

**Андрій СКРИПНИК**  
**Катерина ПРОСКУРА**

## **БЮДЖЕТНИЙ ДЕФІЦИТ ТА МОЖЛИВІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОГО ПІДХОДУ ДО ОЦІНКИ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ**

---

*Розглянуто проблеми формування державного бюджету і бюджету Пенсійного фонду України, що характерні для кризового і посткризового етапу розвитку. Показана неефективність їх нарізного вирішення, що закладена в проекті Податкового кодексу.*

---

Останні роки в Україні характеризувались суттєвим зростанням бюджетного дефіциту та зростанням дефіциту Пенсійного фонду. Дефіцит державного бюджету покривається за рахунок запозичень, які в значній мірі йдуть на покриття дефіциту Пенсійного фонду. Таким чином, ці дві інституції, які планувались як окремі та незалежні, по суті, поєднані загальними ресурсами (під ресурсами мається на увазі не тільки кредити МВФ або інших міжнародних інституцій, а й головне джерело поповнення бюджетів усіх рівнів – підприємницька діяльність). Тому розділення механізмів наповнення державного бюджету та бюджету Пенсійного фонду, що закріплюється в проекті Податкового кодексу, є, на нашу думку, не раціональним і не далекоглядним. Ситуація з наповнюваністю бюджету погіршилася під час світової кризи 2008–2009 рр. Цілком зрозуміло, що зменшення обсягів виробництва (ВВП) не могло не мати суттєвих негативних наслідків для наповнюваності державного бюджету та бюджету Пенсійного фонду (табл. 1). У 2009 р. порівняно з 2008 р. зменшилися абсолютні (номінальні) показники надходжень, незважаючи на значні темпи річної інфляції.

Ці фактори переконливо свідчать про необхідність визначення єдиного (інте-

грального) показника податкового навантаження, який міг би слугувати підґрунтям для розробки законодавства, що сприяло б зменшенню як рівня тінізації фонду оплати праці, так і прибутків підприємств.

Такий підхід здійснено в роботі К. Проскури [4, 9], в якій розглянуто методологічні підходи до впровадження інтегрального показника податкового навантаження. Дані емпіричних досліджень щодо рівня податкового навантаження для підприємств в м. Київ проаналізовано в роботі С. Брехова та К. Проскури [1].

Вплив фінансово-економічної кризи, як правило, розглядається з точки зору стабільності фінансового сектора економіки, а вже потім, опосередковано, на економіку взагалі. Відомо, що криза вплинула в різній мірі на економіки різних країн. Серед країн, які розвиваються, виявились такі, на яких світова криза мала мінімальний вплив (Бразилія, КНР), і такі, для яких наслідки є надзвичайно болючими (Україна, РФ) [5, 10]. Цілком можливо, що такі руйнівні наслідки пов'язані зі значним рівнем корумпованості суспільства та тінізації економіки, що суттєво зменшує можливість ефективного регулювання на державному рівні [6, 60].

Криза, безумовно, не однаково вплинула на різні сектори економіки України і на

рівень доходів громадян, зайнятих в цих секторах. Можна зробити припущення, що криза по-різному вплинула і на рівень надходжень окремих податків. Саме тому виникає необхідність оцінки впливу кризи на динаміку надходжень окремих податків до бюджету. Це дасть змогу проаналізувати механізми впливу кризових явищ на здатність економічних агентів виконувати податкові зобов'язання, виявити слабкі місця існуючої податкової системи та визначити перспективні напрями її реформування.

В одному з останніх проектів Податкового кодексу визначено, що принципами побудови податкової системи України, зокрема, є: фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості видатків бюджету з його доходами; соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків; економічна ефективність – податки та збори не повинні перешкоджати ефективному розподілу економічних ресурсів; економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування. Викладені положення суттєво змінилися в бік лібералізації порівняно з принципами, що закладені нині чинним податковим законодавством, а саме: принцип соціальної справедливості трактувався з позицій егалітаризма (вирівнювання доходів за допомогою податкової системи), а в сучасній редакції йдеться про врахування платоспроможності платника податків. Вперше з'явився принцип економічності оподаткування, який більше стосується встановлення нових податків, ніж зменшення вартості стягнення 100 грошових одиниць податків для системи взагалі. Проте задекларовані принципи варто доповнити положеннями, які безпосередньо стосуються української економіки з властивим

їй значним рівнем бюрократизації, тінізації та корумпованості.

