироблені в Україні, тому парадоксально, що зменшення імпорту є причиною зниження доходів бюджету. Окрім цього наголошено на тому, що вітчизняна економіка є залежною від експорту металів та продукції сільського господарства, яка особливо після 2014 року нарощує свою частку у сукупному експорті. Експорт сировини призводить до залежності динаміки доходів Державного бюджету від цінової кон'юнктури на світових сировинних ринках.

РОЗДІЛ 3.

НАПРЯМКИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОНАННЯ ДОХІДНОЇ ЧАСТИНИ ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ

3.1. Оптимізація резервів збільшення доходів державного бюджету

Наслідки фінансово-економічної кризи 2014-2017 років та пандемії COVID-19 вимагають пошуку шляхів оптимізації резервів збільшення доходів Державного бюджету України, адже збільшення витрат на обслуговування зовнішніх і внутрішніх запозичень призводить до неефективного перерозподілу бюджетних надходжень. Зокрема це стосується зменшення капітальних видатків, як основи розвитку економіки. За даними Державної казначейської служби України капітальні видатки Державного бюджету впродовж останніх десяти років не перевищували 10% сукупних видатків, а в час кризи 2014-2017 років взагалі становили 1,7%, що свідчить про необхідність збільшення доходів бюджету для стимулювання економічного відновлення.

Оптимізація дохідної частини Державного бюджету України повинна здійснюватися з врахуванням трьох найважливіших завдань. По-перше, важливим є забезпечення держави необхідними фінансовими ресурсами. По-друге, доходи державного бюджету мають використовуватися як важелі досягнення певних цілей економічної політики – стабілізації економічної кон'юнктури, обмеження інфляції, проведення антикризових заходів, стимулювання економічного зростання, структурних зрушень тощо. По-третє, через вилучення податків має відбуватися забезпечення виконання соціальної функції держави з вирівнювання доходів[86, с. 90].

Сьогодні вся діяльність держави спрямована на управління доходами з метою досягнення фіскальної функції, що неповною мірою відповідає оптимізації бюджетної системи країни. При цьому, для досягнення всіх трьох

завдань необхідно зробити акцент на зростанні ролі прямих податків в структурі Державного бюджету України, оскільки саме вони є соціально справедливими та дають можливість регулювання економічних процесів в країні. Звичайно, це можливо здійснити лише внаслідок комплексного реформування податкової системи.

Так, для забезпечення соціально-економічної справедливості податкової політики в Україні, цікавим є застосування прогресивних ставок податку на доходи фізичних осіб з врахуванням таких моментів як: сімейний стан платника податків, кількість працюючих у сім'ї, наявність дітей та утриманців тощо. Сімейним громадянам має бути надано право при оподаткуванні декларувати чи індивідуальні доходи, чи сукупний дохід сім'ї. При цьому оподаткування повинно здійснюватися, виходячи із середнього сукупного доходу на одного члена сім'ї[2, с. 84].

На нашу думку, для покращення й оптимізації податкових доходів важливу увагу варто приділяти пільговому оподаткуванню, адже сьогодні воно призводить до недоотримання коштів до державного бюджету й водночас не сприяє покращенню фінансово-господарської діяльності окремих суб'єктів і держави в цілому.

Насамперед, важливо переглянути перелік галузей, для яких пільгове оподаткування на теперішній час є найбільш доцільним. Так, податкові пільги повинні спрямовуватись на розвиток тих секторів економіки, які в подальшому забезпечать зростання доходів або скорочення видатків державного бюджету внаслідок модернізації виробництва, виготовлення нової продукції або покращення її якості та конкурентоздатності. Окрім цього, варто забезпечити ефективний контроль за використанням податкових пільг та посилити відповідальність за нецільове використання вивільнених коштів. Необхідним є запровадження систематичного звітування КМУ перед ВРУ щодо пільгового оподаткування, а також показників економічної та соціальної ефективності використаних податкових пільг протягом відповідного періоду.

Очевидно, що механізм функціонування бюджетної системи перебуває в тісному взаємозв'язку з процесами, що відбуваються в суспільстві та економіці держави. Тому подолання тіньової економіки є одним необхідних умов налагодження ефективної роботи податкової системи України та зростання прямих податків в структурі доходів державного бюджету. Проте сьогодні всі спроби боротьби з тіньовим сектором економіки проходять безрезультативно. Більше того, уряд застосовує заходи, які можуть погіршити і без того несприятливий бізнес-клімат в Україні, скоротити жалюгідну частку малого бізнесу та посилити корупцію серед податківців. Натомість, скорочення частки тіньової економіки має стати бажаним побічним ефектом ліберальної фіскальної реформи [51]. Зокрема, з цією метою цікавим для України є застосування зазначеного вище податку на виведений капітал замість класичної моделі оподаткування юридичних осіб. Це має відбуватися разом з здійсненням інституційних змін системи взаємовідносин фіскальних органів і платників податків: покращенням якісного рівня механізму адміністрування податків, розбудовою електронних сервісів для платників податків, запровадження механізм отримання податкових роз'яснень (taxruling) та впровадження Єдиного рахунку для сплати податків.

Стратегічною метою протидії тіньовій економіці, як однієї з перешкод зростання доходів Державного бюджету України має стати істотне зниження рівня даного феномену шляхом використання тактичних та стратегічних заходів, які матимуть системний характер. В Україні для боротьби з тіньовою економікою використовується ситуаційний підхід, який абсолютно є неефективним і неприпустимим в застосуванні проти масштабів тіньової економіки, які є в нашій державі.

Тіньова економіка являє собою багатоаспектне явище, яке паразитує у всіх сферах національної економіки, а розгалуженість її проявів засвідчує безперспективність лише симптоматичних репресивних методів протидії. Таким чином, протистояння такому явищу потребує цілої низки зусиль на довгострокову перспективу.

На нашу думку, напрямки боротьби з тіньовою економікою мають містити дві взаємоузгоджені складові – адміністративну та мотиваційну. Адміністративна складова повинна передбачати кроки в напрямі посилення адміністрування податків та перекриття шляхів ухилення від їх сплати, а мотиваційна – зниження податкового навантаження, спрощення податкового законодавства та регулювання економічної діяльності одночасно з покращенням якості державних послуг.

До заходів протидії тіньовому сектору економічних відносин, що матимуть позитивний вплив на мінімізацію загроз державним фінансам можна віднести: створення сприятливих умов для легалізації зайнятості населення; запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в національну економіку; покращення інвестиційного клімату в країні; зниження регуляторного та фінансового тиску на суб'єкти господарювання; відокремлення влади від бізнесу; розробка відповідного правового забезпечення процесу легалізації доходів; формування мотиваційного нормативно-правового середовища, яке б забезпечило високоефективну та прибуткову роботу легальної економіки; посилення відповідальності правопорушників; переорієнтація системи оподаткування з фіскальної на регуляторну функцію; амністія «тіньових» капіталів тощо.

