

**БЮДЖЕТНА ТА ПОДАТКОВА (ФІСКАЛЬНА) ПОЛІТИКА В КОНТЕКСТІ  
ФІНАНСОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ  
ДЕРЖАВ ТА ЇХ РЕГІОНІВ**

УДК 336.22

С.В. БЕЗВУХ

Хмельницький національний університет

**ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЗВЕДЕНОГО БЮДЖЕТУ  
УКРАЇНИ З РІЗНИХ ДЖЕРЕЛ: ОЦІНКА ТА ПРОПОЗИЦІЇ ЗВДОСКОНАЛЕННЯ**

У статті проведено оцінку формування податкових надходжень до Зведеного бюджету України. Визначено нагальне питання для української економіки в реформуванні податкової системи, в тому числі за рахунок скорочення кількості податків та зборів. Надано пропозиції щодо зменшення кількості податків та зборів для побудови простої, зрозумілої та достатньо бюджетонаповнювальної системи оподаткування.

Ключові слова: зведений бюджет, податкові надходження, загальнодержавні та місцеві податки і збори, індекс концентрації Гервіндалья, індекс дисперсії.

S.V. BEZVUH

Khmelnitsky National University

**FORMATION TAX REVENUES OF THE ERECTED BUDGET OF UKRAINE FROM DIFFERENT SOURCES:  
ESTIMATION AND SUGGESTIONS ON PERFECTION**

*Abstract - The aim of the research - to assess the formation of tax revenues to the erected budget of Ukraine. Identify the critical issue for the Ukrainian economy in reformation of the tax system and make proposals for its solution.*

*The important factor of influence on lightness of realization of entrepreneurial activity in a country is taxation, namely amount of taxes and tax payments. For this indicator in the ranking of the World Bank "Doing Business" Ukraine is one of the lowest among the countries of neighbours and countries of the CIS. The estimation of complication of the tax system from the point of view of forming of income from different sources using the Hervindalya concentration index, index of dispersion and structural analysis confirmed the presence of a large number of taxes and fees, with minor amounts of revenues, which complicates business and eliminates the regulatory and catalytic function of the tax system.*

*Thus, the tax system of Ukraine requires reformation, including revision of amount of taxes and tax payments. Reducing the number of taxes and fees should be guided by the following: introduction of the system of one tax on every tax base; compensation tax revenue by reducing shadow economy, but not by the increase of rates on existing taxes and fees.*

*Keywords: erected budget, tax revenues, state and local taxes and fees, Hervindalya concentration index, index of dispersion.*

**Постановка проблеми.** Важливою складовою економічного розвитку країни є її податкова система, ефективність функціонування якої залежить від вмілого поєднання її фіскальної та стимулюючої функцій. Від діючих механізмів справляння податків залежать забезпеченість країни фінансовими ресурсами та розвиток суб'єктів господарювання. Значна фіскальна спрямованість системи оподаткування, яка на сьогодні побудована в Україні, не дозволяє державі забезпечити виконання свого головного завдання – створення добробуту для її громадян. Тому, в сьогоденні реаліях української економіки важливим аспектом є докорінне реформування податкової системи. Одним із напрямків таких змін є впровадження оптимальної кількості податків та податкових платежів.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Останнім часом значна кількість науковців все більше уваги приділяють питанням визначення ефективності податкової системи за різними індикаторами. Серед них варто відзначити праці В.А. Валігура, В.В. Вітлінський, А.І. Крисоватий, В.М. Мельник, П.В. Мельник А. Скрипник, А.М. Соколовська, І.М. Таранов та ін. Дослідження питання щодо кількості податків та податкових платежів в державі не розкрито в повній мірі, що вимагає його подальшого вивчення.

**Постановка завдання.** Метою статті є оцінка формування податкових надходжень до Зведеного бюджету України із різних джерел та розробка пропозицій щодо їх оптимізації.

