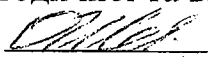


ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА КРАЇНИ  
УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Навчально-науковий інститут обліку, аналізу та аудиту  
Кафедра економічної теорії

Затверджую  
Перший проректор з навчально-  
методичної та виховної роботи  
 О.А. Шевчук  
«12» 11 2019

**КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**  
з навчальної дисципліни  
**ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ**

підготовки здобувачів вищої освіти другого (магістерського) рівня  
(денної та заочної форми навчання)

галузь знань 07 “Управління та адміністрування”  
спеціальність 071 “Облік і оподаткування”  
освітньо – професійна програма: “Державний аудит; судово-економічна  
експертиза у фінансових розслідуваннях» / «State audit; forensic economic  
expertise in financial investigations”

спеціалізації: “Податковий аудит”, “Аудит державних фінансів”,  
“Судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях”

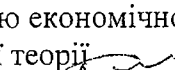
Статус дисципліни: вибіркова

Конспект лекцій навчальної дисципліни “Податкова діяльність держави” складений на основі освітньо-професійної програми “Державний аудит; судово-економічна експертиза у фінансових розслідуваннях” / «State audit; forensic economic expertise in financial investigations», затвердженої Вченою радою 29. 08. 2019 року (протокол № 7), наказ від 06. 09. 2019 року № 1434.

Автор:

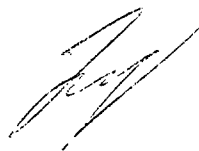


Теліщук М. М., к.е.н., доцент

Розглянуто і схвалено кафедрою економічної теорії, протокол від 30.08.2019 р. № 1.  
Завідувач кафедри економічної теорії  Максименко І. А., к.філос.н., доцент

Розглянуто і схвалено вченою радою Навчально-наукового інституту обліку, аналізу та аудиту протокол від 18. 09. 2019 р. № 1.

Завідувач навчально - методичного відділу



І. В. Качур

Реєстраційний № \_\_\_\_\_

## ЗМІСТ ЛЕКЦІЙ З КУРСУ “ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ”

### ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ I. ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ – ЕКОНОМІЧНА ФУНКЦІЯ ДЕРЖАВИ

#### **Тема 1.1. Трансформація ролі держави в економіці.**

Мета лекції: сформулювати уявлення про теоретичні аспекти трансформації ролі держави в економіці; дати систематизоване поняття сучасних функцій держави у ринковій економіці; дати розуміння, що податкова діяльність як економічна функція держави є ключовим засобом державного регулювання і продуктом тривалої трансформації ролі самої держави.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- володіти навичками наукових підходів до аналізу чинного понятійного апарату;
- знати місце, значення та роль держави в економіці;
- розуміти причинно-наслідковий зв'язок податкової діяльності держави, економічної та соціальної системи суспільства;
- визначати теоретичні та практичні аспекти підвищення ефективності податкового потенціалу.

#### План

1. Теоретичні аспекти трансформації ролі держави в економіці.
2. Функції держави у ринковій економіці.
3. Держава - партнер ринкових відносин.
4. Податкова діяльність як економічна функція держави.
5. Податкова діяльність держави: економічні аспекти.

#### **1. Теоретичні аспекти трансформації ролі держави в економіці.**

Сучасна податкова система – продукт тривалої еволюції, що не в останню чергу зумовлювалася змінами, які відбувалися у процесі трансформації ролі держави. Будучи продуктом держави, податки, податкові відносини і власне податкова система еволюціонували зі зміною природи, характеру, форм, ролі держави в суспільно-економічному розвитку. Останні становили об'єктивні чинники її формування. Одноразово становлення податкової системи було невіддільним від дії суб'єктивних факторів, значення яких вирішальною мірою зумовлене компромісом інтересів усіх суб'єктів податкових відносин. Еволюція ролі та функцій держави у суспільному житті знайшла відображення у функціональному призначенні податкової системи.

Виникнення економічних функцій держави є результатом розвитку продуктивних сил, об'єктивних її потреб. Поглиблювалося усупільнення виробництва, долалась подрібненість його складових, окремі товаровиробники об'єднувалися через ринок у колективному процесі праці. Виникало багато загальних проблем, вирішення яких кожному окремому виробникові було не під силу. У першу чергу, це забезпечення неподільності території держави як середовища для господарської діяльності, зовнішня та внутрішня безпека, розвиток шляхів сполучення, управління, суд, армія, грошовий обіг, формування державної скарбниці. У своїй праці В. Ф. Гегель вказував, що держава діє в силу свого верховенства – верховенства влади та державного права. Держава – це не тільки засіб, це і мета. Усі форми вияву, організації і дії держави можливі в умовах етатизму, тобто суверенності, і є необхідною умовою для існування будь-якої правової юрисдикції.

*У ринковій економіці держава виконує подвійні функції.*

*З одного боку – це задоволення традиційних, поточних проблем та інтересів суспільства, а також забезпечення перспективи економічного зростання, в тому числі структурної перебудови виробництва, поступального розвитку інноваційного потенціалу, оптимізації сфер діяльності, з іншого – це виконання функцій, пов'язаних з формуванням правової бази для економічної діяльності суб'єктів ринкових відносин, із зміною та поліпшенням функціонування ринкової системи.*

Необхідно зауважити, що держава не є і не повинна бути «доповненням до ринків». Як зазначалося фахівцями Всесвітнього банку у Звіті про світовий розвиток, держава перебуває у

центрі економічного і соціального розвитку як партнер, каталізатор і помічник ринкового механізму, коригує його дії, нейтралізує його негативні прояви від так званих «провалів ринку». Дж. Гелбрейт підтверджує, що не існує ні досконалого ринкового механізму, ні так званого державного регулювання економіки. Існує велика сфера господарської діяльності, у якій роль ринкових механізмів не підлягає сумніву і не повинна заперечуватись, але є не менш широка, постійно зростаюча із підвищенням рівня економічного добробуту сфера, де послуги і функції держави або жорстко необхідні, або уявляються доцільнішими з соціальної точки зору. Фрідріх фон Хайек, наприклад, стверджує, що конкурентний ринок спроможний ефективно розподіляти ті ресурси, які раніше не були і не могли бути виявлені. У цьому його підтримує і Дж. С. Мілль. На позиціях, що конкуренція є найкращим засобом захисту інтересів суспільства, а державна інтервенція в економіку є неефективною, перебували і представники неокласичної ринкової концепції, зокрема, Л. Мізес та М. Фрідмен.

Зазначимо, що в економічній теорії і в економічній практиці склалися і полемізують між собою дві концепції. З точки зору економічної теорії – *це інституційно-кейнсіанський напрям еволюційних економічних змін (так звана градуалістська політика) та ліберально-монетарний напрям радикальних змін (так звана політика шокової терапії)*. На практиці, в ході еволюційних змін у стосунках держава – економіка спостерігаємо два напрями. Перший напрям характеризується активною участю держави у створенні умов розвитку системи вільного підприємництва. Другий – коли держава тільки підтримує сприятливі умови для розвитку приватної економіки, тобто виступає так званим «нічним сторожем».

Подальша трансформація поглядів на функції та роль держави, а разом з нею і податкової системи в економічному житті суспільства, відбувається в площині: *державні витрати – ринок – спільні (пізніше суспільні блага) блага*.

Продовжуючи тезу А. Вагнера, висунуту в законі про постійно зростаючу державну діяльність, що держава не обмежуватиметься традиційно правовою діяльністю, а буде все більше брати на себе завдання, зумовлені цілями культури і добробуту, – освіти, охорони здоров'я, соціального забезпечення, можна стверджувати, що держава, особливо в умовах кризового стану, в подальшому взяла на себе і регулятивні економічні функції. Яскравим прикладом у цьому плані є економічний стан США в 30-х роках ХХ ст. «Новий курс» – це шлях соціалізації ринкової системи, підкорення інтересів приватного сектору національним та громадським інтересам. Про це свідчить цілий ряд соціально орієнтованих законів та економічних заходів президентської адміністрації.

Емпіричні висновки А. Вагнера, як зазначає І. Луніна [5], актуальні і в другій половині ХХ століття. Відповідно до закону Вагнера, *зростання державних витрат випереджає номінальне зростання суспільного продукту*. У сучасній термінології це означає, що коефіцієнт еластичності попиту на суспільні блага перевищує 1, тобто суспільні блага є товаром вищої якості. Зростання рівня економічного розвитку країни і, відповідно, середньодушових доходів призводить до збільшення попиту на державні витрати. Це пов'язано з тим, що із збільшенням реальних доходів змінюється структура потреб домогосподарств, у якій знижується питома вага потреб у товарах першої необхідності (продуктах харчування, одязі, житлі) і зростає значущість потреб, які задовольняються за рахунок послуг суспільного сектору (у культурі, суспільній безпеці, охороні здоров'я, шкільній освіті). Економічний розвиток країни збільшує також фінансові можливості, що задовольняють цей попит. Разом з тим, за оцінкою економістів Міжнародного валютного фонду В. Танзі та Л. Шукнехта, у найближче десятиріччя тенденція попереднього століття повинна змінитися. Світова економіка стає дедалі конкурентнішою, а праця і капітал – дедалі жвавішими, тому країни з великим і неефективним державним сектором економіки ризикують відстати у зростанні добробуту. З огляду на це вони прогнозують зменшення частки держави в багатьох випадках до менше ніж 1/3 від сьогоденного приблизно 50-відсоткового рівня. За оцінкою експертів МВФ, хоча в усьому світі аж до післявоєнного періоду зростання державних витрат супроводжувалося дедалі істотнішим поліпшенням умов життя, все ж заключні кроки в напрямі загального добробуту навряд чи виправдані. У Скандинавських країнах основні індикатори рівня суспільного добробуту є не вищими, ніж у країнах з економічним бюджетом. Висновок економістів МВФ такий: «Частка державних витрат нерідко може бути істотно знижена без шкоди для суспільного добробуту». Однак таке

твердження, на нашу думку, стосується економічно розвинених країн. Для України більш привабливо виглядає економічна теорія добробуту. Тим більше, що політика витрат значною мірою залежить від Sunset Legislation, визначення часу дії стратегічних і тактичних державних програм.

Головна особливість структури суспільного виробництва будьякої держави в перехідний період – її *глобальна незбалансованість*. Саме вона породжує макроекономічну проблему, яку необхідно вирішувати впродовж перехідного періоду – проблему структурно-інвестиційної перебудови на сучасній техніко-технологічній (інноваційній) основі. Нагальністю її вирішення зумовлена специфіка завдань, які назріли на макровиробничому рівні перед усіма суб'єктами ринкової економіки, що формується, і в першу чергу перед державою та її інститутами. Незбалансованість суспільного виробництва проявляється перш за все в гіпертрофованому розвитку галузей першого підрозділу, частка якого у сукупному суспільному продукті України становить більше ніж 60 %. Ці галузі характеризуються високою капітало-, матеріало- і енергоємністю, вони поглинають лівову частку інвестицій, сировини, матеріалів, кваліфікованої робочої сили, що ще більше «обездолює» інші сектори народного господарства. Неоднорідність продуктивних сил, успадкована з минулого, представлена на всіх рівнях господарювання – всередині підприємств, між підприємствами однієї і різних галузей, між галузями та секторами економіки, в регіонально-територіальному розрізі. Ця специфіка проявляється також у характері і масштабах такої неоднорідності: йдеться про поєднання до індустріального, індустріального і постіндустріального виробництва, на кожному із вказаних рівнів з відповідною кожному рівню технікою та технологією – від ручної праці в галузях другого підрозділу, особливо в сільському господарстві, до освоєння космосу і сучасних АЕС.

Зауважимо, що в умовах ринкової економіки та конкуренції виробництво і розподіл товарів відбуваються з *використанням механізму цін*. Товар отримує той, хто може заплатити відповідну ціну. Кількість товару, що перебуває у розпорядженні приватної особи чи юрисдикції, залежить від їх купівельної спроможності. Конкуренція, в свою чергу, забезпечує, з одного боку, інтереси виробника (з так званої мінімізації витрат), з іншого, – ефективність для домогосподарств (з так званої максималізації задоволення їх потреб). Разом з тим наявність недосконалої конкуренції та природних монополій призводить до «ринкового провалу», коли ринок не забезпечує ефективного обсягу випуску продукції. Причиною «ринкового провалу» можуть стати також зовнішні ефекти, тобто екстерналії. Фактично негативні зовнішні ефекти є додатковими витратами суспільства у зв'язку з виробництвом або споживанням якихось товарів, які не входять до калькуляції витрат підприємства, а перекладаються на «третіх» осіб або суспільство в цілому. Рішення, що приймаються на основі індивідуальних витрат, завищують обсяг випуску продукції та занижують її ціну. В умовах вільної конкуренції товари з негативними зовнішніми ефектами пропонуються і споживаються в більшому обсязі і за меншою ціною. При позитивних зовнішніх ефектах складається протилежна ситуація: суспільна корисність товару перевищує його індивідуальну корисність для виробників або споживачів. В умовах вільної конкуренції товари, що мають позитивні зовнішні ефекти, пропонуються і споживаються в меншому обсязі порівняно з ефективним. Екстерналії породжують ефекти, коли вплив одних економічних суб'єктів на інші виходить за рамки добровільних ринкових відносин і не може регулюватися механізмом цінового утворення.

*У цій економічній ситуації державне регулювання стає необхідною реальністю.*

## **2. Функції держави у ринковій економіці.**

Аналізуючи наукову літературу щодо розгляду ролі та функцій держави, зробимо висновок, що в умовах формування ринкової економіки державі необхідно закласти правову базу і створити умови, які б сприяли ефективній роботі ринкової системи. Держава відіграє важливу роль у підтримці конкуренції, перерозподілу доходів і багатства, стабілізації економіки. Крім того, через податкову систему час від часу необхідно втручатися у процес ринкового розподілу ресурсів, забезпечуючи суспільні блага, заохочуючи або обмежуючи споживання товарів, якість яких визнається особливо високою чи навіть шкідливою.