Окрім, оптимізації важелів прямого оподаткування та боротьби з тіньовою економікою доцільною є оптимізація непрямого оподаткування, для підвищення ефективності якого, на наш погляд, необхідно здійснити низку реформ:

- ввести знижені ставки податку на додану вартість для соціально значущих товарів й встановити підвищені ставки з податку на додану вартість та акцизу на товари розкоші (дорогоцінне каміння і метали; хутро; машини, яхти та ін.), виходячи з їх ринкової вартості;
- запровадити автоматизовану систему контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів «Електронна акцизна марка», для

забезпечення комплексного контрольо-попереджувального моніторингу у сфері обігу підакцизних товарів;

- розширити групи підакцизних товарів: стягувати податок з операцій придбання товарів, які є товарами преміум-класу або є шкідливими для здоров'я;
- доповнити перелік підакцизного пального рядом товарних позицій, які сьогодні використовуються для змішування та отримання готових видів пального без сплати акцизного податку.

Щодо неподаткових доходів, які в Україні формують п'яту частину доходів ДБУ, то вони теж містять чимало резервів зростання. Для зростання обсягів неподаткових надходжень до Державного бюджету України необхідно здійснити такі заходи:

- зміцнити фінансове становище суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких є частка державного майна; підвищити ефективність роботи підприємств державної форми власності;
- збільшити кількість платних послуг, які можуть надаватися державними підприємствами;
- покращити роботу з підбору об'єктів оренди державного майна, збільшити привабливість цих об'єктів, створити професійну систему оцінювання майна та забезпечити їх здачу в оренду не нижче ринкових цін;
- стимулювати роботу бюджетних установ, пов'язану з диверсифікацією джерел та пошуком резервів зростання обсягів власних надходжень;
- розробити стратегію управління майном держави, прийняти довгострокову програму приватизації, проводити постійний моніторинг та звітування перед суспільством про виконання цієї програми;
- використовувати кошти від приватизації на довгострокові цілі: для підтримки стратегічних галузей, інноваційних та наукових програм;

- забезпечувати збереження ринкової вартості підприємств, які визначені в переліку підприємств до приватизації, а також реально оцінювати вартість підприємств та їх стратегічне значення для держави;
- контролювати недопущення тіньового відчуження державного майна та рейдерства;
- для підвищення ефективності проведеної приватизації варто укладати приватизаційні угоди з покупцями з чітким зазначенням зобов'язань в економічній та соціальній сферах, із зазначенням відповідальності за дотримання цих зобов'язань на конкретний період, а також з чітким визначенням напрямків використання надходжень від приватизації;
- визначити на законодавчому рівні механізм повернення майна у власність держави, якщо зобов'язання інвестора не будуть виконані, із зазначенням переліку форс-мажорних обставин;
- залишити благодійні внески, гранти, дарунки в переліку інших джерел власних надходжень бюджетних установ за умови забезпечення громадського контролю, який реалізується на основі суспільних інститутів і законів, що зобов'язують органи влади надавати інформацію зацікавленим особам.

Отже, оптимізація структури доходів державного бюджету потребує значних реформ як в сфері оподаткування, так і в формуванні неподаткових надходжень.

3.2. Можливості використання зарубіжного досвіду формування дохідної частини державного бюджету в Україні

В умовах фінансової глобалізації і демократизації українського суспільства особливу увагу потрібно звернути на міжнародний досвід реформування податкової та бюджетної систем і шляхи його впровадження в Україні.

Оскільки, одним із податків, що забезпечує наповнення майже 40% державної казни в Україні є ПДВ і враховуючи недоліки його справляння, заслуговує уваги зарубіжний досвід його стягнення. Так, у податкових системах країн із розвинутою ринковою економікою помітні певні спільні характеристики щодо стягнення ПДВ. Зокрема, у більшості з них застосовується не одна, а кілька податкових ставок. Крім стандартної, використовуються знижені ставки для товарів і послуг, що мають соціальне й культурно-споживче призначення (продукти харчування, громадський транспорт, газети, журнали), а в деяких країнах – підвищені ставки на предмети розкоші або на шкідливі товари (алкоголь, тютюн).

Зокрема в Німеччині, стандартна ставка ПДВ становить 19%, а Польща застосовує базову ставку в розмірі 23%. При цьому пільгова ставка ПДВ в Німеччині сягає - 7%, а в Польщі 5-8% [69]. У Чехії базова і пільгова ставки ПДВ відрізняються несуттєво та становлять 21% та 15% відповідно. Франція використовує базову ставку ПДВ 19,6% і декілька пільгових ставок ПДВ (ставку 5,5%, що поширюється на 29 видів товарів (продукти харчування, книги, послуги пасажирського транспорту, послуги по ремонту оселі тощо) і ставку 2,1%, що охоплює деякі періодичні видання, ліки, ліцензії на користування TV). Крім того, предмети розкоші, тютюн і алкоголь у Франції оподатковуються за ставкою 25% [4, с. 85].

В зарубіжних країнах, як і в Україні, втрати бюджету від існування злочинних схем відшкодування ПДВ дуже відчутні. Згідно з інформацією Єврокомісії, деякі країни – члени Європейського Союзу оцінюють втрати від махінацій з ПДВ у 10% загального обсягу надходжень від цього податку. Лише у Великобританії річний обсяг втрат бюджету через схеми незаконного відшкодування ПДВ, за деякими оцінками, складає 1,73 млрд. фунтів [39, с. 42]. Тому вивчення проблематики шахрайства у сфері відшкодування експортного ПДВ та розробка варіантів її розв'язання – актуальне питання як на рівні Євросоюзу, так і в межах податкової політики його членів.

Відмітимо, що значних втрат уряди зарубіжних країн зазнають через розвиток електронної торгівлі. Це пов'язано з тим, що вартість більшості товарів, які замовляються фізичними особами, не досягає межі оподаткування (не сплачується імпортерне мито, ПДВ), а їх обсяги сягають мільйонів. Тому уряди країн ініціюють зменшення межі оподаткування імпортерних товарів практично до нуля, хоча на практиці це збільшить адміністративні навантаження на митні органи і уповільнить транскордонне переміщення товарів. Так, Туреччина з червня 2016 року зобов'язала перевізників та логістичні компанії повідомляти сукупний обсяг вантажів від постачальника, незалежно від кількості покупців. В Євросоюзі визнали необхідність сплати ПДВ в країні доставки товару, у випадку поставки приватним особам[39, с. 43].

Варто відмітити, що у розвинених країнах світу бюджетоутворюючими є прямі податки, тому особливу увагу варто приділити світовому досвіду формування саме їх. Що стосується податку на прибуток корпорацій, то в багатьох країнах світу ставки цього податку прогресивні та підвищуються разом із збільшенням оподаткованого прибутку. Така побудова шкали податкових ставок передбачає знижені ставки для малих та середніх підприємств, адже вони відіграють значну роль у створенні інновацій, розширенні виробництва та зростанні зайнятості[4, с.106].

