

УДК 336.14:336.225.6

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2019-5-54>

Сідельникова Л.П.

*доктор економічних наук, доцент,
завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування
Херсонського національного технічного університету*

Sidelnykova Larysa

*Doctor of Science (Economics), Associate Professor,
Head of Department of Finance, Banking and Insurance,
Kherson National Technical University*

ФІСКАЛЬНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ У МЕХАНІЗМІ РЕГУЛЮВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ

FISCAL POTENTIAL OF THE TAX SYSTEM IN THE MECHANISM OF REGULATING ECONOMIC DEVELOPMENT

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність та складники фіскального потенціалу податкової системи як концептуальний базис для розрахунку потенційних можливостей системи оподаткування щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Аргументовано, що податкові надходження є основою формування бюджетних ресурсів держави. Визначено структуру та динаміку реалізованого складника фіскального потенціалу податкової системи у вигляді фактичних податкових надходжень Зведеного бюджету України. Розраховано податкові втрати бюджетів всіх рівнів унаслідок існування тінювого сектору економіки. Надано оцінку податкових утрат бюджетних ресурсів держави внаслідок надання податкових пільг та нарошування обсягів податкового боргу. Запропоновано заходи щодо ефективної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України та усунення дисбалансів податкової компоненти бюджетних ресурсів держави для забезпечення сталого економічного розвитку.

Ключові слова: податкова система, фіскальний потенціал, бюджет, податкові надходження, податкові втрати, тінюва економіка, податкові пільги, податковий борг.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены сущность и составляющие фискального потенциала налоговой системы как концептуальный базис для расчета потенциальных возможностей системы налогообложения по мобилизации налоговых поступлений в бюджеты всех уровней. Аргументировано, что налоговые поступления являются основой формирования бюджетных ресурсов государства. Определены структура и динамика реализованной составляющей фискального потенциала налоговой системы в виде фактических налоговых поступлений Сводного бюджета Украины. Рассчитаны налоговые потери бюджетов всех уровней вследствие существования теневого сектора экономики. Дана оценка налоговых потерь бюджетных ресурсов государства вследствие предоставления налоговых льгот и наращивания объемов налогового долга. Предложены меры по эффективной реализации фискального потенциала налоговой системы Украины и устранению дисбалансов налоговой компоненты бюджетных ресурсов государства для обеспечения устойчивого экономического развития.

Ключевые слова: налоговая система, фискальный потенциал, бюджет, налоговые поступления, налоговые потери, теневая экономика, налоговые льготы, налоговый долг.

ANNOTATION

The essence of the fiscal potential of the tax system as a realized and potentially possible tax component of the state budgetary resources, the optimal and rational use of which will facilitate the

implementation of the social development strategy is considered in the article. The components of the fiscal potential of the tax system (realized, unrealized and projected) as a conceptual basis for calculating the potential of the tax system to mobilize tax revenues to the budgets of all levels are investigated. It is argued that tax revenues are the basis for the formation of state budgetary resources. At the same time, it is proved that most of the potential tax sources of mobilization of the budgetary resources are lost due to the functioning of the shadow economy, the expansion of the system of preferential taxation and the increase of tax debt. The structure and dynamics of the realized component of the fiscal potential of the tax system in the form of actual tax revenues of the Consolidated Budget of Ukraine are determined. Tax losses of budgets of all levels due to the existence of the shadow economy are calculated. The estimation of tax losses of the state budgetary resources as a result of granting tax preferences and increasing the tax debt is given. The enormous losses of budgetary resources in Ukraine due to the imperfection of the tax system, the spread of shadow operations, tax evasion and inefficient implementation of tax policy are attested. It is determined that the total amount of tax breaks has increased 4.5 times in 2010-2018. The unrealized component of the fiscal potential of the tax system of Ukraine exceeds half of the actual tax revenues that have been mobilized to the consolidated budget (the realized component). The amount of tax losses of the state budgetary resources in 2018 exceeded the total actual expenditures of the Consolidated Budget of Ukraine for education, health care, social protection and social security. Ways of effective realization of fiscal potential of the tax system of Ukraine and elimination of imbalances of the tax component of state budgetary resources for ensuring sustainable economic development are proposed.