В процесі полеміки про державний унітаризм та федералізм, Річард Абель Масгрейв — американський економіст німецького походження, Член Национальной академии наук США [6, с. 29–37] сформулював три функції сучасної держави.

*По-перше, це алокаційна функція*, в основі якої є загальна теорія суспільних благ, тобто надання суспільних товарів і послуг або регулювання процесу визначення складу суспільних товарів і послуг. Загальній теорії суспільних благ властиві різні характеристики, що викликають ринкові спади і потребують суспільного забезпечення. У випадку «чистого суспільного блага» таке забезпечення потрібне тому, що споживання не рівномірне, а виключення не прогнозовані. У випадку «клубного блага» перенасичення передбачає конкуренцію у сфері споживання, а змагальність дозволяє учасникам змінюватись. Змішані ці блага з'являються там, де ці особливості поєднані в різній мірі. Щоб гарантувати ефективний результат, забезпечення громадських послуг повинно бути визначено й оплачено тими, хто ними користується. Суспільні блага і послуги з загальнонаціональним прибутком повинні забезпечуватись й оплачуватись централізовано, у той час як місцеві прибутки повинні бути передбачені локально. Процес надання суспільних благ має реалізуватись відповідно до політичних проектів: а саме, щоб витрати були визначені і податки сплачені там, де накопичуються вигоди. Податковий тягар не повинен направляти назовні. При відсутності жорсткого оподаткування прибутків локальне оподаткування повинно здійснюватися за сталих коефіцієнтів, залишаючи оподаткування мобільних коефіцієнтів центральним державним органам. У ході алокаційної функції (розподіл обмежених ресурсів) держави податкова система сприяє розподілу обмежених виробничих факторів. Держава впливає на розподіл обмежених народно господарських ресурсів. Це надзвичайно важливо в умовах складання в українській економіці п'ятого та шостого технологічних укладів, які характеризуються ресурсозберігаючими технологіями. Тим більше, структурна криза, як фаза промислового циклу, в умовах індустріального технологічного способу виробництва сама по собі закінчиться не може, оскільки нездоланною є матеріальна основа цього циклу, що складається з життєвих циклів елементів основного капіталу. Слід також зазначити, що за певних передумов спаду виробництва в кризовій фазі промислового циклу можна уникнути, якщо повною мірою врахувати процеси, якими супроводжується завершення життєвого циклу того чи іншого покоління техніки. Науковою основою послаблення негативного впливу на економічну динаміку циклічної кризи є теорія промислового циклу, що дозволяє прогнозувати економічну динаміку на різних його фазах і відповідно до цього методами державної політики регулювати динаміку виробництва, стримуючи зростання останнього в роки підйому і стимулюючи в роки кризи. Саме так намагаються діяти уряди в країнах із найбільш розвиненими економіками.

Зазначимо, що з точки зору довгострокової перспективи здійснення державою алокаційної функції охоплює сфери структурної політики і політики економічного зростання. Концептуальною основою структурної політики та забезпечення стабільності функціонування динамічного економічного середовища має стати науково обґрунтована інноваційна стратегія. Якщо розуміти під стратегією довгострокове планування, то інноваційна стратегія стосується всієї тривалості процесу: від досліджень, виробництва і збуту до використання. Вона визначає темп підвищення технологічного рівня і пов'язаних з ним затрат розумової праці.

Досвід промислово розвинених країн є взірцем того, як їх підприємства проводять інноваційну стратегію, збільшуючи обсяг виробництва, реалізації та прибутку, підвищуючи продуктивність праці, прискорюючи оборотність вкладеного капіталу, освоюючи і поставляючи на ринок якісно нові види продукції з метою підвищення норми прибутку. Потреба в постійному поновленні асортименту продукції та технології її виготовлення змушує вводити наукові й проектні розробки в систему діяльності підприємств, орієнтуючи їх на прискорення інноваційних процесів. Так відбувається злиття науки, техніки і виробництва в єдине ціле, що продовжує новачі та прискорює їх.

Формування в Україні інноваційної моделі економічного зростання потребує сприяння держави у створенні та ефективному функціонуванні інноваційної інфраструктури, особливо на міжгалузевому та регіональному рівнях. Створення інфраструктури інноваційної діяльності, комерціалізація результатів НДДКР, збереження розвинутої мережі малого інноваційного підприємства є одним із небагатьох шляхів відновлення економіки, розвитку науки й освіти. За оцінками експертів, в Україні налічується близько 40–60 територій, де доцільно створювати технополіси та технопарки. Хоча на сьогодні процес створення цих інноваційних організаційних структур, незважаючи на досить потужний науковий і промисловий потенціал та перспективність

розвитку для багатьох регіонів України, перебуває ще на початковій стадії і має досить несистематичний і епізодичний характер.

Уряду України потрібно здійснити ряд послідовних і зважених заходів стосовно прямих іноземних інвестицій в економіку держави, розробити концепцію сприяння іноземним інвестиціям і постійно турбуватися про підвищення іміджу України на міжнародному ринку капіталів. Така політика сприяння, одночасно із заходами з реформування податкової системи, націленими на створення сприятливих умов для економічного зростання, зокрема:

- подальше вдосконалення інструментів залучення в інноваційну сферу особистих заощаджень домогосподарств, зняття податкових обмежень для цих залучень, які передбачені законодавством про оподаткування доходів фізичних осіб;

- проведення політики пільгового оподаткування інноваційної продукції;

- надання інвесторам знижок податкових ставок з податку на прибуток при зростанні експортної складової виготовленої продукції та чисельності створених робочих місць, повинні призвести до суттєвого покращення становища України в міжнародному кредитному рейтингу.

*Другою визначається функція держави, пов'язана з коригуванням з допомогою податкової системи розподілу доходів і майна, це так звана дистрибутивна функція.*

Припустимо, що бажаний стан розподілу переглянутий у національних термінах, щоб бути застосованим до населення. Необхідні зміни повинні здійснюватися централізовано, включаючи всі юрисдикції. Потім обчислюється їх сукупний дохід. Дистрибутивна політика в такому випадку є центральною функцією держави. Якщо існують розбіжності щодо загальнонаціонального розподілу, юрисдикції повинні шукати консенсус. Погоджені постанови повинні бути реалізовані централізовано, як і має відбуватись у функціонуючому демократичному суспільстві.

Локальне проведення дистрибутивної політики, принаймні в теорії, застосовується там, де громадяни зацікавлені станом розподілу серед своїх ближніх і в межах тільки їхньої місцевості більше, ніж його загальнонаціональним станом. Розподіл тоді може розглядатись як локальне суспільне благо і тому бути реалізованим локально. Виникає питання, чи є таке розташування реальним. Імовірно, що поліси в межах одного територіального утворення залучали б резидентів з низьким доходом з інших місцевостей і були б шкідливими для сусідів. Це було б здійснене тільки тоді, коли супроводжувалось би поділом на зони із обмеженою мобільністю.

Таким чином, можна стверджувати, що питання дистрибуції включають *соціальне страхування і прогресивне оподаткування*; це повинно застосовуватись ширше, на центральному рівні. Наприклад: чим мобільніший капітал, тим більша ефективність оподаткування прогресивного доходу залежить від того, чи буде той капітал досягнутий. Існує зв'язок між двома проблемами: централізація дозволяє прогресивне оподаткування і перерозподіл, а децентралізація суперечить їм.

*У нашій концепції визначається і стабілізаційна функція підтримки високого рівня зайнятості при достатній стабільності цін.* Основним інструментом реалізації цієї функції виступає податкова діяльність держави через зміну видів і ставок податків і зборів. У цьому контексті важливою проблемою постає стабільність самого податкового законодавства. Головне завдання – припинити перманентність змін і пошуків у податкових новаціях і формувати сучасну раціональну податкову діяльність держави. В основі такої діяльності сучасна економічна теорія *передбачає корпоративний податок та податок на доходи юрисдикції, а також прямиий споживчий податок.* Обидва податки мають високу автоматичну гнучкість і є незамінними для здійснення політики стабілізації.

Крім вище зазначених, необхідно виділити ще одну важливу функцію держави, яка визнається і західними науковцями. *Це егалітарна (вирівнююча) функція.* Можливості у перехідний період вирішувати поточні соціальні проблеми лише ринковими засобами є досить сумнівними. Соціальна база ринкових реформ у цей час стає більш вузькою та слабкою. Ринкові трансформації містять руйнівний потенціал для багатьох створених раніше форм соціального захисту, усіх видів безкоштовного розвитку. Захистити інтереси населення у важкий перехідний період у змозі тільки держава, яка володіє сильним механізмом перерозподільних процесів через податкову систему.

### 3. Держава - партнер ринкових відносин.

На основі аналізу економічної літератури можна стверджувати, що трансформації в перехідних економіках країн Східної Європи (Угорщині, Польщі, Чехії, Словаччині) здійснювалися під тиском МВФ та глобалізованого капіталу. Поєднувалися різні підходи, як «гетеродосконального», так і інституціонального характеру, які спрямовувалися на швидкі темпи економічного «переходу» від плановості до ринку, швидку приватизацію та прийняття формально-юридичних актів. Але, як стверджує Д. Норт, стан економіки визначається сумішшю формальних правил, неформальних норм і механізмів. Формальні правила можна змінити досить швидко – неформальні норми змінюються поступово. Але саме норми надають «легітимності» системі правил і тому революційні зміни ніколи не бувають такими революційними, як того хотілося б. З такою позицією солідаризуються і прихильники «старого інституціоналізму». Вони вважають, що успішне введення ринкового механізму в економіку, яка сформувалась в умовах централізованого планування, можливе лише шляхом реконструкції всієї соціально-економічної тканини. Разом з тим в економічній практиці склався й інший напрям трансформаційних перетворень, який характеризується «м'яким» входженням у ринок (Китай, В'єтнам). Такий напрям підтверджується і економічними теоретичними підходами «новоінституціоналістів», які поєднали в собі ідеї «некласичної» та «неоавстрійської» теоретичних традицій. Новоінституційна економіка виходить з наявності досконалих, чи майже таких інституційних умов або еволюційного їх формування. Зокрема, концепція «розширеного порядку» Ф. Хайека передбачає процес еволюційних інституційних змін у напрямі формування моделі вільної ринкової економіки. Ідея «шоку» в трансформаційних процесах відкидається через невідповідність природі економічних інститутів.

Слід погодитись із думкою багатьох вчених *про ще більший радикалізм «старого інституціоналізму»*, у якому економіка розуміється як сукупність економічних інститутів із своїми специфічними правилами взаємодії і механізмами еволюції. Вважається, що економіка вбудована в соціальний і культурний контекст та еволюціонує в рамках механізмів культурної спадкоємності й інновацій. Це ціннісно орієнтована еволюція, тобто вона зумовлена розвитком соціальних цінностей і не спонтанна. Щодо економічної поведінки або руху багатства, то вони розглядаються швидше як частина більш широкого соціального середовища, яке формується у процесі еволюції економічних інституцій. Такий образ економічної реальності призводить до широкої інтерпретації трансформації пострадянських суспільств як перетворення всієї соціально-економічної тканини, що стає можливим лише при відповідній соціальній підтримці, а також при твердому політичному і адміністративному керівництві.

Нам *видається закономірним, що діяльність держави може бути ефективною і неефективною*. В окремих випадках «провали» держави стають надзвичайно відчутними, коли, наприклад, різко зростає корупція в економіці через внутрішні ефекти та екстерналії. Економічна теорія як наука пропонує цілий ряд способів підвищення ефективності діяльності держави. Зокрема, теорія суспільного вибору Дж. Б'юкенена, економічна теорія бюрократії В. Нісканена, концепції провалів держави Ч. Вулфа, економічна теорія «пошуку ренти» Г. Туллока цілком закономірно і логічно показують, що необхідною умовою ефективності державного управління є обов'язкове врахування особливостей раціональної поведінки виборців, політиків та чиновницького апарату. Якщо держава не враховуватиме те, що кожна із цих груп володіє власними інтересами та соціально-економічними стимулами, то її діяльність буде неефективною. Виявлення і заохочення позитивних внутрішніх ефектів, спрямованих на покращення діяльності державного апарату, економію суспільних ресурсів, є перспективним напрямом державного реформування. *Чим менший центральний уряд, тим менший державний бюджет, а отже, і менші ставки податків*. Це, у свою чергу, сприяє стимулюванню працівників до інтенсивної праці, ризику, здійснення нововведень. Тим більше, якщо враховувати інтереси всього суспільства, то чисті витрати від протекціоністської політики надзвичайно великі. Ці тенденції лежать в основі практичної економічної моделі змішаної економіки Рейгана – Тетчер. Дослідження В. Нісканена визначають важливим фактором підвищення ефективності діяльності держави конкуренцію у сфері управління з метою обмеження державних витрат та рутинізації управління. Конкуренція між різними способами виробництва неринкових благ дозволяє підвищити ефективність державної діяльності не тільки з точки зору затрат (найбільш затратні не



витримають конкуренції), але й з позиції вигоди для споживачів. Так само як і під час споживання виробничих благ споживач має можливість вибору їх оптимальної комбінації, так і під час споживання неринкових благ він повинен мати змогу вибору способу їх виробництва та отримання – це підвищить ефективність державної діяльності не тільки у виробництві цих благ, але і їх розподілі та споживанні. Оптимальне співвідношення затрат та вигоди у виробництві ринкових благ встановлюється за допомогою ринкового ціноутворення, в той час як неринкові блага не мають ринкової ціни і потребують штучно створених систем оцінки.