В світі прийнято виділяти дві моделі розрахунку податку на прибуток підприємств: європейську (континентальну) та англо-американську (англосаксонську) (див. табл. 3.2.). Крім того, в світовій практиці існує естонська модель оподаткування прибутку юридичних осіб, вона є відносно новою і тому не є поширеною.

Таблиця 3.2

Порівняння принципів побудови європейської (континентальної) та англо-американської (англосаксонської) моделей розрахунку податку на прибуток підприємств

Показник	Європейська (континентальна)	Англо-американська (англосаксонська)
----------	------------------------------	--------------------------------------

Країни в яких застосовується	Німеччина, Франція, Швеція, Бельгія, Іспанія, Швейцарія, Аргентина, Бразилія, Перу, Чилі	США, Велика Британія, Канада, Австралія
База оподаткування	Сума прибутку визначена за правилами бухгалтерського обліку, податковий облік як самостійний вид майже відсутній	Сума прибутку визначається за правилами бухгалтерського та податкового обліку, між якими існує тісний зв'язок
Об'єкт оподаткування	Фінансовий результат до оподаткування коригується відповідно до амортизації, збитків, дивідендів, процентних доходів	Фінансовий результат до оподаткування коригується за правилами бухгалтерського обліку
Законодавче регулювання	Правила і процедури бухгалтерського обліку розробляються за участі держави та регламентуються чинним законодавством	Правила і процедури облікових стандартів розробляються професійними організаціями бухгалтерів без жорсткого законодавчого регулювання

Примітка: розроблено за даними [4].

Таким чином, англо-американська (англосаксонська) модель надає підприємствам свободу вибору у застосуванні встановлених норм ведення обліку та складання фінансової звітності в межах дії законодавства. Застосування англо-американської моделі в Україні може бути недоцільним, оскільки спричинить появу податкових конфліктів та збільшить ймовірність застосування тиску фіскальними органами. На даний момент в Україні діє європейська модель розрахунку податку на прибуток підприємств, але, як свідчить проведений аналіз фіскальної ефективності даного податку, вона не адаптувалася в нашій податковій системі, оскільки не вирішує основних проблем прибуткового оподаткування юридичних осіб.

Альтернативним варіантом податку на прибуток підприємств є запровадження оподаткування розподіленого прибутку. Запропонована система ПнВК передбачає зміну бази оподаткування на транзакції, що включають виплату дивідендів та інші форми «виведення капіталу» з податкової системи.

Одним з аргументів на користь застосування цього податку є стимулювання інвестиційних процесів. Дійсно, будь-які реінвестиції в бізнес будуть звільнені від оподаткування. І це, начебто, стимулюватиме власників підприємств спрямовувати кошти на розвиток бізнесу. Так, за оцінками Українського інституту майбутнього, сукупний обсяг тільки внутрішніх

додаткових інвестицій в економіку складе 500-600 млрд. грн. або 15-20 млрд. дол. США, що сприятиме розвитку економіки, і, як наслідок, позитивно позначиться на динаміці доходів ДБУ. Інвестиції стануть драйвером зростання економіки України. Додатковий приріст реального ВВП України в перспективі 5 років складе від 0,8% до 1,9% в рік[26]. Крім того, висвітлення реальних фінансових результатів покращить кредитоспроможність суб'єктів господарювання, а отже і доступність кредитних ресурсів.

Основною перешкодою для застосування ПнВК в Україні є недоотримання бюджетом в короткостроковій перспективі значної суми коштів. Проте, за попередніми підрахунками Українського інституту майбутнього, недоодержавши в перші два роки, після введення податку на виведений капітал, 23 млрд. грн. (0,8 млрд. дол. США), у 2020-2022 рр. державний бюджет додатково отримає 222 млрд. грн. (7,2 млрд. дол. США) до тих надходжень, які могли б надійти від податку на прибуток. Сукупний ефект для бюджету в перспективі 5 років становитиме 197 млрд. грн. (6,4 млрд. дол. США) [26].

Досить показовим для України є досвід інших країн щодо впровадження податку на виведений капітал (ПнВК). Зокрема, прихильники податкової реформи спираються на досвід Естонії, яка запровадила ПнВК у 2000 р. Справді, за індикатором умов ведення бізнесу в країні Естонія посідає 12 місце в рейтингу DoingBusiness [1].

Проте, на нашу думку, запровадження ПнВК не був єдиною причиною таких результатів. Паралельно із застосуванням нульової ставки податку на прибуток підприємств, країна створила умови податкової гавані. Ведення бізнесу в Естонії має безліч інших переваг, серед них:

- простота адміністрування податків (для того, щоб сплатити всі податки в Естонії потрібно витратити 81 годину та здійснити всього 8 платежів, 95% декларацій подається в електронному варіанті);
- законодавство Естонії надає право не вносити реальний статутний капітал, а лише задекларувати його при реєстрації;

- на естонську компанію можливо швидко зареєструвати інтелектуальну власність;
- Естонія має величезну кількість договорів про уникнення подвійного оподаткування;
- іноземні громадяни можуть отримати електронне громадянство країни, не маючи постійного місця проживання в Естонії[37].

Оскільки прибутки оподатковуються за пільговою ставкою, а ведення бізнесу є досить простим процесом, то це посприяло перетворенню Естонії в «корпоративний банк» для транснаціональних компаній.

Тому, на нашу думку, не варто прирівнювати позитивний ефект від впровадження ПнВК в Естонії до вітчизняних реалій. По-перше, в Україні сьогодні нестабільна політична та економічна ситуація, низька податкова дисципліна, низька технологічна база та відсутність довіри до судової системи. Доки ці недоліки вітчизняної економічної системи не будуть подолані, навряд чи ми можемо очікувати позитивних змін від реформування лише порядку справляння податкових платежів.

Також великим уроком для України має стати досвід Молдови, яка у 2008 році провела реформу в сфері оподаткування за прикладом естонської моделі, наслідком якої було стрімке зростання дефіциту державного бюджету країни (фіскальний внесок ППП до бюджету скоротився з 2,8% ВВП до 1,1% ВВП). Задля подолання бюджетного дефіциту органи фіскальної служби, в цей час, вдавались до підвищення штрафів та санкцій, що, у свою чергу, погіршило інвестиційний клімат [88].

Тому, ПнВК сам по собі не може ліквідувати повністю усі проблеми оподаткування діяльності суб'єктів господарювання. Як свідчить досвід Естонії, має бути не просто заміна одного податку іншим, це мають бути зміни, що дозволять побудувати збалансовану податкову систему, рівномірно розподілити податкове навантаження на платників податку, уникнути подвійного оподаткування, впровадити електронні сервіси. Зазначимо, що необхідним є врахування короткострокових впливів від застосування ПнВК.

Недоотримання коштів бюджетом може призвести до неспроможності держави виконувати свої функції та поглибить економічний спад в країні.