**Виклад основного матеріалу.** Метою існування будь-якої держави є забезпечення (створення) добробуту її громадян. Одним із важливих завдань в процесі досягнення вище поставленої мети є створення економічно високо розвинутої країни. Рівень розвитку економіки та подальший її потенціал залежить від умов ведення підприємницької діяльності, які створені в середині країни. Одним із орієнтирів ефективних умов та правил для проведення бізнесу є щорічне дослідження Групи Всесвітнього банку «Ведення бізнесу». Дане дослідження засвідчує не лише стан розвитку країни, але й її інвестиційну привабливість.

За 2009–2014 роки трійка найбільш привабливих економік, в яких створені найкращі умови для ведення бізнесу, не змінюється. До цих країн відносяться: Сінгапур, Гонконг і Нова Зеландія (таблиця 1) [1].

Умови ведення підприємницької діяльності в Україні у 2009–2014 роках за даним рейтингом є найгіршими серед її країн-сусідів та країн СНД.

Найкращі умови ведення бізнесу серед країн СНД та морських сусідів України створені в Грузії.

Дослідження легкості ведення бізнесу Групою Всесвітнього банку проводиться за 10 групами показників: реєстрація підприємств, отримання дозволів на будівництво, приєднання до електромереж,

реєстрація власності, кредитування, захист інвесторів, оподаткування, міжнародна торгівля, забезпечення виконання контрактів, вирішення неплатоспроможності.

Таблиця 1

**Загальний рейтинг країн за дослідженням Групи Всесвітнього банку «Ведення бізнесу» у 2009–2014 роках**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Перша трійка на 2014 рік</b>						
Сінгапур	1	1	1	1	1	1
Гонконг, Китай	3	3	2	2	2	2
Нова Зеландія	2	2	3	3	3	3
<b>Сухопутні та морські країни-сусіди України</b>						
Грузія	16	11	17	16	9	8
Польща	72	72	59	62	48	45
Словаччина	35	42	43	48	43	49
Угорщина	41	47	46	51	52	54
Болгарія	42	44	57	59	57	58
Білорусь	82	58	91	69	64	63
Туреччина	63	73	73	71	72	69
Румунія	45	55	65	72	73	73
Молдова	108	94	99	81	86	78
Росія	118	120	124	120	111	92
Україна	146	142	149	152	140	112
<b>Країни СНД</b>						
Вірменія	50	43	61	55	40	37
Казахстан	64	63	58	47	53	50
Киргизія	80	41	67	70	70	68
Азербайджан	38	38	69	66	71	70
Таджикистан	164	152	152	147	141	143
Узбекистан	145	150	164	166	156	146

Наше дослідження обмежимо групою «Оподаткування» (вона включає 3 показники: загальна кількість податкових платежів в рік; час витрачений на підготовку, подачу звітності і сплату податку (в годинах на рік); загальна податкова ставка, яка показує розмір податків і обов'язкових відрахувань, які повинно сплачувати підприємство (частка від прибутку), а саме показником «Загальна кількість податкових платежів».

Оскільки кількість податків та податкових платежів є одним із показників групи «Оподаткування», то він, зрозуміло, має частковий вплив на рейтинг країн за даною групою. Так, впровадження в країнах до 10 податків та податкових платежів частково дозволяє їм розміститись серед перших 50 (більше 50 % країн, в яких кількість податків і податкових платежів не більше 10, зайняли місце вище 50 в рейтингу; серед перших 50 країн в рейтингу 50 % мають не більше 10 податків і податкових платежів). Невелика кількість податків спрощує умови ведення підприємницької діяльності в країні та робить її більш привабливою для іноземних інвесторів [1].

Країни, в яких використовується 20 і більше податків та податкових платежів є менш привабливі для ведення бізнесу як для внутрішніх, так і для іноземних підприємців. Такі країни в більшій мірі відносять в рейтингу за «Оподаткуванням» нижче 100 місця (більше 60 % країн, в яких кількість податків і податкових платежів більше 20, зайняли місце нижче 100 в рейтингу; серед країн нижче 100 місця в рейтингу 80 % мають більше 20 податків і податкових платежів) [1].