Від того, наскільки точно відображає дана система оцінки співвідношення суспільних затрат і вигод, залежить, чи буде визнаною державна програма, а діяльність щодо її реалізації буде ефективною чи неефективною. Окрім того, нам видається не зовсім коректним твердження, що конкурентний ринок є більш ефективною інформаційною системою, ніж держава, яка не здатна отримувати при низьких затратах стільки ж інформації, скільки й ринок, та швидко реагувати на неї. Однак в *умовах швидкого розвитку глобалізаційних процесів держава отримує ряд інформаційних переваг над ринком*. Вони проявляються, зокрема, у випадках виробництва, транспортування та споживання неринкових товарів, високих (заборонних) витрат, пов'язаних з отриманням інформації від споживачів, складності та недоступності інформації для сприйняття простим споживачем високих потенційних витрат, пов'язаних із помилковим вибором. Якщо це буде враховано і держава буде використовувати свої інформаційні переваги перед ринком, то сфера ефективної державної діяльності розшириться.

На основі зробленого аналізу слід зауважити, що, незважаючи на наявність різних методів економічної ринкової саморегуляції та застосування різних напрямів трансформаційних економічних змін, держава, змінивши в ході еволюції свої функції у системі економічного управління, не стала другорядним фактором соціально-економічної динаміки. Держава стає партнером ринкових відносин, і це до певної міри є принциповою ознакою сутності ролі держави в ринковій економіці. Не керувати, а регулювати в межах виконання властивих їй функцій тих сфер, які опинилися поза межами ринкової економіки, виконуючи при цьому роль своєрідного гаранта ефективного функціонування ринкової системи. І основний акцент має бути зроблений на інституційних аспектах: законодавстві, захисті прав власності, однаково доступних ринках, рівних умовах конкуренції. Ключовими принципами, на яких базується політика в умовах початкового етапу стійкого розвитку економіки, повинні бути – повна деідеологізація економіки; держава повинна виступати як головний реформатор економічних процесів; правова визначеність процесів оновлення і прогресу; дієвість заходів соціального захисту.

*Отже, податкова діяльність як економічна функція держави є ключовим засобом державного регулювання і продуктом тривалої трансформації ролі самої держави.*

#### **4. Податкова діяльність як економічна функція держави.**

У податках знаходить втілення реалізація державою свого економічного права на отримання частини створеного в суспільстві чистого доходу для виконання політичних, економічних і соціальних функцій, через це податки розцінюються в сучасних умовах як невід'ємна складова економічної політики держави, що, в свою чергу, *вимагає конкретизації їх основних властивостей, а саме:*

- податки, які утримуються з доходів громадян, в кінцевому результаті відповідають їх інтересам;
- податки завжди вступають у протиріччя з інтересами громадян, тому що податкові платежі носять обов'язково примусовий характер;
- податкові норми встановлюються державним законодавством;
- податки використовуються для задоволення суспільних потреб;
- джерелом податків виступають доходи юридичних і фізичних осіб, земля, майно, виробництво.

Здійснюючи вплив на економіку, демократична держава, як правило, ставить собі за мету:

- досягти стійкого економічного зростання;
- створити систему соціального захисту громадян, в першу чергу пенсіонерів, інвалідів, багатодітних, безробітних та малозабезпечених;
- забезпечити зниження та стабільність цін на основні товари і послуги;

- сприяти забезпеченню максимальної зайнятості працездатного населення;
- забезпечити мінімальний прожитковий рівень для всіх своїх громадян.

Однак, як свідчить економічна теорія та практика економічного життя, досягти цих цілей одночасно неможливо. Знайти збалансоване співвідношення – головне завдання економічної політики держави, і вирішити це завдання допомагає податкова діяльність, яка є механізмом впливу на суспільне виробництво, його структуру і динаміку, розміщення, прискорення НТП. Податки здатні упорядковувати економічні взаємовідносини суб'єктів господарювання, фізичних осіб та домогосподарств, а саме вони є платниками податків, тому урядова податкова політика, по суті, упорядковує їх взаємовідносини, регулює потоки ресурсів.

П. Мельник у монографії «Розвиток податкової системи в пере хідній економіці» зазначав, що через податки держава здатна збільшувати ефективність ринкового механізму. Водночас уряду важливо також усвідомлювати межі свого втручання, щоб дати можливість дії для основного закону ринку «Laissez faire». У такому діалектичному поєднанні протилежних підвалин міститься таємниця мистецтва управління і регулювання складної динамічної системи під назвою «економіка».

Що ж до особливостей економіки, яка трансформується у стійку, то слід зауважити, що податки є інструментом, який підходить для вирішення багатьох проблем. Так, суперечність між конкурентними та неконкурентними підприємствами становить діалектику податкової системи. Неспроможність сплачувати податки є підставою для існування інституту банкрутства – фундаментального інституту ринкової економіки.

Аналіз західної економічної літератури свідчить, що *коли йдеться про макроекономічну політику держави у сфері оподаткування, то мається на увазі податкова діяльність держави як засіб реалізації економічної політики*. У цілому ряді наукових праць вітчизняних економістів в основному зазначається про податкову політику, яка виступає первинною відносно податкової активності підприємств. Зокрема, С. Юрій та Й. Бескид характеризують податкову політику як «діяльність держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів держави». У «Фінансовому словнику» А. Загороднього, Г. Вознюка та Т. Смовженка визначається, що податкова політика – це державна політика оподаткування юридичних та фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету за одночасного стимулювання ділової активності за допомогою ставок і податкових пільг. Л. Дикань, Т. Воїнова, Є. Бережний вважають, що «податкова політика – це сукупність заходів держави щодо впровадження системи податків і конкретних форм та методів їх справляння, що відповідають конкретним історичним умовам і враховують традиції й менталітет нації».

Пропонуємо таке визначення податкової діяльності держави: **податкова діяльність держави – це засіб забезпечення інтересів суспільства в ході реалізації економічної політики держави через маніпулювання податками з метою пом'якшення циклічних коливань макроекономічної кон'юнктури, рівня зайнятості, стабілізації цін і стимулювання економічного зростання, що спрямована на розвиток ефективності господарювання, покращення становища платників податків, економічне зростання на макро- та мікрорівнях.**

Таким чином, використання в Україні податкової діяльності держави як засобу макроекономічного регулювання є одним з найактуальніших сучасних завдань. Вирішення його потребує вивчення світового досвіду. Однак слід враховувати, що в специфічних економічних умовах України цей засіб може дати зовсім інші наслідки, ніж у країнах з розвиненою ринковою економікою, і ніж ті, на які розраховували, впроваджуючи їх. Як свідчить практика, в Україні в умовах значного рівня монополізації, економічної та політичної нестабільності на зростання сукупного попиту під впливом стимулюючої податкової діяльності виробники інвестиційних і споживчих товарів реагують не збільшенням обсягів виробництва, а їх скороченням і підвищенням цін. *Для того, щоб стимулююча податкова діяльність сприяла суттєвому зростанню попиту підприємств на інвестиційні товари і на цій основі – розширенню їх виробництва, вона має поєднуватися з:*

- комплексом заходів, в тому числі податкових, які забезпечили б активізацію інвестиційної діяльності комерційних банків, тому що власних коштів підприємств недостатньо

для проведення серйозної інвестиційної політики в умовах зносу більшості основних фондів підприємств;

– активізацією приватизаційних процесів, а також чітким визначенням і гарантуванням прав власності, що дасть можливість власникам і менеджерам отримувати прибутки від виробництва та інвестування і зацікавить їх в інвестуванні коштів;

– демонополізацією економіки, яка змусить підприємства реагувати на зростання сукупного попиту не підвищенням цін, а розширенням виробництва;

– стабілізацією інфляційних процесів, що посилить привабливість інвестицій;

– політичною і правовою стабілізацією, яка сприятиме зростанню впевненості підприємців у майбутньому і стимулюватиме їх до інвестування в економіку.

Такий комплекс заходів сприятиме, з одного боку, накопиченню вивільнених фінансових засобів, необхідних для організації процесу відтворення, а з іншого – дасть можливість розкритися підприємницькій ініціативі як підприємств, так і приватних осіб.

Щодо зростання попиту на споживчі товари, а отже, створення умов для розширення їхнього виробництва, то податкова діяльність у сфері особистого прибуткового оподаткування повинна поєднуватися із суттєвим зростанням особистих доходів на базі глибокого реформування системи оплати праці на державних підприємствах і в бюджетній сфері. Це, в свою чергу, змінить співвідношення між складовими валового доходу країни на користь заробітної плати, дасть можливість реформувати податкову систему в напрямі підвищення в ній ролі пашуального прибуткового податку і зменшення ролі корпоративного податку. Зменшення частки податку на прибуток у податкових надходженнях до державного бюджету розширить можливості його використання з метою регулювання економічних процесів.

#### **5. Податкова діяльність держави: економічні аспекти.**

Економічна діяльність сучасної держави охоплює всі економічні явища і процеси, в яких вона бере безпосередню участь або так чи інакше втручається в них. Особливу роль у структурі економічної діяльності держави відіграє її податкова діяльність, яка не тільки реалізує функцію мобілізації грошових коштів, необхідних державі для виконання нею певних функцій, а й може здійснювати регулюючий вплив на економічні та соціальні процеси. Вміле використання державою регулюючого потенціалу податкової діяльності може сприяти створенню економічних умов, які спонукали б суб'єктів господарювання діяти в необхідному для суспільства напрямі, вирішувати ті чи інші завдання відповідно до загальнодержавних та приватних інтересів.

Саме тому теоретичне обґрунтування економічних основ податкової діяльності держави, ролі податкових відносин у системі економічних відносин має велике значення для усвідомлення її сутності, а звідси – розвитку її регулюючого потенціалу.

**Податкову діяльність держави слід розглядати у вузькому і широкому значеннях. У вузькому значенні – це діяльність держави з організації оподаткування та забезпечення його здійснення; у широкому – податкова діяльність держави включає в себе не тільки встановлення, введення та стягнення податків, але й діяльність щодо формування податкової служби, забезпечення її функціонування.**

Дослідження економічних основ податкової діяльності держави передбачає аналіз взаємозв'язку оподаткування і економіки, податкових відносин у системі економічних відносин.

*Досить розповсюдженою є точка зору, відповідно до якої податки є породженням економіки.* Тут існують різні підходи:

1) *податки є породженням економіки*, держава ж виконує функцію суб'єкта, що сприймає потреби економіки в податках, додаючи їм лише відповідну форму, яка тією чи іншою мірою відповідає реальним потребам економіки;

2) *податки настільки детерміновані економікою*, що навіть не потребують держави;

3) податки існували поза правом, були чистим породженням економіки, а потім *стали одночасно як економічною, так і правовою категорією.*

Зазначені підходи можна заперечити.

По-перше, податок – це обов'язковий платіж, встановлений державою, немає держави – не може бути і податків.

По-друге, податки завжди за своїм змістом є економічною категорією, тому що виражають розподіл вартості в грошовому вигляді, а за формою – правовою, тому що завжди встановлюються за допомогою правового акта, тобто податки ніколи не були і не можуть бути ні чисто економічною, ні чисто правовою категорією.

По-третє, економіка виникла разом з людиною, а держава – набагато пізніше.

По-четверте, податки економіці не потрібні; вони негативно впливають як на юридичних, так і на фізичних осіб. Акцизи, ПДВ збільшують кінцеву ціну товару, створюючи, з одного боку, проблеми з її реалізацією, та зменшуючи, з іншого, – сукупний попит. Усе це приводить до скорочення товарного ринку.

Податковий клімат багато в чому детермінує інвестиційну привабливість як країни в цілому, так і будь-якого регіону, адже він безпосередньо впливає на рентабельність проекту, термін його окупності тощо. Чим жорсткіша податкова система в регіоні/країні, тим гірші ці показники, а отже, інвестор меншою мірою зацікавлений вкладати сюди свої кошти за інших рівних умов, адже він прагне максимізувати прибутковість, яка в цій ситуації виявляється обмеженою. Наприклад, податковий тягар, що лежить на підприємствах, деструктивно впливає на їхній розвиток, значна частина українських підприємств є збитковими, а отже, непривабливими для інвестування.

Зустрічаємо твердження, що держава, вилучивши з економіки за допомогою податків певну частину коштів, потім повертає ці кошти назад в економіку за допомогою державних інвестицій, фінансуючи ті чи інші програми. З позицій макроекономіки такий довід навряд чи можна визнати досить істотним – якби держава не здійснювала вилучення грошей з економіки, то інвестиційні можливості держави перекривались би інвестиційними можливостями самих товаровиробників.

Що стосується податків із громадян, то ці податки, по-перше, скорочують купівельну спроможність населення, що приводить до скорочення внутрішнього ринку. Не маючи ринку збуту вироблених товарів, згортається їхнє виробництво. Якщо ж оподаткування над-ірне, то це сприяє зuboжінню населення. Економіка, при якій вироблені товари нікому продати, приречена на стагнацію.

**Водночас висновок про те, що податки негативно позначаються на економічному розвитку, сам по собі не може бути причиною вимоги повної їхньої ліквідації, оскільки потреба в податках обумовлена потребою суспільства в державі.** В економічному житті суспільства діє безліч причинно-наслідкових зв'язків, які перетинаються в найрізноманітніших поєднаннях, де зв'язки одного рівня поступаються зв'язкам більш вищого рівня. Те, що шкодить одному явищу, може бути корисним для іншого. І нарешті, будучи більш значимим для суспільства, змушує змиритися (чи, принаймні, терпіти) з деякими негативними факторами всі інші явища, більш нижчого рівня.