Запровадження ПнВК потрібно доповнити поліпшенням податкового адміністрування. Крім того, ПнВК може бути запроваджений лише за умови повної та доцільної компенсації втрат бюджетних доходів, особливо в перші роки запровадження податку, за рахунок зниження бюджетних видатків або збільшення інших податкових надходжень. Реформа також має передбачати подальше зниження вхідних бар'єрів для мікробізнесу й самозайнятості.

Необхідно також підвести ризику під минулим (податкова та майнова амністія) – це дозволить фіскальній службі сконцентруватися на адмініструванні поточних податкових надходжень, а бізнесу - як старому, так і новому – почати грати за однаковими правилами. Для успішної детінізації «пряник» амністії та гарантій непідвищення податкового навантаження необхідно доповнити «батоном» – жорсткими та невідворотними санкціями для тих, хто порушує нові правила.

Вважаємо, досить цікавим досвід оподаткування доходів фізичних осіб у деяких розвинених країнах. Цікаво, що ряд пострадянських країн, в тому числі Україна, Росія, Сербія, Грузія, Румунія, Казахстан, використовують пропорційні («плоскі») податкові ставки на доходи фізичних осіб у діапазоні від 12% (Грузія) до 25% (Латвія). Із держав Заходу плоску ставку (35,7%) запровадила лише Ісландія. Плоскі ставки з індивідуальних доходів у межах від 2,8% (Пенсільванія) до 5,3% (Массачусетс) діють також у шести штатах США [4, с.120]. Така система забезпечує нейтральність оподаткування та спрощення адміністрування податків. Проте, порушує принцип соціальної справедливості в оподаткуванні. Водночас, європейській системі оподаткування (Франція, Швеція, Німеччина, Норвегія, Японія та ін.) характерна прогресивна шкала з різними базовими ставками податку.

Історично в світі склалися дві системи побудови прибуткового податку з громадян: шедулярна та глобальна[63, с. 58]. Шедулярна система виникла у Великобританії й поширилася на територію Італії. При цій формі стягування

податку, дохід ділиться на декілька частин (шедули) залежно від джерела його формування, а кожна шедула оподатковується за окремим порядком.

Так, в Італії залежно від свого походження джерела доходів поділені на п'ять категорій, кожній з яких властиві свої особливості оподаткування: нерухоме майно (земля і будівлі); капітал; підприємництво; трудові доходи від роботи за наймом і в порядку самозайнятості осіб вільних професій; інші джерела. Під одною назвою по суті справляються п'ять різних податків [68].

Глобальна система передбачає оподаткування всіх доходів, незалежно від характеру і джерела їх отримання, за прогресивною ставкою з доходу, який декларується на початку року за результатами попереднього року. Таку систему використовують у більшості країн світу (США, Франції, Німеччині та ін.).

При цьому в Німеччині існує податок на доходи фізичних осіб двох типів: податок на заробітну плату (Lohnsteuere) і податок на інші доходи (Einkommenssteuer). Різниця між ними полягає в способі справляння. Податок на зарплату збирають по місцю роботи, зайнятості («біля джерела»), суму податку перераховує податковим органам роботодавець (податковий агент). Податок на інші доходи (рента, індивідуальна трудова діяльність, продаж майна, пенсії та ін.) покладається безпосередньо на платника. У Німеччині застосовується поділ платників податку на шість податкових класів залежно від їх сімейного стану, кількості зайнятих у сім'ї, наявності дітей, спільного чи окремого ведення бюджету сім'ї. Шкала ставок змінюється від 2,56% (на дохід у розмірі 9000-11500 євро в рік) до 45%. Доходи розміром менш ніж 9000 євро в рік оподатковуються за 0% ставкою [69].

Крім реформування основних податків в Україні велику увагу необхідно приділити способу адміністрування податків. Адже впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку залишається для органів державної податкової служби одним із важливих напрямків поліпшення процесу обслуговування платників податків.

У таких Європейських країнах, як Швеція, Данія, Велика Британія, застосовується найбільш ефективна, прозора та проста системи сплати податків– Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити зобов'язання за всіма податками та зборами, які він має сплати. Даний підхід стовідсотково запобігає виникненню помилок під час перерахування коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а у платника податків, у разі переплати по одному податку, не виникає податкового боргу з іншого[39].

Важливу роль також відіграє система адміністрування ПДВ. В західноєвропейських країнах поширеною практикою стало застосування прогресивних форм справляння ПДВ та методів його обчислення. Найбільш перспективним тут є досвід Бельгії, оскільки він є одним з кращих прикладів того, як можна знизити рівень адміністративних витрат у процесі подання і обробки податкових декларацій та перевірки правильності їх заповнення. Платнику ПДВ необхідно мати лише доступ до Інтернет-мережі та стандартний браузер, який дозволить завантажити необхідне програмне забезпечення. Необов'язковим є ручне внесення вхідних даних для податкових органів щодо зобов'язань з ПДВ, оскільки вони можуть бути завантажені в якості окремого файлу з облікового програмного забезпечення. На етапі перед надсиланням податкової декларації система здійснює певні види перевірок, що забезпечує можливість подання лише тих документів, як не мають помилок. У випадку правильного подання необхідної інформації система електронного підтвердження надсилає відповідне повідомлення платнику ПДВ [95].

Таким чином, Україні варто враховувати міжнародний досвід справляння податків з метою оптимізації структури дохідної частини Державного бюджету України.

Висновки до розділу 3

У результаті вивчення проблем та факторів впливу на формування дохідної частини Державного бюджету, а також зарубіжного досвіду бюджетної політики, зроблено наступні висновки:

1. Перспективними напрямками розкриття резервів наповнення дохідної частини Державного бюджету України є детінізація національної економіки та реформування податкової системи в частині зниження регулятивного тиску і удосконалення адміністрування. Зокрема в сфері боротьби з тіньовою економікою необхідно: створення сприятливих умов для легалізації зайнятості населення; запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в національну економіку; покращення інвестиційного клімату в країні; зниження регуляторного та фінансового тиску на суб'єкти господарювання; відокремлення влади від бізнесу; посилення відповідальності правопорушників; переорієнтація системи оподаткування з фіскальної на регуляторну функцію; амністія «тіньових» капіталів тощо.

2. Важливою передумовою для здійснення соціально-економічних реформ в Україні є забезпечення державного бюджету необхідними обсягами фінансових ресурсів. Для цього важливо здійснити залучення прихованих резервів зростання обсягів податкових надходжень до державного бюджету: застосувати прогресивне оподаткування фізичних осіб та розширити базу оподаткування ПДФО; ввести знижені ставки ПДВ для соціальних значущих товарів й встановити підвищені ставки на товари розкоші; розширити групи підакцизних товарів товарами преміум-класу та товарами шкідливими для здоров'я; запровадити автоматизовану систему контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів «Електронна акцизна марка».

3. З метою подолання проблем, які перешкоджають надходженню неподаткових платежів до ДБУ в достатній кількості необхідно: підвищити ефективність роботи підприємств державної форми власності; збільшити кількість платних послуг, які можуть надаватися державними підприємствами; забезпечити здачу в оренду державного майна не нижче ринкових цін;

контролювати недопущення тіньового відчуження державного майна та рейдерства; підвищити ефективність проведення приватизації.