Надзвичайно актуальними для бюджетної сфери є питання тінізації прибутку підприємств та фонду оплати праці. З іншого боку, зростання дефіциту Пенсійного фонду також частково відбувається внаслідок зростання тінізації фонду оплати праці під час економічної кризи. Тому питання детінізації економіки за рахунок зменшення податкового тягаря і питання фінансування Пенсійного фонду повинні розглядатися спільно. Але, ці припущення повністю відсутні в проекті Податкового кодексу, тому що єдиний соціальний внесок, відповідно до ст. 1 та 3 проекту Податкового кодексу, не стосується сфери податкового законодавства.

Основні макроекономічні показники соціально-економічного розвитку країни у передкризові роки та в умовах розгортання фінансової кризи подано в табл. 1.

Передкризовий період характеризувався значними темпами економічного зростання (темпи зростання номінального ВВП суттєво перевищували річні темпи інфляції, що свідчить про реальне зростання економіки). Цей проміжок часу характеризувався також зростанням рівня державного навантаження на економіку.

Для України час економічної кризи настав з другої половини 2008 р., погіршення макроекономічних показників проявилось лише у 2009 р. Падіння ВВП в номінальному виразі склало 3,5%, а в реальному – на 14,1%. При цьому падіння номінальних показників державного бюджету було суттєво більшим – у 2009 р. 90,5% від рівня 2008 р. А це означає, що реальні показники виконання державного бюджету були суттєво гіршими (зменшення на 19,4%). Слід зазначити, що на цьому фоні ситуація з наповненням бюджету Пенсійного фонду ще більш катастрофічна (дефіцит за 2009 р. становить 23 млрд. грн.) [1].

Найкращі показники щодо рівня надходжень до зведеного бюджету в акцизного

Таблиця 1

## Основні макроекономічні показники України за 2006–2009 рр., млн. грн.\*

Показники	ВВП	Рівень інфляції, річний (%)	Курс долара (грн.)	Пенсійний фонд	Державний бюджет	Місцеві бюджети (без трансфертів)	Трансферти із державного бюджету в місцеві	Зведений бюджет	Державне навантаження на економіку (%)
2006, %	537667 121,8 %	111,6	5,05 98,6 %	54000 126,5%	133521 127,8	39865 131,5%	23461 115,9%	171800 128%	41,9%
2007, %	720731 134 %	116,6	5,05 100 %	101380 187,8%	165939,2 124,3%	53996,8 135,3%	51661,0 220%	219936 128%	44,6%
2008, %	948056 131,5 %	122,3	5,50 108,9%	153854 151,7%	231723 139,9%	66170 122,6%	68229 132,1%	297893 135,5%	49,4%
2009, %	914720 96,5 %	112,3	7,97 144,9%	145127 94,3%	209700 90,5%	71036 107,3%	63523,7 93,1%	272967 91,6%	45,7%

\* Джерело: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua); [http://www.pfu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id](http://www.pfu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id).

збору – 140,1% від попереднього року (24,8% реального зростання) (табл. 2). Найгірші – у податку на прибуток підприємств – 69,1% від попереднього року, або 61,5% у реальному виразі; а також у ресурсних платежах (у номінальному виразі) – 59,8% від попереднього. Тобто, падіння надходжень за цими податками наближається до 40%, що суттєво перевищує темпи падіння економіки загалом. Що стосується інших бюджетоформуючих податків, то падіння номінальних надходжень від

ПДВ на 8,1%, не слід розуміти як незабезпечення надходження на рівні 2008 р., оскільки в ручному режимі здійснюється відшкодування податку, а реальні показники могли бути гіршими за умови своєчасної виплати суб'єктам господарювання відшкодування ПДВ.

Податок з доходів фізичних осіб сплачується здебільшого за рахунок доходів працівників державних установ, тому не вражає його повна синхронність з ВВП. Якщо підвести підсумки цього аналізу, то можна уявити,

Таблиця 2

## Надходження від основних податків за 2006–2009 рр., млн. грн.\*

Показники	ПДВ	Акциз	Податок на прибуток підприємств	Податок на доходи фізичних осіб	Митні збори	Плата за землю	Рентні платежі	Податок на власників транспортних засобів	Ресурсні платежі	Інші джерела	Місцеві податки і збори	Зведений бюджет
2006 %	27695 116,5	7557 111,6	26172 111,5	22791 131,5	4564,2 105	3123 114,9	4870 104,3	1087 130,4	4750 119,6	24984 105,2	642 107,3	171800 128
2007, %	59383 214,4	10568 140,0	34407 131,3	69189 303,5	9589 210,3	3889 124,7	8314 170,7	1355 124,8	5948 130,2	16565 66,5	730 113,7	219937 127,9
2008, %	92083 155,1	12783 121,0	47847 139,0	45896 66,3	11933 124,1	6681 171,7	10329 124,2	1558 114,7	9292 156,1	58671 353,6	820 112,3	297893 133,5
2009, %	84597 91,9	17934 140,1	33048 69,1	444850 96,9	6328 53,5	8362 125,1	10329 100	1538 98,7	5565 59,8	59872,4 102,0	808,6 98,6	272867 91,6

\* Джерело: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua); [http://www.pfu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id](http://www.pfu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id).