Крім того, думка, що податки протипоказані економіці, була б занадто прямолінійною і навіть примітивною. Дійсно, коли підприємець сплачує податки, то він позбавляється певної суми, яку він міг би використовувати з більшою користю для розвитку виробництва, збільшення розміру заробітної плати, або, наприклад, просто для особистого збагачення. Однак цей же підприємець потребує розумних законів, які полегшували б ведення бізнесу, забезпечення належного правосуддя, захисту від всіляких злочинних зазіхань на власність тощо. *Усе це дає держава, яка існує за рахунок податків.*

**Таким чином, наявність держави – це умова (принаймні на нинішньому етапі історичного розвитку людства) нормального існування економіки. Але якщо для економіки необхідна держава, то вона змушена терпіти і ті податки, що є матеріальною основою існування цієї держави.**

Проте, якщо розглядати відносини «податки – економіка» у безпосередній взаємодії складових її елементів, то слід, на наш погляд, визнати, що в цілому податки для економіки є негативним фактором. *Але оскільки від податків відмовитися не можливо, то питання стоїть про мінімізацію цього негативного впливу.* Загальне вирішення проблеми полягає у скороченні кількості податків і зменшенні ставок оподаткування. Інакше кажучи, мінімізація негативного впливу податків на економіку полягає в мінімізації самого оподаткування. І зовсім не випадково, коли держава хоче стимулювати те чи інше виробництво, вона шляхом надання

податкових пільг знижує податок у даній сфері або взагалі його не стягує. Але це означає, що своєї найбільшої економічної ефективності оподаткування досягає при своїй повній відсутності.

**Таким чином, податки не є внутрішнім породженням економіки – вони привнесені в неї державою.** До цього можна додати, що податки дійсно пов'язані з товарним виробництвом, але вже на відносно високій стадії його розвитку. І в прямому своєму значенні податки з'являються з переходом товарного виробництва до грошової форми вартості. На попередніх стадіях (простій або одиничній, розгорнутій, загальній) держава використовувала неподаткові форми доходів: повинності, домени, регалії тощо.

Таким чином, не економіка породжує податки, а об'єктивна потреба суспільства в державі служить причиною виникнення останньої. Виникнення держави породжує її об'єктивну потребу в податках, через що вони і виникають. **Отже, причинно-наслідкові зв'язки виникнення податків слід бачити не як «економіка – податки», а як «суспільство – держава – податки».**

**У процесі здійснення податкової діяльності держави виникають податкові відносини, які є суспільними відносинами. У науковій літературі зустрічаємо поділ податкових відносин на матеріальні та організаційні.**

**Матеріальні податкові відносини** опосередковують рух коштів від платника податків до держави; **організаційні** – виникають у зв'язку з формуванням і функціонуванням системи і структур податкових органів, встановленням і застосуванням процедур податкової діяльності держави (наприклад, формування органів податкової служби, визначення їхньої компетенції і порядку їхнього функціонування). Деякі автори організаційні податкові відносини називають «відносинами податкового адміністрування».

**Матеріальні податкові відносини** являють собою різновид економічних відносин. Особливої теоретичної значимості набуває питання про співвідношення податкових і товарно-грошових відносин. Узагальнюючи думки різних авторів, зазначимо наступне.

**Товарно-грошові відносини виникають на стадії обміну, податкові – на стадії розподілу.** Товарно-грошові відносини, виражаючи акти  $G - T$  і  $T - G$ , мають два об'єкти: товар і гроші; податкові відносини для сучасного періоду своїм об'єктом мають тільки гроші. Товарно-грошові відносини, як і будь-які інші відносини обміну, еквівалентні: грошова форма вартості обмінюється на свій еквівалент у вигляді товарної форми вартості; податкові відносини – безеквівалентні, вони виражають однобічний рух грошової форми вартості. Товарно-грошові відносини є відносинами економічної рівності, податкові – економічної нерівності, оскільки, виражаючи однобічний рух вартості, є нееквівалентними. Суб'єктами товарно-грошових відносин є господарюючі суб'єкти, одні з яких виступають як продавці, інші – як покупці; обов'язковим суб'єктом податкових відносин є держава.

**Існують теорії, які прагнуть довести, що податок є плата за надані громадянам державні послуги («теорії обміну») і що податки мають «соціально зворотний характер», тобто гроші, сплачені державі платником податків, повертаються йому в тій чи іншій формі.**

Звичайно, не можна заперечувати того факту, що платники податків завжди щось мають від держави. Однак самі по собі податкові відносини опосередковують рух коштів лише в одному напрямі: від платників податків до держави. І якщо від держави повертаються платникам податків певні суми, зібрані за допомогою податків, то це здійснюється за допомогою іншого різновиду економічних відносин – відносин з використання коштів державного грошового фонду (наприклад, за допомогою відносин бюджетного фінансування).

**Певний інтерес має питання про співвідношення податкових і кредитних відносин.** Основна відмінність податкових і кредитних відносин полягає в тому, що перші опосередковують беззворотний рух вартості (гроші йдуть в одному напрямі: від платника податків до держави – і тільки), другі – зворотний рух вартості (гроші в першій своїй фазі рухаються від кредитора до позичальника, у другій – від позичальника до кредитора).

**Податкові відносини в їх економічному змісті є розподільними відносинами, оскільки виражають розподіл сукупного суспільного продукту (ССП).** Держава, щоб мати кошти, необхідні як для фінансування свого власного утримання, так і для фінансового забезпечення своєї діяльності повинна збирати їх шляхом вилучення в тих, хто має той чи інший грошовий дохід. Розподільний характер податкових відносин виражається також у переході права

власності, тобто має місце відчуження приватної власності з перетворенням її в державну власність.

**Сьогодні рідко хто з науковців заперечує той факт, що податкові відносини являють собою різновид розподільних відносин грошового характеру.** Однак питання про місце податків у відтворювальному процесі потребує, на наш погляд, деяких уточнень.

Вважається, що податок охоплюється стадією розподілу вартості, яка виникла на стадії виробництва, що джерелом сплати податку є кошти, які товаровиробник може одержати лише на стадії обміну, тобто тоді, коли він що-небудь реалізує. Проте податок пов'язаний не взагалі зі стадією розподілу, а з розподілом лише грошової форми вартості, що виникає за результатами проходження стадії обміну. Це, на нашу думку, істотне уточнення традиційних поглядів.

Традиційно вважається, що первинним розподілом сукупного суспільного продукту (ССП) є його розподіл на  $C$  (частка, призначена для відшкодування предметів і знарядь праці, використаних у попередньому циклі відтворення),  $V$  (заробітна плата) і  $m$  (прибуток).

При розгляді етапів розподілу сукупного суспільного продукту поширеною є точка зору, відповідно до якої процеси первинного розподілу ССП здійснюються без участі держави. Держава, яка виникла як надбудовна форма управління суспільством на відповідній стадії розвитку цивілізації, об'єктивно потребує матеріальної основи для свого існування, джерелом чого могла виступити тільки сфера матеріального виробництва. **Саме з виникненням держави розпочинається формування системи перерозподільних відносин (розподіл уже розподіленого ССП), що з розвитком товарно-грошових відносин виступає у грошовій (фінансовій) формі.**

Тим часом ряд податків сплачується ще до того, як відбувається розподіл грошової форми вартості, а точніше, отриманого виторгу від реалізації продукції) на  $C$ ,  $V$  і  $m$ . Це стосується, наприклад, таких податків, як ПДВ, акцизи тощо. Характерно й те, що ці податки закладаються в ціну товару. Це означає, що хоч податок ще не сплачений, але товаровиробник виходить на ринок (тобто в стадію обміну), уже враховуючи суму податку. Податок на майно і земельний податок сплачується без будь-якого зв'язку з наявністю чи відсутністю доходу, отриманого від реалізації продукції, і взагалі – від наявності чи відсутності коштів у платника податків. Інакше кажучи, обов'язок по сплаті таких податків виводиться за рамки стадій процесу відтворення, хоча сама по собі сплата податку, звичайно ж, знаменує процес розподілу сукупного суспільного продукту.

**Податкові відносини є різновидом фінансових відносин, адже податки з матеріальної точки зору є видом державних доходів.** Отже, податкові відносини являють собою відносини, що виникають у зв'язку з формуванням державних грошових фондів, що охоплюються поняттям державних фінансів. У цьому змісті податкові відносини стосовно до державних грошових фондів завжди являють собою різновид фінансових відносин, що належать до *дохідних* відносин.

**Податкові відносини існують лише в правовій формі.** Встановити податок держава може не інакше, як прийнявши відповідний правовий акт. Причому в процесі історичного розвитку і боротьби суспільства проти податкової сваволі держави вдалося вийти на формулу, коли податок має бути встановлений нормативним правовим актом у формі закону, тобто правового акта, прийнятого представницьким органом держави, позбавивши тим самим такого права виконавчі органи. При цьому порушення правової форми податку (встановлення податку не законом, а постановою уряду) не породжує в платників податків як суб'єктів податкових відносин обов'язку зі сплати податку. У Конституції і Податковому кодексі має бути записано: «Обов'язок зі сплати податку породжує лише *законно* встановлені податки».

Такі, на нашу думку, основні ознаки податкових відносин як різновиду економічних відносин.

**Отже, економічною основою податкової діяльності держави є її потреби в коштах. Ці потреби носять об'єктивний характер, тому що без грошей держава існувати не може. Однак юридичною основою податкової діяльності є нормативні правові акти, за допомогою яких держава встановлює і вводить систему оподаткування.**

Податки в економічному плані являють собою систему економічних відносин, тобто є частиною економіки, виражаючи розподіл сукупного суспільного продукту. Об'єктом податку може бути юридичний факт, пов'язаний з будь-якою стадією суспільного відтворення: виробництвом, обміном, розподілом, споживанням.

Податкові відносини як різновид економічних відносин мають власні об'єктивні закономірності, які держава має враховувати.

Розподіл і перерозподіл сукупного суспільного продукту, здійснюваний за допомогою оподаткування, є економічним процесом, а зменшення коштів платників податків через сплату ними податків впливає на їх економічний стан, фінансово-господарські показники діяльності й ефективність виробництва.

Необхідність підвищення ефективності державного впливу на економіку ставить високі вимоги до її податкової діяльності. Використовуючи систему оподаткування як метод економічного регулювання, держава спроможна активно впливати на економічні процеси, що відбуваються у країні, направляючи їхній розвиток у потрібне для неї русло. Недостатнє використання регулювального потенціалу як окремих податків, так і їх системи пояснює, поряд з іншими чинниками, недостатню ефективність трансформаційних процесів в Україні.

### **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Поняття держави.
2. Поняття економічної системи.
3. Моделі економічних систем.
4. Трансформація ролі держави в економіці.
5. Лібертаріанство.
6. Соціальна держава.
7. Інноваційно-інвестиційна економічна модель.
8. Функції держави в економіці.
9. Держава партнер ринкових відносин.
10. Податкова діяльність держави як економічна функція держави.
11. Бюджетна політика держави.
12. Податкова політика держави.

### **Рекомендована література:**

Основна: [2, 5, 15, 18, 35, 39, 42, 48, 59, 63, 67, 69]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

### **Тема 1.2. Податок як суспільно необхідна субстанція.**

Мета лекції: сформулювати поняття та уявлення про податки як важливу детермінанту економічної науки і зокрема науки про фінанси; дати систематизовані основи пізнання економічних процесів і явищ пов'язаних з податковою діяльністю держави.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- володіти понятійним апаратом і термінологією у сфері податків;
- вміти визначити економічну природу податків;
- знати суть, поняття і визначення податку, функції податків;
- вміти здійснювати класифікацію податків;
- розумти відмінності між податковою роботою та оподаткуванням.

#### **План**

1. Податкове забезпечення суспільно необхідних інтересів держави.
2. Суть, поняття і визначення податку. Функції податків.
3. Податкова робота та оподаткування.
4. Класифікація податків.

### **1. Податкове забезпечення суспільно необхідних інтересів держави.**

Податок – одне із основних понять економічної науки. Це одночасно і економічне, і політичне, і юридичне явище реального життя. Податок – елемент розподілу фінансових ресурсів, одна із складових ціни; з іншого боку – встановлення, розподіл, стягнення і використання податків складає одну із функцій діяльності держави. Податки є об'єктивною необхідністю, оскільки зумовлені потребами поступального розвитку суспільства. “Податок є суттю способу

досягнення мети суспільством чи державою, саме тієї мети, яку люди собі передбачають під час свого об'єднання в суспільстві чи під час становлення держави”, – стверджував основоположник російської фінансової науки М. Тургенев. Аналізуючи економічні процеси в суспільстві, К. Маркс дійшов висновку, що в податках “втлієно економічно виражене існування держави”. А. Сміт у праці “Дослідження про природу і причини багатства народів”, писав: “Справжні громадяни повинні брати участь в утриманні уряду відповідно до доходу (доходів), якими вони користуються під опікою і захистом Держави. Податок, який зобов'язується сплачувати окремо взята особа, повинен бути визначеним. Терміни сплати, способи платежу, сума платежу – все повинно бути законодавчо врегульовано”.

У рамках наукового підходу економічна наука дає відповідь на питання відносно майбутнього податків: “Державні послуги, спрямовані на користь громадян, будуть існувати завжди, на будь-якій фазі розвитку культури і цивілізації, тому жодне суспільство ніколи не зможе обходитись без податків”.

Матеріальний та економічний зміст податків полягає в тому, що вони є частиною новоствореного продукту, який у процесі його розподілу і перерозподілу в обов'язковому порядку і безповоротно стягується на користь держави для виконання покладених на неї функцій. Податок як економічна категорія – це відносини, що виникають у ході перерозподільчих процесів. При цьому слід зважати на те, що назва того чи іншого економічного процесу, а отже, і категорії, немає визначального значення, тому що їх внутрішній зміст від цього не змінюється.