4. Оскільки в розвинутих країнах суттєву фіскальну роль в наповненні держбюджету відіграють прямі податки, в Україні постає необхідність впровадження у вітчизняну практику альтернативних моделей оподаткування доходів бізнесу. В даному контексті доволі показовим для України є досвід трансформації податкової системи Естонії, яка у 2010 році запровадила податок на виведений капітал. Концепція, яка лежить в основі даного податку – оподаткування грошових потоків, а не результату обліку. Реалізація даної концепції в Україні забезпечить не лише поживлення інвестиційної діяльності, сприятиме вирішенню проблеми ухилення від сплати податків, але і зростання доходів до державної казни.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження теоретико-методологічних та організаційно-правових засад формування системи доходів Державного бюджету України сформульовано такі висновки і пропозиції:

1. Формування доходів державного бюджету є надзвичайно важливою ланкою в процесі забезпечення функціонування держави. Від злагодженості, прозорості та ефективності механізму формування доходів бюджету залежать вирішення соціальних проблем, утримання органів державного управління та рівень обороноздатності держави. Водночас кошти державного бюджету є основним знаряддям економічного регулювання, макроекономічної стабілізації, антикризового управління, стимулювання економічного зростання держави та впливу на короткотермінові коливання економічної кон'юнктури;

2. Врахування надбань фінансової науки та практики дало можливість схилитись до думки, що доходи державного бюджету – це грошові відносини, які виникають між державою, юридичними і фізичними особами в процесі вилучення і акумуляції частини вартості ВВП в загальнодержавному фонді з метою їх подальшого використання, тобто для здійснення державою своїх функцій;

3. Доходи бюджету формуються за допомогою таких методів як пряме вилучення доходів із державного сектора, отримання доходів від державних угідь та майна, податкового та позичкового методів. Усі ці методи формування доходів бюджету, незважаючи на відмінності, тісно пов'язані між собою, взаємозумовлені і взаємно доповнюють один одного. Проте найважливішим серед усіх методів формування доходів бюджету є податковий. Саме за допомогою нього держави наповнюють лівову частину бюджету та здійснюють регулювання соціально-економічних процесів в країні. При цьому, у вітчизняній практиці спостерігається класифікація податкових доходів державного бюджету залежно від економічного змісту об'єкта оподаткування на податки на доходи (податок на прибуток підприємств, прибутковий податок

з громадян) та податки на споживання (податок на додану вартість, акцизний збір, митні збори).

4. Бюджетні відносини в Україні, зокрема відносини з приводу формування доходів державного бюджету, регламентуються бюджетним законодавством, а саме: Конституцією України, Бюджетним кодексом України, Податковим кодексом України, Митним кодексом України, законом про Державний бюджет України, іншими законами України, нормативно-правовими актами КМУ та органів виконавчої влади. Також, вищезазначене законодавство, частково забезпечує правове регулювання процесу планування надходжень до державного бюджету, проте повноцінна законодавча база в даній сфері на сьогодні відсутня;

5. Аналіз виконання дохідної частини Державного бюджету України дає підстави для висновку, що впродовж останніх семи років спостерігається стійке зростання номінальних доходів Державного бюджету України, які за підсумками 2013-2019 рр. зросли на 194 в.п. і у 2019 р. становили 998,3 млрд. грн. Проте, дана тенденція не завжди була пов'язана з економічним зростанням. Так, у 2015 р. вагому роль в процесі формування доходів державного бюджету відіграли рекордна інфляція та девальвація гривні. В цей час інфляційний податок склав 135 млрд. грн. Тому запропоновано аналізувати динаміку доходів Державного бюджету України конвертуючи їх номінальне значення в іноземну валюту, що дозволяє уникнути ефектів курсових різниць.

6. Близько 80% доходів Державного бюджету України формується за рахунок податкових надходжень. При цьому левову частку податкових надходжень (близько 70%) забезпечують непрямі податки. Насамперед це пов'язано з соціально-економічним становищем в країні: високим рівнем тінізації економіки, низькою культурою сплати податків населенням та кризовими процесами в економіці. Зазначимо, що аналіз імпліцитних ставок податків в Україні у 2013–2019 рр. показав подальше зростання податкового навантаження на споживання;

7. Основним бюджетоутворюючим податком в Україні є ПДВ. Зокрема у 2019 році, його частка в сукупних податкових надходження Державного бюджету становила 47,3%. Поряд з цим процес відшкодування ПДВ в Україні часто використовується як плацдарм для проведення махінацій. Так, в результаті в результаті необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на адресу комерційних структур через безпідставне відшкодування податку на додану вартість держава зазнає прямих збитків. Окрім того, основну частку (75-79%) нетто-надходжень ПДВ до державного бюджету становлять його надходження від ввезених на територію України товарів, що сигналізує про значну імпортозалежність як державної казни, так і економіки загалом;

8. Важливим податком, що є не лише джерелом поповнення державного бюджету, а й важливим важелем впливу на стан вітчизняної економіки – є податок на прибуток підприємств. На сьогодні він має недостатньо високий рівень фіскальної ефективності в Україні. Зокрема, у 2019 р. частка податку на прибуток у податкових надходженнях становила 13,4%. Важливо, що ця проблема в Україні зумовлена не внутрішніми недоліками податку на прибуток підприємств, а, насамперед, через високий рівень тінізації економіки, корупцію, недостатньою спроможністю фіскальних органів забезпечити ефективний контроль за достовірністю нарахування податку на прибуток підприємств та застарілий підхід до справляння податків у Державній фіскальній службі України;

9. Частка неподаткових надходжень в доходах держбюджету України коливається від 16% до 22%. Зростання ролі неподаткових надходжень в нашій державі спостерігається в період фінансово-економічних криз – коли має місце скорочення ВВП, що не дає змоги забезпечити надходження достатнього обсягу грошових ресурсів до бюджету. Тому, в результаті звуження об'єкта оподаткування, неподаткові надходження заміщують податки перешкоджаючи зростанню рівня дефіциту бюджету та державного боргу;

10. На основі аналізу наукової літератури виокремлено декілька факторів впливу на динаміку доходів Державного бюджету України, які на практиці

протестовано за допомогою методів математичної статистики, та зроблено висновок, що найбільший вплив на динаміку бюджетних доходів мають такі фактори, як: динаміка ВВП. Динаміка обмінного курсу гривні та індексу споживчих цін, динаміка експорту та імпорту товарів і послуг, динаміка кінцевого споживання населення та динаміка індексу цін на метали і зерно. Зокрема доведено, що в період кризи 2014-2017 років девальвація національної валюти призвела до зниження реальних доходів Державного бюджету України, адже в результаті девальвації зросли показники індексу споживчих цін, оскільки вітчизняна економіка є імпортозалежною від енергоносіїв. В свою чергу зростання цін призвело до суттєвого скорочення кінцевого споживання домашніх господарств, доходи яких становлять основу оподаткування, адже ПДВ та акцизний податок становлять 60-70% податкових надходжень. Окрім цього, зменшення імпорту та експорту також є суттєвим фактором впливу на динаміку доходів Державного бюджету України, оскільки ПДВ на ввезені товари і послуги перевищує ПДВ на товари вироблені в Україні, тому парадоксально, що зменшення імпорту є причиною зниження доходів бюджету. Окрім цього наголошено на тому, що вітчизняна економіка є залежною від експорту металів та продукції сільського господарства, яка особливо після 2014 року нарощує свою частку у сукупному експорті. Експорт сировини призводить до залежності динаміки доходів Державного бюджету від цінової кон'юнктури на світових сировинних ринках.