Україна в рейтингу Всесвітнього банку серед країн сусідів та країн СНД займає одне із найнижчих місць поряд із Узбекистаном і Таджикистаном. Всі країни сусіди (Словаччина, Румунія) та країни СНД (Узбекистан, Киргизія, Таджикистан), які запровадили в себе 20 і більше податків і податкових платежів, розмістились в рейтингу нижче 100 місця (винятком є Молдова, яка зайняла 95 місце) (таблиця 2) [1].

Найкращі місця в рейтингу за групою показників «Оподаткування» зайняли Грузія (29) та Росія (56) із 5 та 7 податками і податковими платежами відповідно.

В Україні серед країн сусідів та країн СНД була найбільша кількість податків і податкових платежів: 147 у 2009-2010 роках та 135 у 2011-2012 роках. З реформуванням податкового законодавства з 2013 року кількість податків та податкових платежів було скорочено до 28.

У 2013-2014 роках в Україні, згідно Податкового Кодексу, застосовуються 17 загальнодержавних та 5 місцевих податків та зборів (таблиця 3).

**Рейтинг країн за дослідженням Групи Всесвітнього банку «Ведення бізнесу» за оподаткуванням у 2009-2014 роках**

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Перша трійка на 2014 рік, (рейтинг за групою показників «Оподаткування» / кількість податків та податкових платежів)</b>						
Гонконг, Китай	- / 4	- / 4	- / 3	- / 3	4 / 3	4 / 3
Сінгапур	- / 5	- / 5	- / 5	- / 5	5 / 5	5 / 5
Нова Зеландія	- / 8	- / 8	- / 8	- / 8	21 / 8	23 / 8
<b>Сухопутні та морські країни-сусіди України, (рейтинг / кількість податків)</b>						
Грузія	- / 30	- / 30	- / 30	- / 5	32 / 5	29 / 5
Росія	- / 8	- / 8	- / 8	- / 7	63 / 7	56 / 7
Білорусь	- / 112	- / 107	- / 82	- / 18	135 / 10	133 / 10
Туреччина	- / 11	- / 11	- / 11	- / 11	74 / 11	71 / 11
Угорщина	- / 14	- / 14	- / 14	- / 13	118 / 12	124 / 12
Болгарія	- / 15	- / 15	- / 15	- / 15	84 / 13	81 / 13
Польща	- / 40	- / 40	- / 29	- / 29	104 / 18	113 / 18
Словаччина	- / 31	- / 31	- / 31	- / 31	100 / 20	102 / 20
Україна	- / 147	- / 147	- / 135	- / 135	168 / 28	164 / 28
Молдова	- / 52	- / 48	- / 48	- / 48	116 / 48	95 / 31
Румунія	- / 113	- / 113	- / 113	- / 113	139 / 41	134 / 39
<b>Країни СНД, (рейтинг / кількість податків)</b>						
Казахстан	- / 8	- / 8	- / 7	- / 7	18 / 7	18 / 7
Вірменія	- / 50	- / 50	- / 50	- / 34	112 / 13	103 / 10
Азербайджан	- / 22	- / 22	- / 18	- / 18	79 / 18	77 / 18
Узбекистан	- / 41	- / 41	- / 41	- / 41	165 / 41	168 / 41
Киргизія	- / 75	- / 75	- / 47	- / 51	123 / 51	127 / 51
Таджикистан	- / 69	- / 69	- / 69	- / 69	179 / 69	178 / 69

Таблиця 3

**Загальнодержавні та місцеві податки і збори в Україні за Податковим Кодексом, що застосовуються у 2014 році**

	<b>Назва податку та збору</b>
Загальнодержавні податки та збори	1. Податок на прибуток підприємств
	2. Податок на доходи фізичних осіб
	3. Податок на додану вартість
	4. Акцизний податок
	5. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу
	6. Екологічний податок
	7. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України
	8. Плата за користування надрами
	9. Плата за землю
	10. Збір за користування радіочастотним ресурсом України
	11. Збір за спеціальне використання води
	12. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів
	13. Фіксований сільськогосподарський податок
	14. Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства
	15. Мито
Місцеві податки та збори	16. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками
	17. Збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності
	1. Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки
	2. Єдиний податок
	3. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності
4. Збір за місця для паркування транспортних засобів	
5. Туристичний збір	

Крім загальнодержавних та місцевих податків і зборів в Україні є ще платежі по загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню:

- пенсійне страхування;
- страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням;
- медичне страхування;
- страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- страхування на випадок безробіття.