Key words: tax system, fiscal potential, budget, tax revenues, tax losses, shadow economy, tax preferences, tax debt.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сучасному етапі економічних перетворень одним із головних завдань державного управління є забезпечення фінансування бюджетними ресурсами суспільних потреб, адже саме їх обмеженість є однією з основних причин дисбалансів системи державних фінансів в умовах макроекономічних флуктуацій. Євроінтеграційні прагнення України з метою розбудови демократичного суспільства сталого розвитку потребують значного обсягу бюджетних ресурсів як фінансового базису виконання поточних функцій держави і фіскального

підґрунтя прискорення темпів проведення інституційно-структурних трансформацій. Водночас бюджетні ресурси держави, необхідні для фінансування процесів суспільного відтворення, є обмеженими – їх завжди менше, ніж потрібно для забезпечення всіх суспільних благ за даного рівня економічного розвитку.

Основою формування бюджетних ресурсів держави є податкові надходження, питома вага яких становить приблизно 80% доходів Зведеного бюджету України. Разом із тим значна частина потенційних податкових джерел мобілізації ресурсів бюджету втрачається внаслідок функціонування тіньової економіки, поширення системи преференційного оподаткування та нарощування обсягів податкового боргу. Низька лояльність платників податків до податкової системи, зумовлена обмеженим урахуванням їхніх господарських інтересів і відсутністю мотиваційних важелів під час розроблення системи державних заходів у галузі оподаткування, призводить до поширення схем ухилення від оподаткування, зростання обсягів податкового боргу, необхідності посилення податкового контролю. На нашу думку, недостатня реалізація регулюючої функції податків продукує зменшення результативності фіскальної функції, наслідком чого є неповне використання фіскального потенціалу податкової системи у процесі мобілізації бюджетних ресурсів держави як фінансової основи механізму регулювання економічного розвитку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Теоретико-організаційні домінанти мобілізації податкових надходжень у системі формування доходів бюджету та практика реалізації фіскальної політики в Україні досить ґрунтовно досліджені українськими науковцями: В. Андрущенком, В. Дем'янишиним, Ю. Івановим, А. Крисоватим, І. Лютим, В. Опаріним, С. Юрієм тощо. Вивченню феномену податкових утрат бюджетних ресурсів через ухилення від оподаткування, надання податкових пільг та нагромадження податкового боргу присвячено наукові праці О. Десятнюк, В. Мельника, А. Соколовської, О. Тимченко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Напрацювання цих учених у вирішенні загальної фундаментальної проблеми розвитку теорії, методології і практики податкових фінансів є базисом для встановлення оптимуму фіскальної експансії держави. Разом із тим питання визначення потенційного обсягу податкових надходжень бюджетів усіх рівнів за умови повної мобілізації нереалізованого складника фіскального потенціалу, який стримує соціально-економічний розвиток суспільства на сучасному етапі інституційно-структурних трансформацій, є недостатньо дослідженими.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є визначення кон-

цептуальних домінант фіскального потенціалу податкової системи, обґрунтування його реалізованого, нереалізованого та прогнозованого складників як теоретичного базису для розрахунку потенційних можливостей податкової системи України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів й усунення дисбалансів податкової компоненти бюджетних ресурсів держави для забезпечення сталого економічного розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Стійке функціонування інститутів сучасної економіки неможливе без якісної системи оподаткування й досконалого механізму податкового регулювання процесів суспільного відтворення, що є найважливішим елементом реалізації функцій держави щодо забезпечення соціальної стабільності та інтенсивного економічного зростання в умовах циклічного відтворення ринкового господарства. Ефективна податкова система створює передумови для формування конкурентоспроможної економіки на принципах рівності платників податків перед законом, сталого соціального розвитку суспільства, зростання обсягу суспільних благ, що надаються державою, підвищення добробуту населення. Ефективність фіскального регулювання економічного розвитку значною мірою залежить від повноти реалізації фіскального потенціалу податкової системи у цілому та окремих податків зокрема, здатності податкового механізму своєчасно та в повному обсязі трансформувати податковий потенціал у бюджетні ресурси.