11. Перспективними напрямками розкриття резервів наповнення дохідної частини Державного бюджету України є детінізація національної економіки та реформування податкової системи в частині зниження регулятивного тиску і удосконалення адміністрування. Зокрема в сфері боротьби з тіньовою економікою необхідно: створення сприятливих умов для легалізації зайнятості населення; запровадження податкових стимулів до нагромадження та інвестування коштів в національну економіку; покращення інвестиційного клімату в країні; зниження регуляторного та фінансового тиску на суб'єкти господарювання; відокремлення влади від бізнесу; посилення відповідальності

правопорушників; переорієнтація системи оподаткування з фіскальної на регуляторну функцію; амністія «тіньових» капіталів тощо.

12. Важливою передумовою для здійснення соціально-економічних реформ в Україні є забезпечення державного бюджету необхідними обсягами фінансових ресурсів. Для цього важливо здійснити залучення прихованих резервів зростання обсягів податкових надходжень до державного бюджету: застосувати прогресивне оподаткування фізичних осіб та розширити базу оподаткування ПДФО; ввести знижені ставки ПДВ для соціальних значущих товарів й встановити підвищені ставки на товари розкоші; розширити групи підакцизних товарів товарами преміум-класу та товарами шкідливими для здоров'я; запровадити автоматизовану систему контролю за обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів «Електронна акцизна марка».

13. З метою подолання проблем, які перешкоджають надходженню неподаткових платежів до ДБУ в достатній кількості необхідно: підвищити ефективність роботи підприємств державної форми власності; збільшити кількість платних послуг, які можуть надаватися державними підприємствами; забезпечити здачу в оренду державного майна не нижче ринкових цін; контролювати недопущення тіньового відчуження державного майна та рейдерства; підвищити ефективність проведення приватизації.

14. Оскільки в розвинутих країнах суттєву фіскальну роль в наповненні держбюджету відіграють прямі податки, в Україні постає необхідність впровадження у вітчизняну практику альтернативних моделей оподаткування доходів бізнесу. В даному контексті доволі показовим для України є досвід трансформації податкової системи Естонії, яка у 2010 році запровадила податок на виведений капітал. Концепція, яка лежить в основі даного податку – оподаткування грошових потоків, а не результату обліку. Реалізація даної концепції в Україні забезпечить не лише поживлення інвестиційної діяльності, сприятиме вирішенню проблеми ухилення від сплати податків, але і зростання доходів до державної казни.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. DoingBusiness, 2019. *TheWorldBankGroup*. URL: http://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf 1. (дата звернення: [12.11.2018](#)).
2. Аврамченко К. В., Дешко А.Л., Жаліло Я. А. Бюджетна політика: прагматичні підходи до стратегічних рішень. К., СТ-ДРУК, 2016. 112 с.
3. Андроник В. Авто на еврономерах: как легализовать полтора миллиона "пересичников". URL: <https://www.segodnya.ua/economics/avto/avto-naevronomerah-kak-legalizovat-poltora-milliona-peresichnikov-1053194.html> (дата звернення: [17.10.2018](#)).
4. Андрущенко В. Л., Варналій З. С., Прокопенко І. А., Тучак Т. В. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. / ред. Мельник П. В. Київ. 2012. 225 с.
5. Бабич Л.М. *Особливості формування сучасної бюджетної політики в Україні. Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 1. С. 133–141.
6. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси: навч. посіб. / ред. В. Д. Базилевича. Атіка, 2002. 368 с.
7. Бачо Р. Й., Иллар Е. Й., Бачо Є. Й. Стан формування доходної частини бюджету України в сучасних кризових умовах. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. Вип. 1. С. 140–145. (Серія «Економіка»).
8. Бойцун А., Яблоновський Д., Захаров А., Кашко О. Скільки коштує суспільству корупція. URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2016/07/How-much-does-Corruption-Cost-Ukraine_Research-Paper.pdf (дата звернення: [11.09.2018](#)).
9. Бурдига І. Гроші в бюджет чизв'язок по всій країні – що отримує Україна від 4G. URL: <https://hromadske.ua/posts/shcho-otrymuie-ukraina-vid-4g> (дата звернення: [12.09.2018](#)).

10. Бутенко Т. В., Бутенко В. В. Переваги та недоліки використання різних форм оподаткування в Україні. *Економіка: реалії часу*. Одеса, 2017. № 4 (32). С. 28–36.
11. Бюджетна система. навч. посіб. / Н. І. Климаш, К. В. Багацька, Н. І. Дем'яненко та ін. за заг. ред. Т.А. Говорушко. Львів «Магнолія 2006», 2014. 296 с.
12. Бюджетна система: підручник / за ред. С. І. Юрія, В. Г. Дем'янишина, О. П. Кириленко. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 624 с.
13. Бюджетна система: підручник / за наук. ред.: В. М. Федосова, С. І. Юрія. – Київ: Центр учбової літератури; Тернопіль: Економ. думка. 2012. 871 с.
14. Бюджетний кодекс України. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 38. 534 с.
15. Вдовічен В. А. Суб'єктний склад правовідносин виконання бюджетів за доходами. *Підприємництво, господарство і право*. 2016. № 1. С. 132–136.
16. Витте С. Ю. Александровичу в 1900–1902 годах. Москва: Фонд экономической книги «Начала», 1997. 512 с.
17. Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству великому князю Михаилу. СПб, 1912. 588 с.
18. Гетманець О. П., Коробцова Д. В. Принципи бюджетного права України: монографія. ХНУВС, 2017. 268 с.
19. Дем'янишин В. Г. *Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України*: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 496 с.
20. Дем'янишин, В. Г. Податковий механізм формування доходів бюджету: концептуальні засади теорії та напрями модернізації. *Світ фінансів*. 2017. Вип. 2. С. 84–96.
21. Драгальчук Т. С., Прокопенко І. А. Європейські тенденції розвитку адміністрування ПДВ. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». 2017.

№ 1(2). С. 51–55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2017_1%282%29_13(дата звернення: 4.11.2018).

22. Дубровський В., Черкашин В. Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів ухилення / уникнення оподаткування в Україні. Київ, 2017. URL: <http://rpr.org.ua/wp-content/uploads/2017/09/Instumentariy-uhilyannyavid-splati-podatkiv-2017.pdf>(дата звернення: 20.10.2018).