Також, існує загальнообов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів.

Наявність значної кількості податків не є свідченням ефективності податкової системи країни. За матеріалами Всесвітнього банку – це лише ускладнює систему оподаткування та робить її малоефективною, що відображається на економічному стані країни (спад економіки і перехід її частини в «тінь»). Велика частина податків є зайвою або їх частка є незначною, а це лише ускладнює та створює зайві витрати, які не завжди можуть покриватися, при їх адмініструванні як з боку державних органів, так і з боку окремого платника.

Складність податкової системи з точки зору формування надходжень із різних джерел визначають за допомогою індексу концентрації Гервіндаля (рис. 1) та індексу дисперсії (таблиця 4) [2].

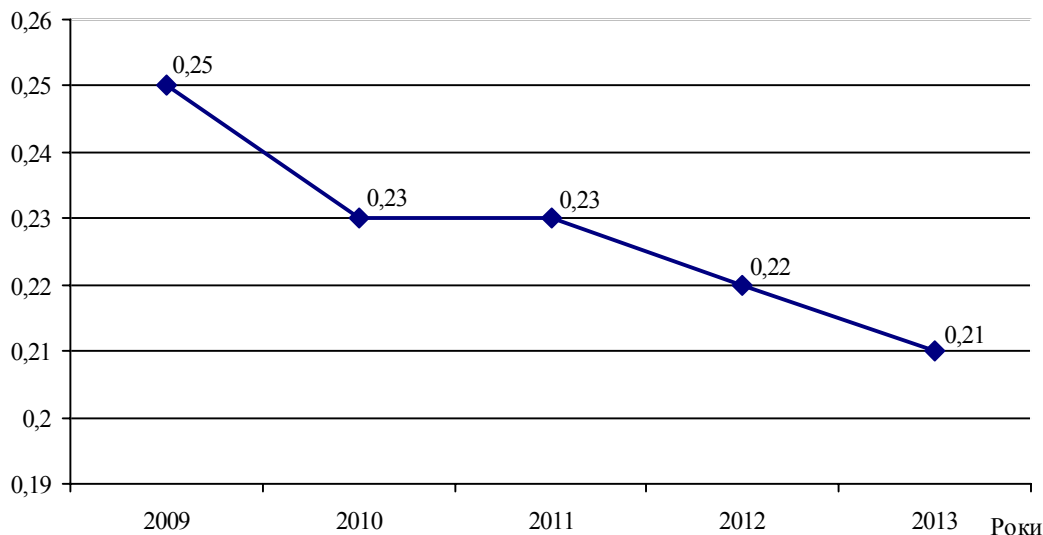


Рис. 1. Динаміка індексу концентрації Гервіндаля (для оцінки формування податкових надходжень із різних джерел) по Україні за 2009–2013 роки

Протягом 2011–2013 років в Україні, згідно Податкового Кодексу, запроваджено 22 податки та збори (17 загальнодержавних і 5 місцевих). Для такої кількості податків та зборів оптимальне, і в той же час мінімальне, значення індексу Гервіндаля становитиме 0,046, що значно нижче розрахованих його показників по Україні за 2011–2013 роки (рис. 1) [3]. Середнє значення індексу Гервіндаля за даний період в розмірі 0,22 в 4,78 рази перевищує оптимальне його значення для цього ж періоду. Це свідчить про наявність значної кількості податків та зборів з незначними обсягами надходжень.

Велика різниця між індексом дисперсії та середнім значенням податкових надходжень до зведеного бюджету України підтверджує висновки за індексом Гервіндаля про те, що у податковій системі України є податки та збори, які не мають фіскального значення, тобто не забезпечують великого обсягу надходжень, і лише створюють незручності для платників податків (таблиця 4) [3].