На нашу думку, насамперед потребує уточнення сутність та категоріальна відмінність понять «податковий потенціал» і «фіскальний потенціал податкової системи», що дасть можливість уникнути існуючих суперечностей науково-понятійного апарату. Ці дефініції тісно пов'язані між собою, проте вони мають певні відмінності. Якщо податковий потенціал являє собою частину фінансових ресурсів, які, відповідно до податкового законодавства, є потенційно можливою сумою податкових баз, то фіскальний потенціал податкової системи – це реалізована та потенційно можлива податкова компонента бюджетних ресурсів держави, оптимальне і раціональне використання якої сприятиме реалізації стратегії суспільного розвитку.

Продовжуючи думку І. Таранова, який розглядає фіскальний потенціал, по-перше, як цілісну характеристику сучасного стану соціально-економічного розвитку держави; по-друге, як можливість мобілізації фінансових ресурсів на користь держави, що використовується сьогодні і може використовуватися у перспективі, під час розроблення податкової стратегії розвитку держави на альтернативній основі з урахуванням інтересів розширеного відтворення виробництва, фінансового забезпечення трансформаційних перетворень; по-третє, як окремий і важливий напрям дослідження економічного

розвитку [1, с. 62], підкреслимо, що фіскальний потенціал податкової системи у цілому та окремих податків зокрема вказує на пошук альтернативних джерел фінансування суспільних потреб за рахунок реалізації невикористаних можливостей, а не тільки на поповнення бюджету в межах чинної податкової бази.

Рівень повноти використання фіскального потенціалу податкової системи є важливим показником ефективності формування бюджетних ресурсів держави за рахунок податкових джерел, який Д. В'юкенен та Р. Масгрейв пропонують оцінювати так:

$$C = \sum_{i=1}^n (t_{si} \times B_i), \quad (1)$$

де t_{si} – стандартна ставка i -го податку ($i = 1 \dots n$);

B_i – податкова база i -го податку [2, с. 84].

Погоджуючись у цілому із запропонованою формалізацією фіскального потенціалу податкової системи, вважаємо за доцільне доповнити наведену формулу, виходячи із власного розуміння сутності цього поняття:

$$C = \sum_{i=1}^n (t_{si} \times (B_i + R_i)), \quad (2)$$

де R_i – резерви (невикористані можливості) оподаткування.

Для логічної аргументації сутності фіскального потенціалу податкової системи як концептуального базису для розрахунку потенційних можливостей системи оподаткування України щодо мобілізації податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів можемо виділити три його складники:

– реалізований – фактичний обсяг мобілізованих до бюджету податків і зборів;

– нереалізований – втрати податкових надходжень держави внаслідок надання податкових пільг, нарощування податкового боргу та функціонування тіньової економіки, у тому

числі офіційно зареєстрованих економічних одиниць, які штучно зменшують базу оподаткування шляхом приховування або оптимізації (агресивного податкового планування) чи в інший спосіб ухиляються від сплати належних за законом податків;

– прогнозований – можливості розширення обсягів фіскального потенціалу податкової системи за рахунок економічного зростання і приросту ВВП.

Реалізований складник фіскального потенціалу податкової системи (суму фактичних податкових надходжень Зведеного бюджету України) розглянемо в табл. 1.

За даними табл. 1 можна зробити висновок, що реалізований складник фіскального потенціалу податкової системи у вигляді фактичних податкових надходжень займає домінуючу частину вагу серед усіх видів доходів Зведеного бюджету України за останні роки: від 74,53% у 2010 р. до 83,97% у 2011 р.

Нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи формує втрати бюджетних ресурсів держави внаслідок ненадходження до бюджету податкових платежів в результаті накопичення податкового боргу, надання податкових пільг, умисного ухилення від сплати податків та агресивного податкового планування (оптимізації оподаткування).

Найвагоміші втрати ресурсів бюджету продукує тіньова економіка. Тіньові операції притаманні практично всім країнам світу. Більше того, за оцінками Всесвітнього економічного форуму, основними глобальними ризиками протягом найближчих 10 років на тлі обмеженості ресурсів визнано саме поширення тіньової діяльності поряд із макроекономічною розбалансованістю.