що кризові явища практично не вплинули на сплату непрямих податків, та більш суттєво відобразилися на оподаткуванні корпоративного прибутку, причому рівень надходжень знизився в більшій мірі, ніж можна було очікувати на підставі зниження загальноекономічних показників. Відповіддю на погіршення реальних надходжень від податків була розробка ДПА України кардинальних заходів, які викладено в Регламенті взаємодії між підрозділами органів Державної податкової служби України щодо відпрацювання підприємств при проведенні операції "Бюджет" у 2010 р. Для підприємств з рівнем податкового навантаження менш ніж 1% від валового доходу поставлено завдання щодо виявлення схем мінімізації на всіх ланках поставки товарів (робіт, послуг) [2, 11]. З іншого боку, керівництво ДПА робить спробу впровадження адміністративної відповідальності для найманих працівників за отримання неофіційної заробітної плати (в конвертах); для роботодавців – не тільки адміністративної, а і кримінальної відповідальності [3]. Саме тому виникає необхідність впровадження інтегрального показника податкового навантаження.

У формалізованому вигляді розрахунок інтегрального показника податкового навантаження можна провести, використовуючи модель виробництва (виробнича функція Кобба-Дугласа) з урахуванням трьох видів податків: податку на прибуток підприємств, ставка –  $\tau_1$ ; єдиного соціального податку –  $\tau_2$ ; оподаткування доходів фізичних осіб, що містить соціальні платежі, які сплачує працівник, ефективна ставка –  $\tau_3$ :

$$Y = AK^\alpha L^\beta, \quad (1)$$

де:  $Y$  – обсяг виробництва;

$A$  – розмірний коефіцієнт;

$K$  – вартість основних фондів;

$L$  – обсяг праці;

$\alpha, \beta$  – показники еластичності стосовно капіталу та праці,

$w$  – погодинна оплата праці.

Значна частина суб'єктів економічної діяльності використовує частково тіньові форми оплати праці. Це зумовлює необхідність врахування обсягів неофіційної заробітної плати у розрахунку. Нехай  $l_1$  – офіційна частка оплати праці,  $l_2$  – неофіційна ( $l_1 + l_2 = 1$ ),  $\delta K$  – амортизація обладнання. Тоді прибуток до оподаткування:

$$\Pi_0 = PK^\alpha L^\beta - M - wL - \delta K. \quad (2)$$

Сплачені податки та обов'язкові платежі з заробітної плати (єдиний соціальний платіж та податок з доходів фізичних осіб) визначаються через формулу, яка має наступний вигляд:

$$T_u = T_1 + T_2 = \frac{wLl_1}{1 - \tau_3} (\tau_2 + \tau_3). \quad (3)$$

У цьому випадку вираз для прибутку після оподаткування перетворюється:

$$\begin{aligned} \Pi = & (PK^\alpha L^\beta - M - wL - \delta K) - \\ & \left( PK^\alpha L^\beta - \frac{wLl_1}{1 - \tau_3} (1 + \tau_2) - M - \delta K \right) \cdot \tau_1 - \\ & - \frac{wLl_1(\tau_2 + \tau_3)}{1 - \tau_3}. \end{aligned} \quad (4)$$

Для дослідження впливу податкових ставок на процес тінзації фонду оплати праці знайдемо маржинальну величину доходу щодо офіційної частки оплати праці  $l_1$ :