Таблиця 4

**Динаміка індексу дисперсії розрахованого за податковими надходженнями до зведеного бюджету України у 2009–2013 роках**

	2011	2012	2013
Індекс дисперсії	5 801,3	6 576,1	5 495,4
Середня величина податкових надходжень	15,2	16,4	16,1
Відхилення	в 382 рази	в 401 раз	в 341 раз

Висновки за аналізом індексів Гервіндаля та дисперсії підтверджує аналіз структури податкових надходжень до зведеного бюджету України за 2009–2013 роки (таблиця 5) [3]. Більше 80,0 % податкових надходжень припадають на 4 податки: податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, акцизний податок.

## Структура податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2009-2013 роках

	2009		2010		2011		2012		2013	
	Сума, млрд грн.	Питома вага, %	Сума, млрд грн.	Питома вага, %	Сума, млрд грн.	Питома вага, %	Сума, млрд грн.	Питома вага, %	Сума, млрд грн.	Питома вага, %
Податкові надходження, з них:	208,1	100,0	234,5	100,0	334,7	100,0	360,6	100,0	354,0	100,0
Податок на додану вартість	84,6	40,7	86,3	36,8	130,1	38,9	138,8	38,5	128,3	36,2
Податок на доходи фізичних осіб	44,5	21,4	51,0	21,8	60,2	18,0	68,1	18,9	72,2	20,4
Податок на прибуток підприємств	33,1	15,9	40,4	17,2	55,1	16,5	55,8	15,5	55,0	15,5
Акцизний податок	21,6	10,4	28,3	12,1	33,9	10,1	38,4	10,7	36,7	10,4
Плата за користування надрами	1,3	0,6	1,5	0,6	2,7	0,8	3,3	0,9	14,2	4,0
Ввізне мито	6,3	3,0	8,6	3,6	10,5	3,1	13,0	3,6	13,3	3,7
Плата за землю	8,4	4,0	9,5	4,1	10,7	3,2	12,6	3,5	12,8	3,6
Рентна плата, збори на паливно-енергетичні ресурси	-	0,0	-	0,0	21,2	6,3	17,7	4,9	5,7	1,6
Інші податки	8,3	4,0	8,9	3,8	10,4	3,1	13,0	3,6	15,9	4,5

На інші 18 податків та зборів протягом 2009-2013 років припадає до 17,0 % всіх податкових надходжень, з них на місцеві податки і збори – до 2,0 % (у 2009 році – 0,4 %, у 2010 – 0,3 %, у 2011 – 5,5 %, у 2012 – 1,5 %, у 2013 – 2,1 %). Таким чином, 13 загальнодержавних податків та зборів формують лише до 15,0 % податкових надходжень Зведеного бюджету України, а на 5 місцевих податків і зборів не більше 2,0 %. Це свідчить про:

- відсутність фіскального значення більше половини податків та зборів;
- відсутність регулюючого та стимулюючого характеру податкової системи;
- ускладненість ведення бізнесу значною кількістю неістотних податків та зборів;
- значну централізацію бюджету.

На сьогодні нагальним питанням для української економіки є реформування податкової системи країни, в тому числі за рахунок скорочення кількості податків та зборів. Такі кроки запропоновані в Концепції реформування податкової системи України, яка розробляється урядом. В ній пропонується за приклад взяти провідні країни, в яких кількість податків не перевищує 10: Німеччина (9 податків), Китай (7 податків), Іспанія (8 податків), Нідерланди (9 податків), Норвегія (4 податки), Португалія (8 податків), Росія (7 податків), Франція (7 податків), Швеція (4 податки). На основі цього Концепцією наголошено на необхідності скасування численних спеціальних податків і зборів, які сумарно генерують 2% доходів державного бюджету, але вимагають окремого адміністрування:

- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- екологічний податок;
- туристичний збір;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів.

Загалом урядом України заплановано перехід від 22 податків та зборів до 9.