За рівнем відношення обсягів тіньової економіки до ВВП серед 31 країни Європи, що були досліджені професором Лінцського університету

Таблиця 1

**Реалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України
в 2010-2018 рр., млрд грн**

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|--------|
| Доходи Зведеного бюджету України | 314,5 | 398,6 | 445,5 | 442,8 | 456,1 | 652,0 | 782,9 | 1017,0 | 1184,3 |
| з них: | | | | | | | | | |
| Податкові надходження | 234,4 | 334,7 | 360,6 | 354,0 | 367,5 | 507,6 | 650,8 | 828,2 | 986,3 |
| Питома вага у доходах, % | 74,53 | 83,97 | 80,94 | 79,95 | 80,57 | 77,85 | 83,13 | 81,44 | 83,28 |
| у тому числі: | | | | | | | | | |
| Податок на доходи фізичних осіб* | 51,0 | 60,2 | 68,1 | 72,2 | 72,7 | 90,8 | 127,3 | 170,6 | 211,2 |
| Податок на прибуток підприємств | 40,4 | 55,1 | 55,8 | 55,0 | 40,2 | 39,1 | 60,2 | 73,4 | 106,2 |
| Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів* | 12,7 | 14,8 | 17,5 | 28,9 | 33,6 | 42,0 | 46,6 | 51,1 | 50,1 |
| Податок на додану вартість | 86,3 | 130,1 | 138,8 | 128,3 | 139,0 | 178,5 | 235,5 | 314,0 | 374,5 |
| Акцизний податок* | 28,3 | 33,9 | 38,4 | 36,7 | 45,1 | 70,8 | 101,7 | 121,4 | 132,7 |
| Мито | 9,1 | 11,8 | 13,2 | 13,3 | 12,6 | 40,3 | 20,4 | 24,5 | 27,1 |
| Збори на паливно-енергетичні ресурси* | - | 21,1 | 17,7 | 5,7 | 6,0 | 7,2 | 0,3 | - | - |
| Місцеві податки | 0,8 | 2,5 | 5,5 | 7,3 | 8,1 | 27,0 | 42,3 | 53,3 | 61,0 |
| Інші податки та збори | 5,8 | 5,2 | 5,6 | 6,6 | 10,2 | 11,9 | 16,5 | 19,9 | 23,5 |

* згідно з бюджетною класифікацією станом на 01.01.2019

Джерело: складено автором за даними [3]

Ф. Шнайдером, у 2017 р. найгірші показники мали Болгарія – 29,6%, Туреччина – 27,2%, Хорватія – 26,5%. Румунія – 26,3%; найкращі показники у Швейцарії – 6,0%, Австрії – 7,1%, Люксембургу – 8,2% та Нідерландів – 8,41%. Середній показник дорівнює 17,1% [4, с. 18]. Натомість інтегральний показник рівня тіньової економіки, визначений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України як середньозважене значення рівнів за окремими методами (а саме монетарним, електричним, «витрати населення – роздрібний товарооборот», збитковості підприємств) з урахуванням ступеня їхнього впливу на стан і тенденції розвитку економіки країни, істотно перевищує середньоєвропейське значення та становить 32% [5]. Очевидно, що такий потужний тіньовий сектор коригує показники ефективності вітчизняної фіскальної політики у бік їх погіршення.

Визначимо нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України внаслідок тіньової економіки за 2010-2018 рр. (табл. 2).

Податкові розриви від тіньової економіки за період 2010-2018 рр. зросли в Україні у 3,5 рази (з 89,0 до 315,6 млрд. грн). При цьому офіційний рівень тіньової економіки, розрахований Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, у період 2010-2013 рр. поступово знижувався з 38% до 35%; у 2014 р. – стрімко зріс до 43%, що зумовлено надскладним у військово-політичному та соціально-економічному плані становищем країни; останні чотири роки мав тенденцію до спаду – із 43% до 32% офіційного ВВП, що є найнижчим рівнем за досліджуваний період. Тіньова економіка істотно знижує фіскальний потенціал податкової системи, порушує один з основних принципів оподаткування (соціальної справедливості й загальності оподаткування) та є засобом ухилення від сплати податків, тому протидія тіньовій економіці – це запорука повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України.