23. Єпіфанов А. О., Дьяконова І. І., Сало І. В. Бюджет – головна ланка фінансів держави: монографія. Суми: УАБС НБУ, 2010. 201 с.

24. Загорський В. С., Вовчак О. Д., Благун І. Г., Чуй І. Р. Фінанси: навч. посіб. 2-ге вид., стер. К.: Знання, 2008. 247 с.

25. Закон України «Про державне прогнозування та розроблення програми економічного і соціального розвитку України». 2004. 36 с.

26. Заха Д., Бетлій О. Аналітична записка «Оподаткування розподіленого прибутку: міжнародний досвід». Берлін/Київ.: Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. 2017. 18 с.

27. Заха Д., Оттен Т., Бетлій О., Джуччі Р. Податок на прибуток підприємств чи податок на виведений капітал: аналіз та рекомендації. Берлін/Київ: Німецька консультативна група, Інститут економічних досліджень та політичних. 2017. 27 с.

28. Західна О.Р., Петик Л.О., Щур-Живко О.С. Аналіз доходів та видатків державного бюджету України. *Молодий вчений*. 2018. № 2(54), С.714-718.

29. Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2016 рік. Київ: USAID, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», 2017. 92 с.

30. Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2015 рік. Київ: USAID, Проект

«Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», 2016. 80 с.

31. Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014 рік. Київ: USAID, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», 2015. 77 с.

32. Зубенко В. В., Самчинська І. В., Рудик А. Ю. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2013 рік. Київ: USAID, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження», 2014. 80 с.

33. Зюнькін А. Г. Фінансове право: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. 4-те вид., допов. Київ: ДП «Видавничий дім «Персонал», 2008. 568 с.

34. Карлін М. І. Бюджетна система України: навч. посіб. Київ: Знання, 2008. 428 с.

35. Кіндзерський Ю.В. Інституційна пастка олігархізму і проблеми її подолання. *Економіка України*. 2016. №12 (661). С. 22–46.

36. Конституція України: закон України від 28 червня 1996 року № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної ради України*. 1996. № 30. 141 с.

37. Курганова І. Чому українцям вигідно вести бізнес в Естонії? URL: http://forbes.net.ua/ua/explain/accounting_and_law/1411633-chomu-ukrayincyam-vigidno-vesti-biznes-v-estoniyi (дата звернення: 10.11.2018).

38. Куценко Т. Ф. Бюджетно-податкова політика: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2005. 508с.

39. Лаврешов А. Ю. Сучасний досвід розвитку податкових систем в зарубіжних країнах. *Менеджер*. 2016. № 3. С. 39–45. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2016_3_7 (дата звернення: 12.10.2018).

40. Лаврик Я. Податок на виведений капітал – стратегія «швидкої перемоги» URL: https://uifuture.org/uk/post/podatok-na-vivedenij-kapital-strategia-svidkoi-peremogi_406. (дата звернення: 10.10.2018).

41. Левкович В. Поняття і правова природа неподаткових надходжень. *Фінанси України*. 2004. №10. 41 с.
42. Луцик А. І. Фіскальна політика України в умовах соціально-економічних диспропорцій. Фіскальний простір сталого соціально-економічного розвитку держави: монографія / А. І. Крисоватий, Л. П. Амбрик, Є. П. Бондаренко, В. А. Валігура; за ред. А. І. Крисоватого. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. С. 45–56.
43. Мазярчук В. Окреміаспектиадміністрування та справляння ПДВ у 2011–2016 роках. URL:<https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2015/11/2017-12-13-pdv-okremi-aspekty.pdf>(дата звернення: 22.09.2018).
44. Мазярчук В., Федько І. Вплив корупції на економічне зростання. Київ: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2016. 42 с.
45. Мазярчук В.М. Тренди в динаміці податку на доходи фізичних осіб у 2011–2016 роках URL: [https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/07/2017-07-18 Trendy_v_podatkah-Personal-income-tax.pdf](https://feao.org.ua/wp-content/uploads/2017/07/2017-07-18-Trendy_v_podatkah-Personal-income-tax.pdf) (дата звернення: 5.09.2018).
46. [Макогон В. Д.](#) Формування дохідної частини бюджету як складової фінансово-економічного регулювання. [Науковий погляд: економіка та управління. 2016. №1. С. 100–106.](#)
47. Маркова Л.Г., Алексеева Р.О. Військовий збір: теоретичний аспект. *Internationalscientificjournal*. 2015. № 3. С. 31–36. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/mnj_2015_3_8 (дата звернення: 1.11.2018).
48. Огонь Ц. Г. Доходи бюджету України: теорія та практика: монографія / Київ: КНТЕУ, 2003. 580 с.
49. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Курс лекций, читанный в Санкт-Петербургском и Московском университетах. Вып. I. Учение об обыкновенных доходах / Озеров И. Х. 4-е изд., доп. Москва: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1911. 550 с.
50. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічніаспекти): Монографія / Київ: КНЕУ, 2005. 240 с.

51. Остапчук В. Фіскальні аспекти протидії тіньовій економіці в Україні. *Економіко-правова парадигма розвитку сучасного суспільства*. 2018. № 2.7 с. URL: <http://studlib.org.ua/index.php/eprs/article/view/170>(дата звернення: 12.10.2018).
52. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. URL:<http://ukrstat.gov.ua>(дата звернення: 29.09.2018).
53. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL: <http://www.me.gov.ua/?lang=uk-UA>(дата звернення: 3.11.2018).
54. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL:<http://minfin.gov.ua>(дата звернення: 20.10.2018).
55. Офіційний сайт Національного антикорупційного бюро України. URL: <https://nabu.gov.ua/verbatims/stenograma-vistupu-direktora-nabu-na-parlamentskih-sluhannyah-24052017>(дата звернення: 5.11.2018).
56. Офіційний сайт Організації економічного співробітництва та розвитку. URL:<http://www.oecd.org>(дата звернення: 6.11.2018).
57. Офіційний сайт Фіскальної служби України. URL:<http://sfs.gov.ua>(дата звернення: 20.10.2018).
58. Панкевич Л. В., Зварич М. А., Могиляк П. Я., Хомічак Б. І. Бюджетний менеджмент: навч. посіб. / Київ: Знання, 2006. 293 с.
59. Пасічний М. Д. Фіскальна результативність податкової системи України. *Вісник КНТУ*. 2018. №3. С. 116–128.
60. Пасічник Ю. В. Бюджетна система України: навч. посіб. / Мін-во освіти і науки України. Київ: Знання-Прес, 2006. 607 с.
61. Постанова Кабінету міністрів України «Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/621-2003-%D0%BF>(дата звернення: 22.10.2018).
62. Приймак В. І., Голубник О. Р., Борщук Є. М. Вплив тіньової економіки на добробут населення України. *Економіка та держава: міжнародний науково-практичний журнал* / Ін-т підготовки кадрів держ.