**Податкові взаємостосунки суспільства і держави носили найрізноманітніші форми.** У Німеччині податки розглядалися як підтримка держави громадянами, в Англії й нині сплата податків вважається обов'язком громадян. Законодавство США визначає податок як “tax” (такса) – обов'язкову плату. Закон про оподаткування у Франції визначає податкові відносини як “обов'язковий платіж”. Але слід відзначити, і це надзвичайно важливо, що впродовж декількох століть відбулась трансформація податку з неавтономного платежу, який встановлюється державою, до усвідомлення податку як фіскального обов'язку громадянина. Як справедливо відзначає В. Андрущенко у праці “Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів”, таке усвідомлення, розпочавшись з Великої хартії вольностей 1215 року, особливо стало помітним з часів Великої Французької революції 1789-1793 років, коли в офіційному лексиконі слово “податки” – *impôt* (від дієслова *imposer* – “накладати”, “нав'язувати”) було змінено на *contribution* – внески (від дієслова *contribuer* – “сприяти”, “брати участь”, “сплачувати долю”). *Від ознаки фіскального насильства теоретичне уявлення про податки поетапно еволюціонувало до усвідомленого поняття взаємовигідного фіскального обміну в системі взаємодії економіки, держави, суспільства та особистості. Таким чином, реальна податкова діяльність здійснюється державою і на користь держави.*

Розглядаючи еволюцію в розумінні природи податку під впливом становлення вчення про державу, В. Пушкарьова виділяє два напрями. Перший впливає з висновку А. Сміта про *державний характер послуг*: податок у цій концепції не пов'язується із задоволенням економічних потреб суспільства, бо обслуговує непродуктивні витрати держави і, відповідно, навіть шкідливий для суспільства. Другий напрям пов'язаний з формуванням поглядів на господарську діяльність держави як на *складову суспільного виробництва*, на потребу економічного і соціального розвитку як на його чинник. В. Пушкарьова, також стверджує, що у поглядах на податок відбувається повернення до *розуміння податку як усвідомленої необхідності*.

Слід зазначити, що і німецькій школі (Л. Штейн, А. Шеффле) належить заслуга визнання за державою її економічних функцій, здійснення яких вимагає стягнення податків. Представники цієї школи вперше чітко сформулювали “реальний, господарський погляд на державу”, що означало повне визнання продуктивного характеру державних послуг та відмову від розуміння податку як збитку суспільства. *Разом з тим і всі відомі економічні школи – італійська, австрійська, американська єдині в тому, що розглядають податок як еквівалент за надані державою послуги. Зокрема, теорія колективних потреб і податку як джерела їх задоволення, що розроблена і сформульована неокласиками, була повністю прийнята кейнсіанцями і некейнсіанцями з поправкою на “суспільні потреби” замість “колективних”.*



Історико-економічна ретроспектива показує, що податки, як породження держави, можуть існувати й існували поза товарно-грошовими відносинами. У докапіталістичних суспільних формах мали місце різноманітні натуральні побори, повинності. З розвитком товарно-грошових відносин на зміну натуральним внескам прийшла грошова форма оподаткування. З розширенням функцій держави зростала і роль податків у формуванні державної казни. Але завжди еволюція податкових відносин була відображенням співвідношення соціальних та групових інтересів, соціальних сил, їх боротьби та компромісів. Тому в ряду основних понять, які характеризують місце та значення податків у суспільному розвитку, виступають інтереси. Звідси випливає, що *основна мета державної податкової діяльності полягає в акумуляції та використанні фінансових коштів на цілі, що відповідають інтересам держави в конкретних соціально-економічних умовах.* За інтересами держави стоять концентровані інтереси всього суспільства. Від його імені виступає держава, що наділена політичною владою, і має можливості реалізувати свою волю в правових актах та інших засобах регулювання. Завдання щодо забезпечення інтересів держави і суспільства покладене на податкову службу, яка здійснює перевірку виконання зобов'язань юридичних та фізичних осіб перед державою в ході концентрації грошових коштів бюджету та їх ефективного використання. Поєднання інтересів держави та платників податків свідчить про наявність у цій сфері єдиного національного державного інтересу, який реалізується через діяльність держави в сфері оподаткування. У випадку відсутності такої єдності постає завдання виявити та усунути причини, що призвели до розбіжностей цих інтересів. Таке твердження не є абстракцією, воно має суттєве практичне значення. Існування в суспільстві певного розподілу сил між соціальними групами населення, а також рівень володіння механізмом погодження інтересів, значною мірою визначають спрямованість податків на суспільний розвиток та ефективність вирішення проблем оподаткування. Лауреат Нобелівської премії в галузі неокласичного синтезу П. Самуельсон звертає увагу на те, що невпинне зростання ролі держави пояснюється подальшим розвитком суспільних потреб і необхідністю їх задоволення. Разом з тим П. Самуельсон підтверджує і примусовий характер оподаткування, відсутність прямого зв'язку між вигодою громадянина і податками, які він платить.

*Слід зазначити, що ідея поєднання інтересів держави та свідомих податкоплатників у 70-х роках ХХ ст. знайшла відображення в “податку Кларка” (американські економісти Е. Кларк та Т. Гроувс). Податок Кларка пояснює ефект залежності добробуту податкоплатників як від своїх власної поведінки, так і від поведінки інших. Ця концепція характеризує демократичні відносини в суспільстві не лише як свободу думки й законслухняної діяльності, але і як обтяжливий фіскальний обов'язок свідомо оплачувати власну свободу. До того ж якщо політична демократія іноді виступає як руйнівна сила, то фіскальна основа демократії перетворюється в руках держави в могутню продуктивну силу. На відміну від “податку Пігу”, який виконує роль регулятора соціальних процесів та економічних явищ, економічна теорія Кларка надає податкам розподільчого та санкціонуючого характеру, громадяни через податки свідомо утримують власну державу. Податок Кларка виступає фіскальною ознакою самоорганізації громадян у демократичному суспільстві. Але ідеального демократичного суспільства, на жаль, не існує. **Податкова система, за Кларком, повинна діяти в режимі добровільного самооподаткування.***

Таким чином, у податку як такому закладено зміст взаємостосунків у державі з точки зору усупільнення доходів індивідуумів. Ця економічна категорія дозволяє сприймати саму необхідність усупільнення залишків доходів і усвідомити загальний контур пере розподільчих відносин. Необхідність створення загальнонаціонального фонду споживання очевидна, це підтверджує велика кількість економічних праць. Існування потреби перерозподіляти залишки доходів на суспільно необхідні потреби є тією аксіомою, що дає можливість сприймати податкові відносини як необхідну умову розвитку цивілізації. ***Податок є суспільно необхідним явищем, а отже податок – це суспільно необхідна субстанція.*** Цей висновок підтверджується і своєрідною думкою В. Андрущенко про те, що “податки – власність держави в грошовій формі, право на яку реалізує фіска і перетворює в джерело суспільного багатства”.

*Грунтуючись на викладеній вище тезі, що в основі податкової діяльності держави лежить забезпечення певних її інтересів, останнє, на нашу думку, можна згрупувати за такими ознаками:*

- 1) фінансово-бюджетне забезпечення інтересів держави, тобто безумовна потреба у наповненні дохідної частини бюджету держави, і в першу чергу за рахунок податків;
- 2) соціально-егалітарне забезпечення інтересів держави, тобто в ході здійснення податкової діяльності; держава повинна забезпечити насамперед соціальні пріоритети суспільства;
- 3) організаційно-правове забезпечення інтересів держави, тобто остаточне юридичне врегулювання стосунків між об'єктом оподаткування та державою на основі верховенства права;
- 4) економічне забезпечення інтересів держави, тобто через податки держава впливає на всі структурні елементи ринку, на процес відтворення і, в кінцевому рахунку, на економічне зростання.

Таке групування полегшує сприйняття еволюційних змін щодо ролі податкової діяльності держави у народному господарстві.

1) Аналізуючи економічні погляди на забезпечення *фінансово-бюджетних інтересів* держави, слід зауважити, що ще А. Вагнер визначає податки, як “примусові внески окремих господарств чи приватних осіб для покриття загальних витрат держави або суспільних союзів, які справляються на основі суверенітету держави або влади місцевих органів у формі та розмірі, однобічно визнаними ними як загальна винагорода за всі послуги держави та місцевих суспільних союзів на загальних засадах і масштабах”. На фінансовий характер податків, але дещо в іншій інтерпретації вказує і М. Фрідман: “Податками слід вважати примусові збори, що справляються на користь держави або общини, оскільки ці збори не є платою за спеціальні послуги держави чи общини”. Таку ж думку підтримує американський вчений Е. Селігман: “Податок – це примусовий збір, що справляється державою з окремої особи для покриття витрат, викликаних загальнодержавними потребами без будь-якого відношення до спеціальної користі платника”. Вчений наводить також цікаву етимологічну ілюстрацію історичного процесу еволюції поглядів на природу податку: “Спочатку пануючою є ідея дару. В середні віки індивідуум робить подарунок уряду. Ідея дару знаходить своє висловлювання в латинському терміні *danum* та в англійському – *denevolence*. На другому етапі уряд лагідно благав чи прохав народ про підтримку. Цій ідеї відповідало латинське слово *precatum*, яке вживалося на континенті декілька століть, а також німецьке *Vede* (від *beten* – прохати). На третій стадії ми зустрічаємося з ідеєю допомоги державі. Вона згодом знайшла відображення в кейнсіанському *adiutorium*, англійському *aid* та французькому *aide*. На четвертій стадії з'являється ідея про жертву, що приноситься державі в інтересах суспільного блага, її характеризує слово, яке походить із старофранцузького *gabelle* (в сучасному німецькому *Abgabe*, в латинському *dazio*). На п'ятій стадії у платника розвивається почуття повинності, обов'язку, якому відповідає англійське *duly*. **Лише на шостій стадії зустрічаємо ідею примусу з боку держави, яка трансформувалася в англійському *impost* або *imposition*, у французькому *impôt*, в італійському *imposta*. На сьомій, останній, стадії ми бачимо ідею визначеної частки чи окладу, встановлених або обчислених урядом без будь-якої залежності від волі платника.**

2) Аналізуючи забезпечення *соціально-егалітарних* (зрівняльних) інтересів держави, слід зазначити, що класики економічної науки виходили з того, що податкова система – не тільки сполучення різних податків у процесі їх одночасного існування, але й комбінація їх, інколи протилежних якостей. Так, економічні погляди У. Петті можна звести до ідеї соціально-психологічного впливу податкової діяльності держави на податкоплатників, яка актуальна і в нинішніх економічних умовах. А. Сміт, орієнтуючись виключно на мотивації платників, робив акцент на індивідуальні, персоналізовані інтереси, сприймаючи державний інтерес через суму індивідуальних вигод суспільства податкоплатників. Дж. Мілль вважав, що податкове полегшення одному платникові не приносить йому стільки добра, скільки заподіює зла іншому несправедливе оподаткування. Тільки однаковий для всіх платників тягар обертається для суспільства найменшими економічними втратами. А тому, дія закону зниження маржинальної корисності доходу зумовлює рівність жертв та обґрунтовує прогресивний податок на дохід, що перевищує прожитковий мінімум. Пізніше, економічна теорія колективних потреб суттєво змінює погляди на сутність податку. “Як вища форма кооперації, – стверджує Ф. Нітті, – держава має величезний вплив на розвиток суспільства: грандіозні колективні справи були здійснені тільки з участю держави, тільки завдяки її стимулюючій владі стали можливими глибокі зміни в житті

суспільства. Але жодна колективна діяльність населення неможлива без індивідуальної, і матеріальні блага, якими володіє держава, продукуються окремими людьми”. За визначенням Ф. Нітті, “податок” – це та частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам заради задоволення колективних потреб”. *Згодом А. Вагнер вбачав у податках не лише обов’язкові платежі для фінансування державних видатків, але й засіб згладжування соціальної нерівності доходів та багатства. Слід відзначити, що саме такий напрям економічної теорії використовується як основа визначення поняття податку в сучасний період.* Нині вона актуальна і для України, коли значна кількість науковців і практиків схиляється до ідей соціального добробуту та соціально орієнтованої ринкової економіки (зокрема, академіки В. Геєць, І. Лукінов та інші).

3) Зазначимо, що в сучасних політичних та економічних системах важливого значення набуває *організаційно-правове* забезпечення інтересів держави в ході реалізації податкової діяльності.

У 20-і рр. ХХ ст. нашого століття в західній економічній науці користувалась визначенням податку, яке було панівним: “Податками називаються примусові збори, що стягуються державою чи уповноваженими нею публічно-правовими органами в силу верховенства права, без будь-якого еквіваленту з боку держави, на підставі виданого закону та ті, що йдуть на покриття загальнодержавних потреб”.

Щодо законодавчого визначення терміна “податки”, то Закон України “Про систему оподаткування” від 2 лютого 1994 року з останніми змінами від 13 травня 1999 року визначає податок таким чином: “Під податком та збором (обов’язковим платежем) до бюджетів та державних цільових фондів слід розуміти обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платниками в порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування”.

За останні роки в юридичній та економічній літературі з’явилась велика кількість праць про оподаткування, в яких робляться спроби визначити термін “податок”.

На основі аналізу економічної літератури доходимо висновку, що найбільш загальний характер має таке визначення: *“Податки – це обов’язкові платежі державі, основний канал державних доходів, що використовуються для фінансування суспільних благ і послуг, засіб фінансової політики для впливу на аллокацію ресурсів, розподіл багатства, суспільний вибір, стабільність економіки на макрорівні; інструмент фіскальної політики щодо рівня зайнятості та економічного росту”.*

4) Економічна природа податків наочно проявляється в ринкових відносинах. Існує певний взаємозв’язок між економічними категоріями “ринок” та “податки”. Зокрема, наявність товарно-грошових відносин зумовлює “виникнення податкових відносин... Ця можливість перетворюється в необхідність... з появою держави”. *З розвитком товарно-грошових відносин прослідковується пряма залежність – чим ширша сфера цих відносин і чим більше розвинутий механізм ринкових відносин, тим всезагальними стають податкові відносини між державою та фізичними і юридичними особами. І навпаки, звужуючи сферу ринкової економіки, держава зменшує основу для функціонування податків.*

Слід зазначити, що податок впливає на всі структурні елементи ринку, в тому числі і на процес ціноутворення – “основу” ринкового механізму. Прямий вплив податків пов’язаний з їх включенням у ціну, опосередкований – з їх впливом на механізм попиту і пропозиції, який у кінцевому результаті знову впливає на ціну. Тому зв’язок між ринком і податками полягає в тому, що: із збільшенням частки податків у національному доході зростає їх вплив на всі структурні елементи ринку, в тому числі і на механізм ціноутворення, що при посиленні цієї тенденції може привести до повної його руйнації, а отже і до повної втрати ринком своїх функцій. Ціною визначаються пропорції між фондами відшкодування, накопичення та споживання. Ціна, з точки зору економічної теорії, – категорія товарно-обмінних відносин, а тому розрахунки здійснюються із завершенням торгівельних операцій на практиці і з завершенням обігу грошових засобів теоретично. У сучасному розумінні це – здійснення ділової операції, початок термінів для погашення зобов’язань, тобто настає момент отримання виручки (суми цін всіх товарів, робіт, послуг), а разом з цим і момент її розподілу. В ході розподілу доходу складаються економічні відносини.