Наступним вагомим складником податкових утрат бюджетних ресурсів держави є втрати у зв'язку з неефективним управлінням податковим боргом, який є результатом нехтування платниками податків конституційного обов'язку щодо сплати податкових зобов'язань.

Відповідно до пп. 175 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України, податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений строк, та непогашеної пені [6]. Податковий борг, цілком слушно зазначають О. Десятнюк і Т. Маршалок, виникає як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці і свідчить про неузгодженість взаємовідносин контролюючих органів з фізичними та юридичними особами в частині формування податкового складника доходів бюджету держави [7, с. 13].

Загроза накопичення та непогашення податкового боргу тягне за собою збитки, завдані державі платниками податків у зв'язку з неможливістю або небажанням виконання свого податкового обов'язку. Обсяги нереалізованого складника фіскального потенціалу податкової системи України внаслідок існування податкового боргу протягом 2010-2018 рр. наведено на рис. 1.

Спостерігаємо перманентне збільшення обсягу податкового боргу суб'єктів господарювання в Україні: протягом 2010-2018 рр. загальна сума заборгованості зросла з 16,2 до 101,5 млрд. грн (більше ніж у шість разів).

Однею з причин накопичення податкового боргу господарюючих суб'єктів, окрім реальних форс-мажорних обставин у фінансово-господарській діяльності, є поширена в Україні практика переplat податків до бюджету, значні обсяги яких призводять до вимивання обігових коштів і, як наслідок, до виникнення податкового боргу за іншими податковими платежами. Іншим вагомим чинником зростання обсягів податкового боргу є очікування платниками списання заборгованості перед бюджетом. Разом із тим уважаємо, що податкова політика має орієнтуватися,

Таблиця 2
Нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України внаслідок існування тіньової економіки у 2010-2018 рр.

| Показник | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---------------------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| ВВП, млрд грн | 1082,6 | 1316,6 | 1408,9 | 1454,9 | 1566,7 | 1979,5 | 2383,2 | 2982,9 | 3558,7 |
| Інтегральний показник рівня тіньової економіки, % | 38 | 34 | 34 | 35 | 43 | 40 | 35 | 32 | 32 |
| Потенційний рівень ВВП, млрд грн | 1494,0 | 1764,2 | 1887,9 | 1964,2 | 2240,4 | 2771,2 | 3217,3 | 3937,5 | 4697,5 |
| Податкові надходження зведеного бюджету, млрд грн | 234,4 | 334,7 | 360,6 | 354,0 | 367,5 | 507,6 | 650,8 | 828,2 | 986,3 |
| Бюджетний податковий коефіцієнт, % | 21,66 | 25,42 | 25,59 | 24,33 | 23,46 | 25,65 | 27,31 | 27,76 | 27,72 |
| Потенційні податкові надходження, млрд грн | 323,5 | 448,5 | 483,2 | 477,9 | 525,5 | 710,7 | 878,6 | 1093,2 | 1301,9 |
| Податкові втрати від тіньової економіки, млрд грн | 89,0 | 113,8 | 122,6 | 123,9 | 158,0 | 203,1 | 227,8 | 265,0 | 315,6 |

* інтегральний показник рівня тіньової економіки, визначений Міністерством економічного розвитку і торгівлі України (у % до обсягу офіційного ВВП)

Джерело: складено автором за даними [3; 5]