служби зайнятості України; ТОВ «Ред. журн. «Економіка та держава»; голов. ред. Федоренко В.Г. Київ. 2017. № 9. С. 4–7.

63. Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики. Москва: Финансы и статистика, 2003. 272 с.

64. Резнік О. М., Калашник Т. О. Оподаткування військового збору в Україні. *Науковий журнал «Актуальні питання публічного та приватного права»*. 2014. №3(08) URL: http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/38436/1/Rieznik_Kalashnyk_Military_tax_collection_in_Ukraine.pdf (дата звернення: 2.11.2018).

65. Ружицький І. Ю. Стимулююча функція структуризації доходної частини державного бюджету. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. 2014. Вип. 36(2.1). С. 143–150. (Серія «Економічні науки»).

66. Ружицький І. Ю. Підвищення якості управління бюджетними доходами як складова їх оптимізації. *Незалежний аудитор*. 2013. № 6. С. 77–83. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Na_2013_6_13 (дата звернення: 12.10.2018).

67. Ружицький І. Ю. Підходи до класифікації джерел формування доходів Державного бюджету України. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2.

68. Світовий досвід оподаткування: Італія. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/italy/> (дата звернення: 19.10.2018).

69. Світовий досвід оподаткування: Німеччина. URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/mijnarodniy-dosvid-rozvitk/svitovui-dosvid/germany/> (дата звернення: 7.10.2018).

70. Сибірянська Ю. В., Пірникоза П. В. Податок на прибуток підприємств в Україні у 2011–2016 роках. Київ: Офіс з фінансового та економічного аналізу у Верховній Раді України, 2017. 28 с.

71. Сідельникова Л. П. Розбудова бюджетних ресурсів у контексті еволюції державотворення. *Фінанси України*. 2014. № 8. С. 70–84.

72. Сідельникова Л. П. Концептуальні основи формування бюджетних ресурсів держави. *Науковий вісник Ужгородського університету*. 2014. Вип. 2 (43). С. 118–123. (Серія «Економіка»).
73. Сідельникова Л. П. Науково-теоретичне підґрунтя концепції формування доходів державного бюджету. *Вісник Криворізького економічного інституту КНУ*. 2013. № 1. С. 105–109.
74. Скаршевський В. Українське економічне диво 2015-го й «дива» 2016-го. URL: <http://forbes.net.ua/ua/opinions/1413646-ukrayinske-ekonomichne-divo-2015-go-j-diva-2016-go> (дата звернення: 20.10.2018).
75. Слатвінська М. О. Податкові домінанти Державного бюджету України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 23.
76. Слатвінська М. О. Податкові пільги як інструмент реалізації фіскальної політики. *Вісник сумського національного аграрного університету*. 2017. № 12. (Серія «Економіка і менеджмент»).
77. Собчук С. І. Формування неподаткових надходжень бюджету в системі бюджетного регулювання. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 7. С. 79-84.
78. Тарасюк М. В. Формування доходів бюджету в умовах трансформації економіки. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2015. № 5. С. 63–71.
79. Тенденції тіньової економіки в Україні у I кварталі 2018 року. URL: <http://me.gov.ua/Documents/Download?id=ca3fb301-9eea-45ec-9e66-321445b93254> (дата звернення: 9.10.2018).
80. Теоретико-методологічні засади реформування системи сплати податків і зборів в інформаційній системі Міністерства доходів і зборів України. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. 48 с. URL: <http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/publications/nad/ref-spl-deineka.pdf> (дата звернення: 4.10.2018).

81. Тимченко О. М., Сибірянська Ю. В. Оптимізація структури доходів бюджету: застосування рейтингової оцінки. *Фінанси України*. 2008. № 7. С. 17–27.
82. Уманців Ю. М., Міняйло О. І. Доходи бюджету в системі економічного регулювання. *Ринок цінних паперів України*. 2014. № 9–10. С. 43–51.
83. Форсюк В. Військовий збір ТОП-5 ляпів законодавця. URL: <http://jurblog.com.ua/2014/09/viyskoviy-zbir-top-5-lyapiv-zakonodavtsya-zaversieyu-asotsiatsiyi-podatkovih-radnikiv-ta-kompaniyi-jurimex/> (дата звернення: 7.11.2018).
84. Фролов П. Приватизація в Україні: ретроспективи та перспективи. *Дзеркалотижня*. 2018. №10. URL: https://dt.ua/macrolevel/privatizaciya-v-ukrayini-retrospektivi-ta-perspektivi-272273_.html (дата звернення: 25.09.2018).
85. Хелашвілі А., Бетлій О., Кузяків О. Адміністрування та сплата податків: труднощі та перспективи. Київ: USAID, Проект «Лідерство в економічному врядуванні», 2017. 23 с.
86. Хмарук Ю. В. Оцінка факторів впливу на доходи Державного бюджету України. Наукові записки (Національного університету «Острозька академія»). 2011. Вип. 16. С. 82–91. (Серія «Економіка»).
87. Хмарук Ю. В. Теоретичні підходи до визначення поняття «система доходів Державного бюджету України». *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7(2). С. 434–439.
88. Чекановський В. П. Світовий досвід реформування бюджетних систем зарубіжних країн та шляхи його впровадження в Україну. *Економіка та держава*. 2015. № 10. С. 127–129. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2015_10_31 (дата звернення: 14.10.2018).
89. Чернадчук В. Д. Бюджетні правовідносини в Україні: поняття, класифікація та особливості структури: монографія / Суми: Університетська книга, 2011. 172 с.

90. Чернадчук В. Д. *Правовідносини виконання бюджету за доходами. Держава і право*. 2011. Вип. 52. С. 352–357.

91. Чи є державні підприємства менш прибутковими за приватні? URL: https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Are-SOEs-more-profitable_presentation.pdf (дата звернення: 12.09.2018).

92. Шаманська О. С. Формування неподаткового механізму мобілізації доходів бюджету. Методологічні проблеми фінансової теорії та практики в умовах проведення системних реформ: матеріали наук. конф. проф.-викл. складу (м. Тернопіль, 14 квіт. 2011 р.) / уклад.: В. В. Письменний ; відп. за вип. О. П. Кириленко. Тернопіль: Вектор, 2011. С. 155–158.

93. Щербина Ю. О., Мельник О. І. Механізм регулювання непрямих податків в Україні: переваги та недоліки. *Студентський науковий вісник*. 2015. №1(12). С. 152–155.

94. Щербина Ю. О., Рябенко Г. М. Переваги і недоліки податку на додану вартість. *Студентський науковий вісник*. 2015. № 1 (8). С. 79–84.

95. Яксманицька І. І., Даньків Й. Я. Проблеми електронного адміністрування ПДВ на сучасному етапі реформування податкової системи України. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/19142/1/%D0%AF%D0%BA%D1%81%D0%BC%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%86%D1%8C%D0%BA%D0%B0%20%D0%86.%D0%86..PDF> (дата звернення: 13.10.2018).

96. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. Москва: «Статус», 2002. 555 с.