Питання про відмінності між всіма категоріями розподілу і перерозподілу в економічній літературі залишається дискусійним і до кінця ще не визначеним. Як тільки наука приступає до з'ясування предметності розподільчих відносин, її мети та умов здійснення, виникає необхідність класифікації цих відносин і визначення зв'язуючої категорії (схема 1.1). Схема 1.1 показує сфери фінансових відносин, що формуються на рівні усїєї держави та на рівні корпоративної (приватної) сфери господарювання.

Історично склалось уявлення про те, що податки – елемент державного фінансового господарства. На нашу думку, це односторонній підхід до визначення природи, ролі і місця податків у житті суспільства. Економічна природа податків визначається законами відтворення. Як категорія перерозподілу, податки залежать, перш за все від умов зростання або зменшення всього сукупного продукту.

У сучасних економічних умовах національний дохід створюється в сфері матеріального виробництва і містить у собі вартість необхідного та додаткового продукту. Тобто джерелом податків є додатково створена вартість, яка формується необхідною працею, що втілюється в необхідному продукті, та додатковою працею, що втілюється в додатковому продукті. В реальному житті абстрактна категорія додаткової вартості набуває конкретних специфічних форм. Вартість необхідного продукту – форму ціни робочої сили або заробітної плати, вартість додаткового продукту – форму ренти, відсотка, прибутку, тобто додаткова вартість виступає у вигляді конкретних грошових доходів, які належать власникам капіталу або робітникам та службовцям. Первинний розподіл національного доходу доповнюється вторинним.

Одержавлення вартості додаткового продукту виступає об'єктивним законом сучасного суспільства. Масштаби одержавлення залежать від діяльності держави. Пристосовуючись до зміни економічних умов, вона постійно розширює свою діяльність, що породжує тенденцію до зростання масштабів одержавлення. Сучасна держава акумулює також частину вартості необхідного продукту з метою відтворення робочої сили, що охоплює такі важливі сфери як освіта, охорона здоров'я, житлове будівництво, культура, соціальне забезпечення.

Збільшення державного впливу на відтворення робочої сили викликає зростання й масштабів одержавлення вартості необхідного продукту.

*Таким чином, незалежно від того, хто є платником податків і які податки стягуються до бюджету, – прями чи непрямі, – у всіх випадках джерелом їх виступає частина додаткового продукту і частина вартості необхідного продукту, створених працею в сфері суспільного виробництва.*

Зазначимо, що теоретично розуміння економічної природи податку буде неповним без визначення суб'єкта обкладання (капіталу, доходу) і того впливу, який здійснює податок у кінцевому рахунку на приватні господарства та народне господарство як єдине ціле (теорія ціни і теорія перекладання). **Вирішення питання стосовно джерела оподаткування – одна з фундаментальних проблем формування податкової діяльності держави.** Більш того, фахівці, які досліджують еволюцію податків, стверджують, що саме з цього питання і розпочалась практика та розробка принципів оподаткування.

Ще на зорі податкової практики перед економічною наукою виникло питання: що має бути джерелом оподаткування: продукт, дохід чи капітал? Потім постало питання, з якого доходу – валового чи чистого – стягувати податки. Логічно, що відповідь на ці питання зумовлювалась у різні часи. Так, А. Сміт виступав проти залучення капіталів як податкового джерела, оскільки в такому випадку зменшуються можливості розвитку виробництва.

Узагальнюючи його погляди, І. Озеров писав: “Обкладати податками капітал, значить його знищити, – це те саме, що вбити курку, яка несе золоті яйця”. Разом з тим А. Сміт був переконаний, що джерелом оподаткування мають бути всі категорії доходу: земельна рента, прибуток, заробітна плата. А. Вагнер, розвиваючи ідею справедливості, вважав, що капітал також повинен бути джерелом обкладання податками. Це твердження в подальшому розвивали багато економістів, у тому числі й вітчизняних.

Зокрема, М. Соболев був переконаний, що питання передусім у розмірі оподаткування та доцільності стягнення під час розпорядження власником своїм доходом чи капіталом. Боротьба за рівномірність у розподілі податкового тягаря призвела до того, що на початку ХХ століття податки на власність (капітал) зайняли провідне місце в доходах бюджетів основних

капіталістичних держав. Пізніше в ході розвитку індивідуального прибуткового податку було вирішено питання узгодження проблем соціальної справедливості та захисту інтересів капіталу.

Підводячи деякий підсумок, слід зробити висновок, що сутність податків, їх економічна природа, мета стягнення визначаються економічним і політичним ладом суспільства, формою власності, моделлю економіки, природою і завданням держави, які вона реалізує в ході податкової діяльності через участь у розподільчому і пере розподільчому процесі.

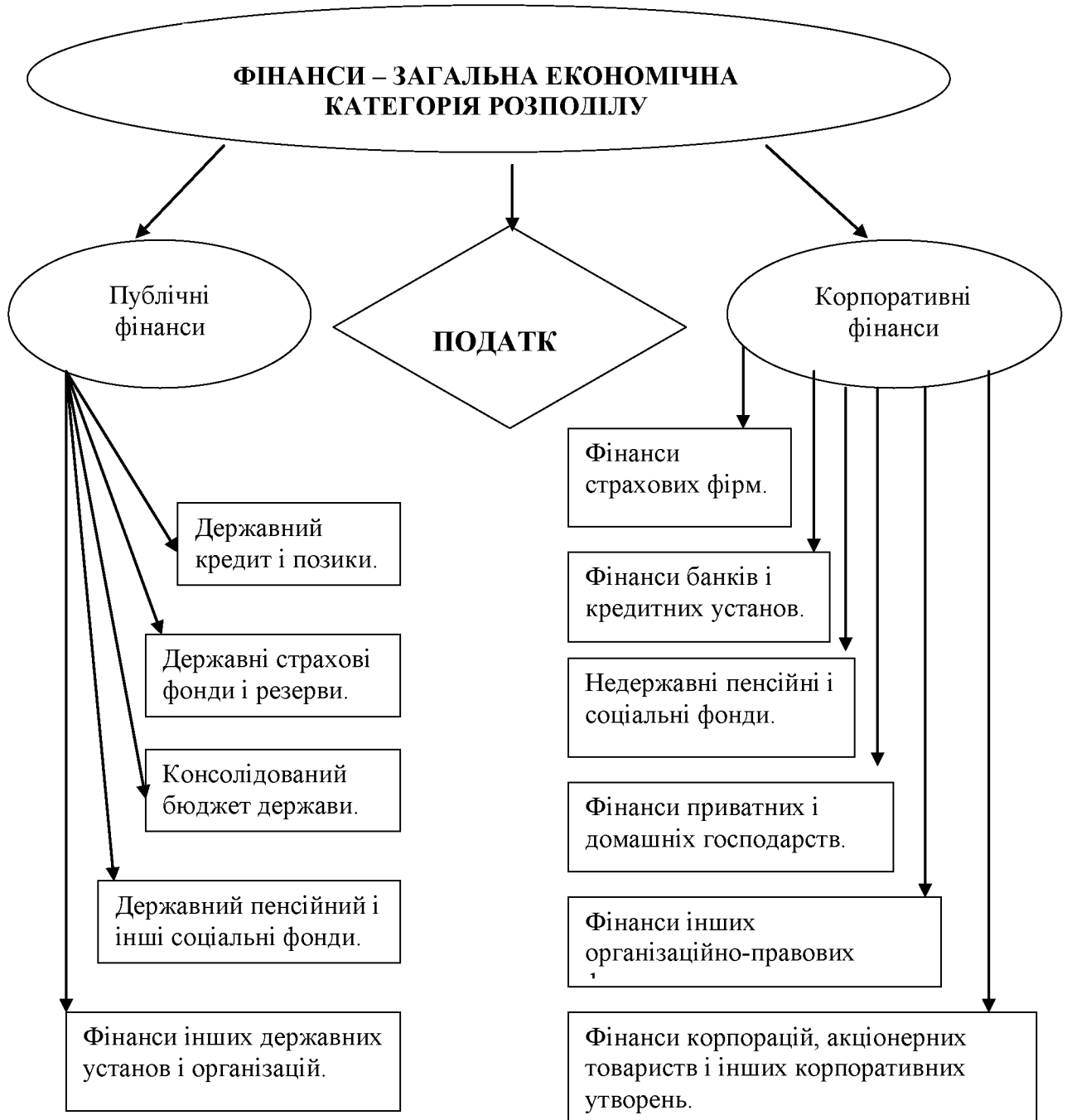


Схема. 1.1. Розподіл фінансів.

## 2. Суть, поняття і визначення податку. Функції податків.

Основним джерелом формування фінансових ресурсів для існування держави і виконання нею своїх функцій є податки, отримувані від фізичних і юридичних осіб, суб'єктів економічного життя.

У податковій термінології для деталізації видів і особливостей платежів до централізованих фондів застосовують такі терміни: плата, відрахування, внески, податки і збори.

**Термін "плата"** вживається при визначенні платежу, як правило, за використання природних ресурсів, що належать державі. Наприклад, плата знімається за промислове використання води, за заготівлю сировини тощо. Розмір плати залежить від обсягу ресурсів, що

використовуються. Якщо держава втратить право власності на ці ресурси, то вона і втратить джерело доходу від цих ресурсів.

**Терміни “відрахування, внески”** означають платежі у цільові фонди: загальнодержавний пенсійний фонд, фонд соціального страхування на випадок безробіття, фонд соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності тощо.

**Податок** - це обов'язковий регулярний платіж юридичних або фізичних осіб до бюджету держави або місцевого бюджету, визначений законодавчо.

**Збори**, на відміну від податків, є платежами разовими, випадковими і незначними за розміром, їх справляють для покриття конкретних потреб, прикладом є курортний збір з громадян, які прибувають на курортне лікування, ринковий збір - за користування фізичною особою місцем на ринку тощо.

Основними категоріями в податковому законодавстві є поняття об'єкта оподаткування та податкової ставки.

**За економічним змістом податки** – це фінансові відносини між державою і платниками податків (юридичними і фізичними особами) з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій.

**За суттю податок** – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до податкового законодавства.

Найповніше сутність податків характеризують виконувани ними функції, які виражають їх зміст та суспільне призначення як важливої економічної категорії. **Функція податку – це прояв його сутності в дії, спосіб вираження його властивостей.** Функція в економічній науці пояснює, яким чином реалізується суспільне призначення цієї фінансової категорії як інструменту вартісного розподілу і перерозподілу валового внутрішнього продукту.

**Суб'єкт оподаткування** - це платник податків, тобто фізична або юридична особа, котра безпосередньо перераховує суму податку до бюджету. Суб'єкт оподаткування є кінцевим платником податків і, як правило, несе юридичну відповідальність за сплату податків. Інколи він є кінцевим платником податків, проте не несе юридичної відповідальності, як це має місце у випадку непрямого оподаткування.

**Об'єкт оподаткування** - фізична чи вартісна величина, за якою нараховують податок. Це різноманітні види доходів, додана вартість продукції, товари і послуги, а також різні форми накопиченого багатства чи майна, визначені законодавчими актами.

**Одиниця оподаткування** - чисельна одиниця виміру об'єкта оподаткування, щодо якої встановлюють податкові ставки. Виражається в грошовій або в натуральній формах і має переважно розрахунковий характер.

**База оподаткування** - базова вартісна величина конкретного об'єкта оподаткування, за якою нараховують податок.

**Податкова ставка** - це розмір податку на одиницю оподаткування. Розрізняють два види ставок податків: базова і відсоткова. Базова встановлюється в натуральному вигляді на базу оподаткування.

В ході зміни соціально-економічних формацій, розвитку економіки, в поглядах на податок відбувається поворот до трактування його як усвідомленої необхідності. Про це свідчить еволюція економічної теоретичної думки. Так, ще в XVI-XVII століттях створюються теорії, названі індивідуалістичними, а саме: теорія вигоди; еквівалентного обміну; атомістична; обміну послугами; відсоткова теорія. В подальшому відзначаємо появу теорії “порядку і спокою” (Ш. Монтеск'є і В. Мірабо); страхової теорії (Е. Жірдан, Д. Мопе-Куллох, А. Тьєр). Своєї вершини індивідуалістичні теорії досягають у працях А. Сміта і Д. Рікардо. В сучасній літературі мова більше йде про принцип еквівалентності (принцип насолодження) та теорію корисності, перший у XIX столітті активно підтримували Ж. Сімон, Д. Сімонді, а другу – Ж. Сей. Аналіз праць фундаторів економічної теорії дає можливість зрозуміти, що податки мають особливі ознаки,

власну форму руху та прояв властивостей у дії – все те, що сьогодні вкладають у трактування поняття “функція.” У. Петті у “Трактаті про податки і збори” стверджував, що “надлишок грошової маси в країні корисно скорочувати оподаткуванням (у сучасному трактуванні – це не що інше, як стримування інфляційних процесів збільшенням податкового навантаження, тобто стримуюча дискреційна політика); податки, які фактично витрачаються на покупку внутрішньодержавних товарів, не шкодять населенню (у сучасному розумінні – це дискреційна фіскальна політика стимулювання виробництва шляхом державних видатків на закупку вітчизняних товарів); надмірні податки спричиняють злидні, що відповідно деморалізує населення і дерегулює внутрішній порядок (у сучасному розумінні – це негативний вплив надмірного податкового тиску на підприємницьку діяльність та рівень життя населення).