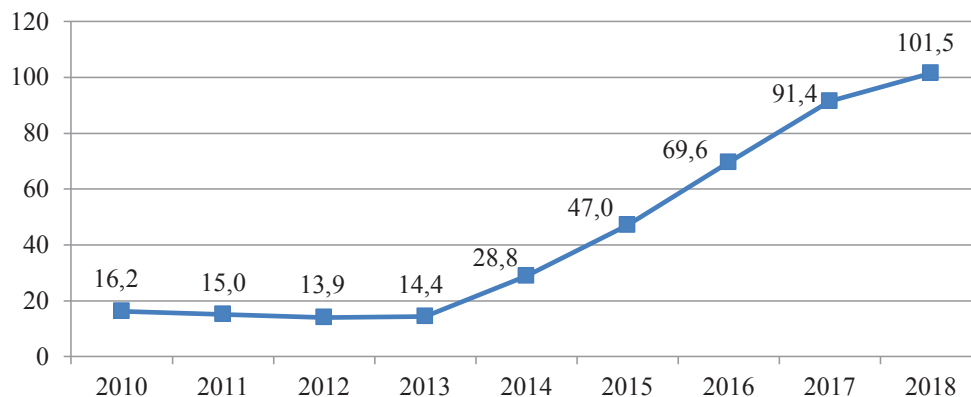


Рис. 1. Нереалізований складник фінансового потенціалу податкової системи України внаслідок існування податкового боргу протягом 2010-2018 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором за даними [8]

насамперед, на принцип примусового стягнення податків із тих, хто не дотримується податкового обов'язку, а не навпаки.

Істотне зростання нереалізованого складника фінансового потенціалу податкової системи України продукує також вітчизняна система пільгового оподаткування. Викривлення суспільної логіки надання податкових пільг та преференцій в Україні порушує принцип нейтральності та має деструктивний вплив на макроекономічну і фінансову стабільність. Погоджуємося з позицією, яку займає Ц. Огонь: «Наявна система податкових пільг призводить до постійних утрат доходів бюджету і гальмує розвиток бізнесу в Україні» [9, с. 169].

На рис. 2 наведено обсяги нереалізованого складника фінансового потенціалу податкової системи України у зв'язку з отриманням податкових пільг за 2010-2018 рр.

Фіксуємо перманентне збільшення обсягу втрат бюджетних ресурсів держави внаслідок функціонування системи преференційного оподаткування: протягом 2010-2018 рр. загальна сума несплачених в Україні податків у зв'язку з отриманням податкових пільг зросла з 37,1 до 228,4 млрд. грн (більше ніж у шість разів).

Дуалізм фінансових ефектів пільгового оподаткування полягає у тому, що податкові пільги та преференції істотно скорочують бюджетні доходи, проте потенційні видатки бюджету у формі дотацій та субсидій (як альтернативи пільговому оподаткуванню) можуть перевищувати обсяги втрат бюджетних ресурсів держави, завданих унаслідок існування системи податкових пільг. Тому пільги є досить поширеним елементом оподаткування у країнах із розвинутими ринковими відносинами. Однак в Україні практика використання податкових пільг та преференцій свідчить, що замість позитивного ефекту вони здебільшого підвищують податкове навантаження на інших платників податків.

Розглянемо загальний розмір утрат Зведеного бюджету від нереалізованого складника фінансового потенціалу податкової системи України протягом 2010-2018 рр. (табл. 3).

Дані табл. 3 засвідчують колосальні втрати бюджетних ресурсів в Україні внаслідок недосконалості податкової системи, поширення тіньових операцій, ухилення від оподаткування, неефективної реалізації податкової політики. Загальний обсяг податкових розривів збільшився зі 142,3 млрд. грн у 2010 р. до 645,5 млрд. грн у 2018 р. (у 4,5 рази).

Сума податкових утрат бюджетних ресурсів держави в 2018 р. (645,5 млрд. грн) перевищила сумарні фактичні видатки Зведеного бюджету