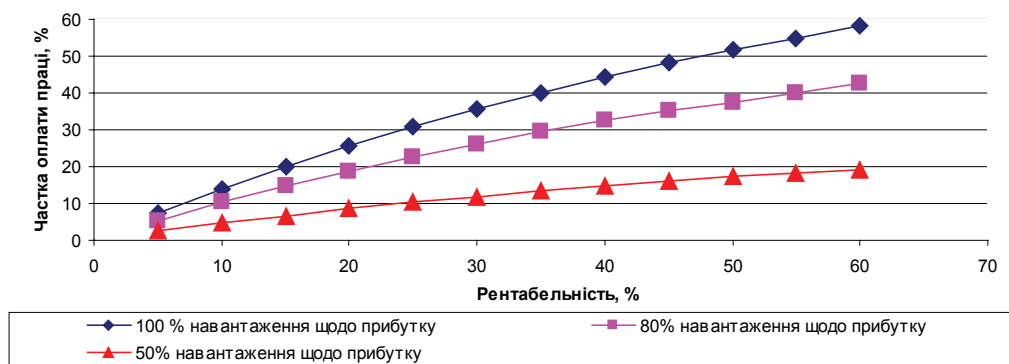
$$\frac{\partial \Pi}{\partial l_1} = \frac{wL(1 + \tau_2)\tau_1}{1 - \tau_3} - \frac{wL(\tau_2 + \tau_3)}{1 - \tau_3}. \quad (5)$$

Умова зменшення рівня тінзації фонду оплати праці буде мати наступний вигляд:

$$\frac{\partial \Pi}{\partial l_1} > 0 \Rightarrow (1 + \tau_2)\tau_1 > \tau_2 + \tau_3.$$

Відповідно до Закону про Державний бюджет України на 2010 р., ефективна ставка податку з доходів фізичних осіб –  $\tau_3 \subseteq [17\% - 20\%]$ , основна ставка податку на прибуток підприємств –  $\tau_1 = 25\%$ . З останнього виразу можна знайти єдину ставку соціальних платежів, яка буде сприяти детінізації фонду оплати праці:

$$\tau_2 = \frac{\tau_1 - \tau_3}{1 - \tau_1} = \frac{0,25 - 0,17}{0,75} = 0,107. \quad (6)$$



**Рис. 1. Співвідношення між рентабельністю і часткою оплати праці при різних рівнях податкового навантаження**

Прийняття такої податкової ставки при існуючому дефіциті Пенсійного фонду є нереальним – у такому випадку необхідно розраховувати на трикратне збільшення податкової бази, однак це навряд чи можливо. Крім того, процес детінізації завжди є досить тривалим, оскільки це пов'язано з подоланням закріплених стандартів поведінки. Однак можливе інше вирішення питання детінізації фонду оплати праці. Якщо вважати за цільову функцію для підприємця прибуток після оподаткування, то можна запропонувати збільшення деяких податкових ставок і зменшення інших, при цьому податковий тиск на підприємця щодо прибутку до оподаткування повинен зменшитися. Для повноти картини розглянемо співвідношення між частками оплати праці та іншими витратами з рентабельністю виробництва при заданому податковому навантаженні (рис. 1).

Визначене співвідношення між рентабельністю і часткою оплати праці при різних рівнях податкового навантаження інвестор обирає виробництво з мінімальною часткою оплати праці. Таким чином діюча система оподаткування закріплює тенденцію на використання дешевої низькокваліфікованої праці (сировинні галузі та галузі з низьким ступенем переробки продукції).

Отже, впровадження інтегрального показника податкового навантаження буде сприяти не тільки виконанню принципу фискальної достатності, а й принципу економічної ефективності.

#### Література

1. Брехов С. С., Проскура К. П. Податкове соціальне навантаження як показник соціальної значущості підприємницької діяльності // *Ефективна економіка*. – 2010. – № 3. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
2. Клуцько О. Операція "Бюджет": ДПАУ розшукує мінімізаторів // *Бухгалтерія*. – 2010. – № 42. – С. 10–13.
3. *Налоговики хотят усилить ответственность за зарплату "в конвертах"*. – Режим доступа: [http://www.prostobank.ua/layout/set/print/finansovyy\\_gid/nalogi/novosti/nalogoviki\\_hotyat\\_usilit\\_otvetstvennost\\_za\\_zarplatu\\_v\\_konvertah](http://www.prostobank.ua/layout/set/print/finansovyy_gid/nalogi/novosti/nalogoviki_hotyat_usilit_otvetstvennost_za_zarplatu_v_konvertah).
4. Проскура К. П. Модель управління податкового навантаження на мікрорівні // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2007. – № 5. – С. 9–16.
5. Скрипник А., Марченко С. Основні аспекти і параметри оцінки ймовірності дефолту України // *Вісник НБУ*. – 2009. – № 3. – С. 10–22.
6. Скрипник А. Освіта, індекс сприйняття корупції та мотивація до корупційної поведінки // *Економіка України*. – 2010. – № 2. – С. 59–72.