Подальший розвиток економічної теорії стосовно оподаткування свідчить, що питанню функціонального призначення податків приділялась значна і постійна увага з боку визначних вчених та науковців, про окремих уже йшлося в нашому дослідженні. Це, в першу чергу, представники італійської школи – Е. Бароне, У. Медзолі, Д. Монетемартіні, Ф. Нітті, М. Пантелоні, шведської школи – К. Вікселль, Е. Ліндаль, німецької – А. Вагнер, а також лауреати Нобелівської премії Д. Б'юкенен, Дж. Кейнс, П. Самуельсон, та менш титуловані представники американської школи – А. Лафер, Р. Масгрейв. Слід відзначити, що, наприклад, П. Самуельсон, фактично обґрунтовуючи виконання податками фіскальної функції, просто зазначає: “Кошти необхідні для покриття своїх витрат держава отримує в основному шляхом збору податків” [109]. Дж. Стігліц, розвиваючи положення загальної теорії оподаткування по суті обґрунтовує стимулюючий та біхевіористський ефекти оподаткування, а також деформуючий або коригуючий вплив на ринок та загальну рівновагу в економіці, але при цьому не виділяє окремих функцій.

Зазначимо, що податкознавство визначає дві податкові функції: фіскальну та регулюючу, а виходячи з них – і відповідну роль податкової діяльності держави в реальному економічному житті суспільства. Теоретично потенціал податку, як економічної категорії, реалізується в ході податкової діяльності держави, якій притаманні визначені функції. Податкова система, затверджена відповідним законодавством, є практичним інструментом перерозподілу доходів потенційних платників податків, отже саме діюча податкова система дає уявлення про повноту притаманних оподаткуванню функцій. Суперечності, які виникають між цими функціями, визначаються самим місцем податкових відносин у системі розподілу вартості.

Разом з тим, у вітчизняній та російській економічній науці відсутній єдиний підхід до визначення функцій податків. Так, Л. Окунева подає чітке трактування таких податкових функцій, як: фіскальна і розподільча, її погляди поділяє і Т. Юткіна. Серед податкових функцій А. Бризгалін, Б. Бондарев, А. Брячихін, В. Гуреев, Г. Петрова, В. Федосов, Д. Черник називають: фіскальну, економічну, перерозподільчу, контрольну, стимулюючу та регулюючу функції.

На нашу думку, найбільш вагомими функціями податків, які впливають на діяльність держави в цій сфері і визначають її, є: фіскальна, регулююча, контролююча та соціально-егалітарна, адже остання охоплює всі процеси, пов'язані із розподілом ресурсів та багатства суспільства в цілому.

Функції податків, що визначають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують такі самі завдання, але у вужчих межах. Виходячи з цього, функції податків можна згрупувати в два блоки: основні та додаткові. Група основних функцій включає сутнісну функцію податку (фіскальну) і дві загально-фінансові (регулюючу та контрольну). Саме на базі цих функцій будується податковий механізм, і, діючи спільно, вони утворюють цілісний комплекс. Додаткові функції деталізують головні цілі, реалізовані через підсистему основних функцій. Крім того, якщо основні функції обов'язкові для всіх видів податків, то додаткові мають відтінок факультативності й не обов'язково представлені у всіх податках.

#### **Основні функції податків:**

1. Найважливішою функцією податків є *фіскальна* (лат. *fiscus* — державна скарбниця). Відповідно до цієї функції податки виконують своє основне призначення — насичення доходної частини бюджету, доходів держави для задоволення потреб суспільства. У період становлення буржуазної держави цю спрямованість податків вважали єдиною.

Через фіскальну функцію податків задовольняються необхідні загальнонаціональні потреби.

2. Податкова діяльність держави включає в себе: встановлення, введення та справляння податків, тому контролюючі дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, груп платників податків, територій. Тобто, **контрольна функція** реалізується в ході оподаткування при регламентації державою фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій, одержанні доходів громадянами, використанні ними майна. З допомогою цієї функції оцінюють раціональність, збалансованість податкової системи, кожного важеля окремо, перевіряють, наскільки податки відповідають реалізації мети у сформованих умовах.

В процесі податкової діяльності контроль пронизує всю економіку, забезпечуючи дотримання правил бухгалтерського обліку та звітності, законодавчих основ оподаткування. Отримані в ході контролю цифрові дані та факти, їх аналіз є основою для внесення змін до економічної політики, розробки нових прогнозів, планів, переорієнтації грошових потоків, зміни форм фінансових відносин.

Засоби власне адміністративного податкового впливу на економіку, як свідчить світова практика, спроможні дати лише короткочасний результат в плані збільшення податкових надходжень. У цілому ж такі заходи провокують ухиляння від оподаткування, втечу капіталів за кордон, наносять збитки вітчизняній економіці. Ці явища розвивались разом з оподаткуванням, набуваючи форми стійкої закономірності. Одним із найбільш розповсюджених є ухиляння від оподаткування при здійсненні операцій на фінансовому ринку, коли оподаткування доходів від нерухомого майна, дивіденди та інші доходи, які розподілені компаніями між акціонерами, власниками облігацій, інших цінних паперів, не відповідають сумі доходів від цінних паперів, які зазначені в податкових деклараціях.

На *податкове приховування впливає* економічна кон'юнктура: зростання виробництва і можливостей реалізації продукції сприяє перекладанню податків на споживача.

В умовах економічної кризи уряд прагне регламентувати ринок, але цим посилює ухиляння від сплати податків: адміністративний тиск на ринок неминуче приводить до появи паралельного некерованого ринку, угоди, що здійснюються на ньому, природно, виводяться з оподаткування.

Знизити ймовірність зростання кількості податкових ухилянь можна за рахунок зменшення податкового тягаря, створення податкових преференцій для вітчизняних товаровиробників, які випускають кон'юнктурно орієнтовану продукцію.

Кількісні і якісні параметри оподаткування безпосередньо залежать від результатів фінансово-господарської діяльності, вартісної оцінки майна, розміщення капіталу. Тому виконання податкових зобов'язань обумовлено величиною грошової оцінки основного і оборотного капіталів, робочої сили, ресурсного потенціалу.

Отже, питання регулятивних можливостей податкової діяльності держави є предметом наукових дискусій. В економічній літературі існують різноманітні тлумачення їх сутності, змісту. Базову основу регулятивних проявів податкової діяльності держави складає фіскальна функція, в рамках якої формуються контрольна та регулююча.

3. **Регулююча функція** слугує своєрідним доповненням попередньої і стосується як регулювання виробництва, так і регулювання споживання (наприклад непрямі податки). При цьому регулюючий механізм існує об'єктивно і вплив на платників здійснюється незалежно від волі держави. Дуже часто під регулюючою функцією розуміють лише надання пільг окремим виробникам чи галузям. Однак податкове регулювання — складніший механізм, що враховує не тільки податковий тиск, а й перспективи того чи іншого виду діяльності, рівні прибутковості і т. ін.

Регулююча функція податків є складовою частиною цілісної системи державного регулювання економіки. Регулююча функція формує противагу фіскальному гніту, тобто створюються спеціальні механізми, які забезпечують баланс корпоративних, особистих і загальнодержавних економічних інтересів. Кінцева мета податкового регулювання – вплив на темпи відтворювальних процесів зростання фінансових результатів бізнесу, сприяння росту загальнонаціонального фонду грошових засобів. Регулююча функція проявляється через кількісні



та якісні параметри податкової діяльності держави, що будуть предметом розгляду в наступному параграфі дисертації. До них слід віднести встановлення і зміну системи оподаткування; визначення податкових ставок, їх диференціацію; визначення податкового тягаря на економіку в цілому і окремі її сектори. Так, зменшення податків веде до збільшення чистого прибутку, стимулювання господарської діяльності, росту капіталовкладень, збільшення попиту, зайнятості, поживлення господарської кон'юнктури ринку. Змінюючи податкові ставки на прибуток, держава може створювати або не створювати, додаткові стимули для капіталовкладень, а маневруючи рівнем непрямих податків – впливати на фонд споживання в цілому та рівень цін. Слід зазначити, що сам термін “регулювати” (від лат. “regullo” – впорядковувати) означає, вносити певний порядок, системність у певну діяльність, визначати напрям і спрямовувати розвиток. Тому, на нашу думку, термін регулювання включає в себе і стимулювання, прискорення, заохочення, підсилення, спонукання до дії чи поштовх до певних змін, процесів, явищ і навпаки – стримування, сповільнення, послаблення, обмеження негативних явищ.

Аналіз наукової літератури свідчить про те, що регулююча функція проявляється і через певні платежі, зокрема платежі за воду, використання природних ресурсів, відрахування на будівництво і утримання доріг, відтворення місцевого фонду та мінерально-сировинної бази. Цікавою, на нашу думку, стосовно регулюючої функції податків є також позиція екополітиків, які стверджують, що з допомогою податків слід врегульовувати використання природних ресурсів та добиватися поліпшення стану навколишнього середовища. Енвайроеконومیсти здійснюють дослідження в напрямку оптимізації екологічних витрат і зменшення екологічної шкоди через застосування екологічних податків. Екологізація податкової системи повинна базуватися, на їхню думку, на принципах трансформації зовнішніх негативних екологічних ефектів у внутрішні (екологічні витрати); збалансованої податкової системи і екологічної політики; отримання подвійних дивідендів.

Таким чином, обидві податкові функції дозволяють трансформувати внутрішній потенціал оподаткування із абстрактної здатності впливати на якісні і кількісні параметри економічного базису в реальні результати такої дії.

**4. Соціально-егалітарна функція** податків певною мірою збігається з регулюючою, тому, що на практиці, обидві реалізуються в двох формах – пільг і санкцій.

Через надання податкових пільг окремим групам населення, зокрема багатодітним сім'ям, студентам інвалідам та іншим, пом'якшується соціальна нерівність. Іноді податкові пільги надаються малим і середнім підприємцям, які розпочинають свою справу, фермерам. Це свідчить, що пільги носять уже не тільки соціальний, але й регулюючий характер. Разом з тим пільги можуть і не сприяти розвитку прогресивних зрушень в економіці. Проблема пільг буде висвітлюватись у наступних параграфах нашого дослідження. З огляду на це цікавими є сучасні соціальні економічні теорії інституціоналістів, котрі покладають на державу великі надії. Держава, на їх думку, повинна взяти на себе організацію фундаментальних досліджень, системи освіти, професійної підготовки, реалізацію експериментальних, найризикованіших у комерційному відношенні проектів і т. п.

Фундатором популярної реформістської теорії, “податки – інструмент зрівняння доходу,” є Е. Жирарден. Її поділяють американські, французькі та англійські вчені, такі, як: Дж. Гелбрейт, С. Кузнець, Р. Тибольд, Д. Пичлер, Г. Коул, М. Ключдо та інші. У зв'язку із існуванням майнової нерівності в ході еволюції суспільства її можна ліквідувати через систему прямих податків – стверджують вони.

Із викладеного вище матеріалу можна зробити висновок, що соціально-економічна природа податків визначається законами відтворення. Податки, як категорія перерозподільча, залежать від економічного зростання або зменшення ВВП. Це, в свою чергу визначається економічним і політичним ладом суспільства, обраною економічною моделлю, природою та завданнями держави, які вона реалізовує в ході податкової діяльності, через участь у розподільчому і пере розподільчому процесі. Внутрішній потенціал, що закладений в економічній категорії, податки, його виявлення та шляхи повної реалізації, повинні лежати в основі податкової діяльності держави.

### **3 . Податкова робота та оподаткування.**

**Податкова робота** — це діяльність держави, її органів, платників податків у процесі правового регламентування, нарахування, сплати та зарахування податків і податкових платежів, а також контролю за своєчасністю та повнотою їх надходження до бюджету.

Вона включає такі елементи:

- правове регламентування встановлення і справляння податків, тобто встановлення правової бази;
- облік платників податків, нарахування та обчислення податків та інших обов'язкових платежів і їх облік;
- встановлення порядку і форм розрахунків з бюджетом.

Податкова робота базується на встановленні функцій і прав платників та податкової служби, відповідальності платників за своєчасність розрахунків із бюджетом.

***Основою податкової роботи є законодавче регламентування встановлення та справляння податків.***

Податкові відносини в суспільстві можуть існувати і розвиватися тільки на базі прийняття і повного дотримання відповідних законів. Без наявності таких законів або в умовах їх нечіткої визначеності податкова робота втрачає орієнтири і всі питання оподаткування вирішуються виконавчою владою довільно. В умовах недосконалості законодавчих актів з питань оподаткування спостерігається як безвідповідальність платників, так і неорганізованість податкової служби.

Функцію прийняття законодавчих актів у податковій сфері як і інших законів здійснюють вищі органи державної влади.

***Податкове законодавство*** – це сукупність чинних нормативно-правових актів, що регулюють відносини, пов'язані із встановленням і скасуванням податків, зборів, обов'язкових платежів, а також відносини, які виникають в процесі виконання платниками податків податкових зобов'язань, здійснення податкового контролю та притягнення до відповідальності за вчинення правопорушень у сфері оподаткування.

***Важливим елементом податкової роботи є облік платників податків***, який створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів і державних цільових фондів.

З метою забезпечення контролю щодо повноти та своєчасності розрахунків за податковими зобов'язаннями платниками податків, органи державної податкової служби ведуть оперативний облік нарахованих і фактично сплачених сум податків і платежів. Для обліку нарахованих і сплачених сум платежів до бюджету органами державної податкової служби на кожний поточний рік відкриваються особові рахунки кожному платнику за кожним видом податку (платежу) згідно з кодами бюджетної класифікації України за доходами.