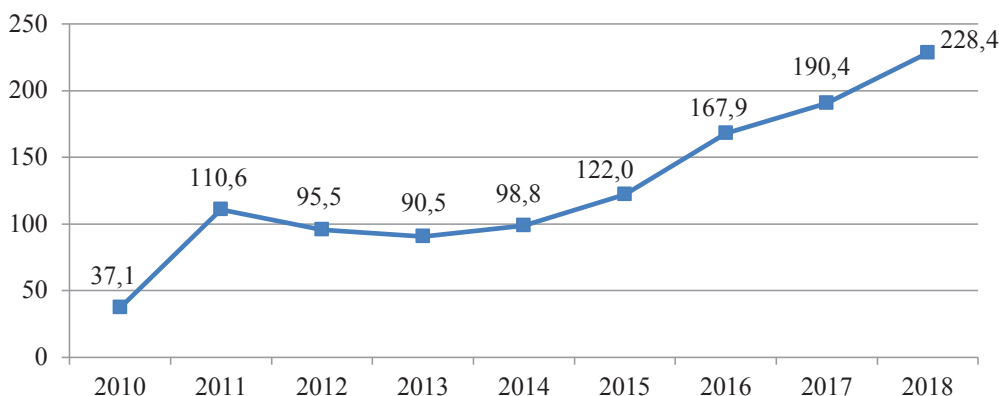


Рис. 2. Нереалізований складник фінансового потенціалу податкової системи України у зв'язку з отриманням податкових пільг за 2010-2018 рр., млрд. грн.

Джерело: складено автором за даними [8]

Таблиця 3

**Податкові втрати Зведеного бюджету від нереалізованого складника
фіскального потенціалу податкової системи України в 2010–2018 рр.**

| Показники | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 |
|---------------------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Податковий розрив від тіньової економіки, млрд грн | 89,0 | 113,8 | 122,6 | 123,9 | 158,0 | 203,1 | 227,8 | 265,0 | 315,6 |
| Питома вага, % | 62,55 | 47,53 | 52,85 | 54,15 | 55,32 | 54,57 | 48,95 | 48,47 | 48,89 |
| Податкові втрати від наданих податкових пільг, млрд грн | 37,1 | 110,6 | 95,5 | 90,5 | 98,8 | 122,0 | 167,9 | 190,4 | 228,4 |
| Питома вага, % | 26,07 | 46,21 | 41,16 | 39,56 | 34,59 | 32,79 | 36,08 | 34,81 | 35,39 |
| Загальна сума податкового боргу, млрд грн | 16,2 | 15,0 | 13,9 | 14,4 | 28,8 | 47,0 | 69,6 | 91,4 | 101,5 |
| Питома вага, % | 11,38 | 6,26 | 5,99 | 6,29 | 10,08 | 12,63 | 14,97 | 16,72 | 15,72 |
| Всього, млрд грн | 142,3 | 239,4 | 232,0 | 228,8 | 285,6 | 372,1 | 465,3 | 546,8 | 645,5 |

Джерело: складено автором за даними [3; 5; 8]

України на освіту (210,0 млрд. грн), охорону здоров'я (115,9 млрд. грн), соціальний захист та соціальне забезпечення (309,4 млрд. грн).

У цілому нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи України за розміром перевищує половину фактичних податкових надходжень, які надійшли до Зведеного бюджету, тобто його реалізований складник. Основним джерелом цих утрат є тіньова економіка, через що значна частка ВВП залишається прихованою. У середньому за період 2010-2018 рр. 52,59% податкових утрат бюджетних ресурсів держави завдала тіньова економіка, 36,30% – податкові пільги, 11,11% – накопичений податковий борг.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Проведений аналіз засвідчив, що нереалізований складник фіскального потенціалу податкової системи, що формується внаслідок функціонування тіньової економіки, надання платникам податків податкових пільг та преференцій, нароцування ними значних обсягів податкового боргу, щороку завдає державі величезних збитків, які мали б слугувати джерелом зростання доходів бюджету для достатнього фінансування бюджетних видатків.

Значний резерв щодо повної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України полягає у зменшенні обсягів тіньової економіки. Водночас слід урахувати, що повернення до бюджету всієї суми, втраченої внаслідок існування тіньового сектору, є неможливим. Так, на переконання зарубіжних дослідників, запровадження заходів, які «закриють» податкові розриви певного розміру, не обов'язково призведуть до збільшення податкових надходжень на таку ж суму – «лише близько 1/3 від рівня активності тіньової економіки триватиме в офіційній економіці», отже, «передбачається, що тільки 1/3 податкового розриву в кожній державі-члені може бути переведена у фактичні податкові надходження» [10, с. 57]. Так, податкові розриви в країнах ЄС у 2011 р. оцінено у 850 млрд. євро, а додаткові надходження від їх закриття – у 284,9 млрд. євро [10, с. 108].