Таке скорочення має ряд позитивних моментів:

- полегшиться ведення підприємницької діяльності;
- спростяться системи адміністрування податків і зборів для податкових органів;
- зменшаться витрати на адміністрування податками і зборами зі сторони як податкових органів, так і їх платників;

- створюються частково привабливі умови для іноземного капіталу.
- Проте, пропозиції по скороченню несуть і негативні тенденції:
- зменшаться надходження до бюджету країни, оскільки податкові надходження становлять біля 80 % дохідної частини зведеного бюджету України (таблиця 6) [3];
- підвищаться ставки за деякими діючими податками з метою компенсації втрачених податкових надходжень. Але це також збільшить податкове навантаження на діючу базу оподаткування (відкриту, не тіньову економіку);
- скорочення кількості податків і зборів відбудеться не лише шляхом їх відміни, але й частковим їх укрупнення, тобто об'єднанням деяких податків і зборів. Це лише зменшить полегшення ведення бізнесу.

Таблиця 6

**Динаміка доходів та податкових надходжень Зведеного бюджету України у 2009-2013 роках**

	2009	2010	2011	2012	2013
Доходи зведеного бюджету (без урахування міжбюджетних трансфертів), млрд грн.	273,0	314,5	398,6	445,5	442,8
Темп росту доходів зведеного бюджету, у % до попереднього року	-	115,2	126,7	111,8	99,4
Податкові надходження до зведеного бюджету, млрд грн.	208,1	234,5	334,7	360,6	354,0
Темп росту податкових надходжень до зведеного бюджету, у % до попереднього року	-	112,7	142,7	107,7	98,2
Питома вага податкових надходжень у доходах зведеного бюджету, %	76,2	74,5	84,0	80,9	79,9

**Висновки.** Податкова система України побудована в основній мірі за фіскальними принципами. В ній відсутні засади регулюючого та стимулюючого характеру, які створюють сприятливі умови для зростання економічної активності суб'єктів господарювання та економіки в цілому. Це зумовлює потребу в її реформуванні, що б дозволило поєднати фіскальну та стимулюючу її функції. Зміни в сфері оподаткування мають проводитись докорінні, в тому числі і перегляд кількості податків та податкових платежів. Основними орієнтирами в зміні системи оподаткування мають бути її простота, зрозумілість та достатня бюджетонаповнюваність. Скорочення кількості податків та зборів, як один із способів спрощення податкової системи, має відбуватись лише в комплексі із іншими змінами в системі оподаткування. При зменшенні кількості податків та зборів слід керуватись наступним: введення системи одного податку на кожен податкову базу; компенсація податкових надходжень до бюджету шляхом детінізації економіки, а не підвищенням ставок за діючими податками і зборами. Викладені пропозиції по скороченню кількості податків та податкових платежів зумовлюють необхідність здійснення подальших наукових досліджень закордонного досвіду побудови системи оподаткування, оптимальної кількості податків для вітчизняної економіки, рівня тінізації економіки та механізмів її детінізації.

**Література**

1. Имитатор реформ за 2014 год // Официальный сайт проекта «Ведение бизнеса» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Simulators/DoingBusiness/DB14-Simulator-Russian.xls>.
2. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : монографія / [А. І. Крисоватий, В. А. Валігура]. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
3. Звіт про виконання Зведеного, державного та місцевих бюджетів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

**References**

1. Imitator reform za 2014 god – Oficialnyj sajt proekta “Vedenie biznesa”. (September 5, 2014) <http://russian.doingbusiness.org/~media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Simulators/DoingBusiness/DB14-Simulator-Russian.xls>.
2. Krysovatyi A. I., Valigura V. A. Dominanty harmonizatsii opodatkovannia: natsionalni ta miznarodni vektory: monografiia. Ternopil, Pidruchnyky i posibnyky, 2010, 248 p.
3. Zvit pro vykonannia Zведеного, Derzhavnogo ta mistsevykh biudzhetyv Ukrainy. (September 5, 2014) <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=212666>.

Рецензія/Peer review : 5.9.2014 р. Надрукована/Printed : 23.09.2014 р.  
Рецензент: д.е.н., проф. Хрущ Н. А.