Для ефективної реалізації фіскального потенціалу податкової системи України пропонуємо такі заходи:

– нейтралізація виявлених у процесі суспільного діалогу чинників зниження рівня добровільності сплати податків, пов'язаних із негативним сприйняттям суспільством податків;

– посилення протидії схемам ухилення від оподаткування за допомогою підвищення відповідальності за несплату податків, що зробить корупційні схеми не вигідними порівняно з добровільним виконанням свого податкового обов'язку;

– наукове обґрунтування та практичне встановлення оптимального рівня податкового навантаження, який призведе до поступової детінізації економіки та підвищення обсягів податкових надходжень за рахунок розширення бази оподаткування;

– впровадження комплексної оцінки виміру доцільності застосування податкових пільг та преференцій;

– прискорення інвестиційної активності населення з метою активізації фінансування об'єктів пільгового оподаткування;

– удосконалення механізму застосування контролюючими органами примусових заходів до платників, які протермінували погашення податкового боргу;

– посилення фіскального потенціалу податків, об'єктом оподаткування яких є вартість товарів або майно власників, оскільки ухилення від оподаткування цими податками є складним через неможливість приховати об'єкт.

Перспектива подальших розвідок у цьому напрямі полягає у поглибленні практичного аспекту дослідження, спрямованого на вдосконалення реалізації фіскального потенціалу податкової системи України з використанням усіх його складників як одного із найважливіших важелів максимізації бюджетних можливостей держави у механізмі регулювання економічного розвитку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Таранов І.М. Теоретико-організаційні засади визначення фіскального потенціалу держави. *Світ фінансів*. 2006. № 2. С. 60-65.
2. Б'юкенен Дж.М., Масгрейв Р.А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежні бачення держави / пер. з англ. Київ : Академія, 2004. 175 с.
3. Офіційний сайт Державної казначейської служби України. URL : <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2019).

4. Medina L., Schneider F. Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? *IMF Working Paper*. 2018. WP/18/17. 76 p.
5. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України. URL : <http://www.me.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2019).
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 01.07.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 03.10.2019).
7. Десятнюк О.М., Маршалок Т.Я. Управління податковим боргом : навчальний посібник. Тернопіль : Вектор, 2013. 340 с
8. Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL : <https://tax.gov.ua> (дата звернення: 02.10.2019).
9. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету України: теорія та практика : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. 580 с.
10. Muller P., Conlon G., Lewis M., Mantovani I. From Shadow to Formal Economy: Levelling the Playing Field in the Single Market. Policy Department of European Parliament, 2013. 108 p.
2. Biukenen Dzh.M., Mashreiv R.A. (2004) Suspilni finansy i suspilnyi vybir: dva protylezhni bachennia derzhavy [Public finance and public choice: two opposing views of the state]. Kyiv: Vydavnychiy dim «KM Akademiia» (in Ukrainian).
3. Ofitsiyniy sait Derzhavnoi kaznacheiskoi sluzhby Ukrainy. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (accessed 02 October 2019).
4. Medina L., Schneider F. (2018) Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? *IMF Working Paper* (in English).
5. Ofitsiyniy sait Ministerstva ekonomichnoho rozvytku i torhivli Ukrainy. URL: <http://www.me.gov.ua> (accessed 02 October 2019).
6. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 r. # 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (accessed 03 October 2019).
7. Desiatniuk O.M., Marshalok T.Ya. (2013) Upravlinnia podatkovym borhom [Tax debt management]. Ternopil: Vektor (in Ukrainian).
8. Ofitsiyniy sait Derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy. URL: <https://tax.gov.ua> (accessed 02 October 2019).
9. Ohon Ts.H. (2003) Dokhody biudzhetu Ukrainy: teoriia ta praktyka [Budget revenues of Ukraine: theory and practice]. Kyiv: nats. torh.-ekon. un-t (in Ukrainian).
10. Muller P., Conlon G., Lewis M., Mantovani I. (2013) From Shadow to Formal Economy: Levelling the Playing Field in the Single Market. Policy Department of European Parliament (in English).

REFERENCES:

1. Taranov I.M. (2006) Teoretyko-orhanizatsiini zasady vyznachennia fiskalnoho potentsialu derzhavy [Theoretical and organizational principles of determining the fiscal potential of the state]. *Svit finansiv*, vol. 2, pp. 60-65.