***Порядок та форми розрахунків із бюджетом є безпосереднім змістом податкової роботи, вони визначають характер її ведення.***

Порядок розрахунків передбачає встановлення методики і суб'єкта обчислення та способів утримання податку, визначає, на кого покладається функція його сплати, хто контролює правильність і своєчасність сплати. Форми розрахунків показують, яким чином проводиться перерахування податків у бюджет.

Методика обчислення податків є головним елементом безпосередньої податкової роботи. Вона визначається законодавчими актами і конкретизується інструкціями. В цих документах встановлюється алгоритм обчислення того чи іншого податку.

***Порядок обчислення податку*** подається в уніфікованих формах розрахунків і декларацій. Послідовність розміщення показників у цих формах така, щоб максимально наочно відобразити методику розрахунків.

Методика розрахунку податку може передбачати не тільки обчислення об'єкта оподаткування у загальній сумі, але і розкладення на окремі частини у зв'язку з тим, що до одних частин можуть застосовуватися пільгові ставки, а до інших – підвищені. Ці особливості, як правило, теж відображаються у формах розрахунків.

У більшості випадків у процесі оподаткування передбачаються різні пільги, встановлення розмірів яких є одним із елементів порядку розрахунків податків. Пільги за їх спрямованістю поділяються на два види:

- для окремих елементів об'єкта оподаткування;
- для окремих платників.

За допомогою перших здійснюється фінансове регулювання внутрішньої діяльності підприємства, стимулюються одні напрями і утискаються інші. Пільги для окремих платників податків є інструментом проведення структурної політики, вони сприяють переливові капіталу в найважливіші й прогресивні галузі.

За своєю масштабністю пільги бувають повні і часткові.

*Повна пільга* передбачає цілковите звільнення від оподаткування певних частин об'єкта оподаткування або окремих платників.

*Часткова пільга* надається у вигляді часткового звільнення від оподаткування.

***Наступним елементом безпосередньої податкової роботи є форми розрахунків із бюджетом.***

Існують дві форми розрахунків:

- за фактичними даними;
- авансовими платежами з наступними перерахунками.

При першій формі сплата податку проводиться на основі фактичних розмірів об'єкта оподаткування за встановлений період.

При другій спочатку вносяться авансові платежі, виходячи з очікуваних розмірів об'єкта оподаткування. Потім на основі його фактичних розмірів обчислюється податок. Фактична сума податку порівнюється з авансовими платежами, і проводиться регулювання розрахунків: переплата повертається чи зараховується платникові в рахунок наступних платежів, недоплата вноситься у бюджет у встановлені терміни.

***Порядок розрахунків з бюджетом передбачає також установа суб'єкта обчислення та сплати податку.***

У світовій практиці найпоширенішим є покладання функції обчислення та сплати податку на самого платника. Це означає, що платники повинні добре володіти всіма елементами податкової роботи. Причому для них передбачені штрафні санкції за порушення податкового законодавства.

Тільки в окремих випадках функція обчислення податку може покладатися на податкові інспекції чи інші органи. Так, розрахунок сум земельного податку в сільській місцевості фізичним особам проводиться працівниками податкових інспекцій. Обчислені до сплати податки називаються нарахованими. Їх суми доводяться до платників за допомогою податкових повідомлень, в яких подається розрахунок податку та вказуються терміни його сплати. Не внесені й встановлені терміни суми податків називаються податковим боргом.

***Функція контролю за правильністю обчислення і своєчасністю сплати податків покладається на податкову інспекцію.*** Саме контролю, а не безпосереднього обчислення податків.

Це найдоцільніший варіант розрахунків, адже здійснення платником функцій обчислення і сплати податку прискорює надходження податків до бюджету. Контролю підлягають тільки реально виконані фінансові операції.

Утримання податків у джерела одержання доходів – найнадійніший спосіб. Найпоширенішим він є при справлянні податків із заробітної плати та інших доходів громадян від виконання ними трудових обов'язків. Цей спосіб прискорює надходження податків і зводить до мінімуму можливості ухилення від оподаткування. Однак не тільки прибуткові податки сплачуються у джерела одержання доходу. І майнові, і земельний податок можуть сплачуватись таким чином, хоча це і практикується тільки як виняток при безспірному х стягненні при порушенні податкового законодавства.

Утримання податків на підставі декларації передбачає подання платником дані про фактичні розміри об'єкта оподаткування. При цьому способі існує значна можливість ухилення від сплати податків. Для провадження такого способу необхідні певні передумови. По-перше, висока свідомість і достатній рівень фінансових знань платника. По-друге, повний доступ

податкових органів до всієї інформації, що характеризує розміри об'єкта оподаткування, високий рівень розвитку податкової служби і податкової роботи. По-третє, значні і невідворотні фінансові санкції за ухилення від оподаткування.

Утримання податків на основі податкового повідомлення застосовується в тих випадках, коли платник повинен сплатити суми нарахованих йому податковими органами податків. В окремих випадках для цього платник подає цим органам декларацію про фактичні чи прогнозні розміри об'єкта оподаткування.

Розрахунки платників із бюджетом можуть проводитися безготівковими платежами і готівкою. Безготівкові платежі використовують юридичні особи, які мають розрахункові та поточні рахунки в установах банківської системи. Перерахування податків здійснюється за допомогою платіжних доручень, в яких указуються банки і номери рахунків платника та бюджет, до якого перераховується податок, найменування платежів (вид податку) та суми.

Готівкою сплачують податки фізичні особи. Ці платежі можуть приймати, крім установ банківської системи, також каси сільських і селищних Рад народних депутатів, нотаріальні контори та інші заклади. Потім вони перераховують отримані доходи на рахунки відповідних бюджетів.

***Інструкція – це головний робочий документ для податкового інспектора.***

До неї встановлюються досить жорсткі вимоги.

По-перше, інструкція повинна бути максимально конкретизованою, передбачати практично всі випадки, які можуть мати місце в оподаткуванні.

По-друге, текст інструкції повинен виключати двозначне трактування, бути позбавленим розпливчатих формулювань. З цією метою в інструкції спочатку необхідно визначити всі терміни.

По-третє, мова інструкції має бути доступною для сприйняття і розуміння.

Однією з передумов реалізації вимог конкретності, однозначності й доступності інструкції є також насичення її практичними прикладами, які наочно відображають процес оподаткування. Приклади повинні характеризувати всі варіанти обчислення та сплати того чи іншого податку. При складанні прикладів потрібно не тільки подавати й описувати алгоритм розрахунків, а й указувати джерела інформації, з яких беруться необхідні для розрахунків показники. Наявність прикладів, складених таким чином, значно підвищує рівень інструкції, а відтак і податкової роботи в цілому.

***Податкова робота пов'язана також із заповненням і подаванням різноманітних документів.*** Уніфіковані форми цих документів додаються до інструкції по кожному виду податків. Необхідно також, щоб або самі форми, або інструкція вмещували конкретні роз'яснення з питань оформлення податкової документації (звітності по податках).

**Оподаткування – це примусове стягнення державою в особі керівництва та місцевих органів самоврядування певної грошової суми на користь держави.** Система оподаткування висловлює реально існуючі грошові відносини, які проявляються під час вилучення частини на користь загальнодержавних потреб. Економічна сутність системи оподаткування характеризується грошовими відносинами, що складаються у держави з юридичними та фізичними особами.

Законодавці дали старт податкової реформи, а точніше почали капітальний ремонт системи оподаткування в Україні у 2015 році. Змін багато, але реального спрощення ведення податкового обліку так і не простежується. Головна мета всіх внесених змін очевидна - наповнити бюджет будь-якою ціною. Природно, що найбільш масовими і передбачуваними платниками податків у нас є громадяни України, тому саме для цієї категорії передбачено суттєве збільшення ставок, так і бази оподаткування

**Відповідно до статті 4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:**

1. Загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

2. Рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від

соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

3. Невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства;

4. Презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

5. Фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

6. Соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

7. Економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

8. Нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

9. Стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

10. Рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів.

#### **4. Класифікація податків.**

В даний час податки класифікуються по багатьом ознакам. Нижче узагальнено деякі з них.

За формою оподаткування податки поділяються на прямі і непрямі.

**Прямі податки** встановлюються безпосередньо щодо платника, який сплачує їх до бюджету держави залежно між розміром об'єкта оподаткування. Сплата такого податку призводить до вартісного зменшення об'єкта оподаткування (податок на доходи фізичних осіб, податок з прибутку підприємств, податок на спадщину і дарування, податок на майно, плата за землю тощо). Тобто це податки на окремі об'єкти майна (земля, природні ресурси тощо) або на доходи окремих осіб (фізичних і юридичних).

**Непрямі податки** – обов'язкові платежі які сплачуються платниками опосередковано через цінові механізми, причому сума податку не зменшує об'єкта оподаткування, а збільшує ціну товару.

Непрямі податки, на відміну від прямих, *сплачуються кінцевим споживачем оподаткованого товару, а продавці грають роль агентів з переказу отриманих ними в рахунок сплати податку коштів держави.*

*До таких податків відносяться:*

- податок на додану вартість (ПДВ),
- податок з продажів,
- акцизи (аналог податку з продажів, додатково нараховується на певні види товарів - алкоголь, тютюн, делікатеси, ювелірні вироби та ін, який іноді називають “податком на шкідливі звички” або розкіш),
- митні збори.

**За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяються на:**

податки **на доходи та прибуток** – обов'язкові платежі, які справляються з чистого доходу з юридичних і фізичних осіб в момент його отримання. Безпосередніми об'єктами оподаткування є заробітна плата і інші доходи громадян, прибуток або валовий дохід підприємств;

податки **на споживання** – обов'язкові платежі, які справляються в процесі споживання товарів, робіт та послуг, причому їх плата залежить не від результатів фінансово-господарської діяльності, а від розміру споживання. Вони справляються у формі непрямих податків;



**майнові податки** – обов’язкові платежі, які справляються внаслідок наявності конкретного виду майна, що перебуває в приватній, колективній та державній формах власності. Це податки на рухоме і нерухоме майно. Вони стягуються постійно, поки майно знаходиться у власності;

**ресурсні платежі або платежі рентного характеру** – обов’язкові збори, які справляються в процесі використання ресурсних платежів, які перебувають у державній формі власності.

**За рівнем державних структур, що впроваджують податки, податки поділяються на:**  
**загальнодержавні** – обов’язкові платежі, які встановлюються найвищими органами влади в державі і є обов’язковими до сплати за єдиними ставками на всій території України. Ці податки можуть формувати дохідну частину як державного, так і місцевих бюджетів;

**місцеві податки і збори** – обов’язкові платежі, які встановлюються місцевими органами влади і є обов’язковими до сплати за встановленими ставками тільки на певній території.

**За повнотою прав використання податкових надходжень податки поділяються на:**  
**закріплені** – обов’язкові платежі, які на тривалий період повністю чи частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (бюджетів);

**регулюючі** – обов’язкові платежі, які можуть надходити до різних бюджетів

**За джерелом сплати податки поділяють на:**

податки, що включаються у **виробничі витрати**;

податки, що включаються у **виручку від продажу**;

податки, що сплачуються з **прибутку або доходу**;

податки, що сплачуються із **фінансового результату**;

податки, що сплачуються **із заробітної плати**.

**Розмір податку залежить від системи ставок.**

В Україні В. Буряковський виділяє:

– базову (основну) ставку (30 % базова ставка податку на прибуток та 20 % – податку на додану вартість);

– знижену податкову ставку – як правило, це податкові пільги;

– підвищену податкову ставку.

**Вказані вище податкові ставки українське законодавство визначає як тверді, процентні або часткові.**

**Універсальна ставка** — це єдина для всіх платників ставка, встановлена на одиницю об’єкта оподаткування, наприклад на додану вартість.

**Диференційована ставка** — це ставка податку з одиниці об’єкта оподаткування, що встановлюється диференційовано за видами платників і характеристиками об’єкта оподаткування. Наприклад, ставки податку на прибуток диференційовані за видами платників (підприємства,

страхові компанії, інноваційна діяльність), а ставки податку на землю — залежно від призначення використання і місцезнаходження земельної ділянки.

Встановлення єдиних або диференційованих ставок має на меті створення однакових або різних умов оподаткування для платників відповідних податків.

Залежно від методу побудови податкові ставки **поділяються на абсолютні** (у гривнях на одиницю оподаткування) **і відносні** (у відсотках до об'єкта оподаткування у грошовій формі).

**Відносні (відсоткові) ставки, у свою чергу, поділяються на постійні (незмінні), прогресивні та регресивні.**

**Постійними (незмінними)** є єдині ставки, які не змінюються залежно від зміни розміру об'єкта оподаткування (ставки податку на додану вартість). Їх застосування спрощує стягнення податків і ставить платників у рівні умови.

**Прогресивними** є ставки, розмір яких збільшується зі збільшенням обсягів об'єкта оподаткування (ставки стягнення податку з транспортних засобів). Прогресія ставок оподаткування може бути простою і ступеневою. При простій прогресії підвищена ставка застосовується до всього об'єкта оподаткування, у тому числі в межах встановлених інтервалів його збільшення (наприклад, встановлення підвищених ставок утримання податку з транспортних засобів залежно від його збільшення за встановленими інтервалами). При ступеневій прогресії підвищена ставка застосовується не до всього об'єкта оподаткування, а лише до частини, що перевищує встановлені інтервальні обмеження.

**Регресивними** є ставки, розмір яких знижується в міру збільшення об'єкта оподаткування. При цьому податок з доходу встановлюється у твердих сумах залежно від розміру доходу.

**Одиниця оподаткування** — це одиниця вимірювання об'єкта оподаткування. Вона має фізичні (гектар, квадратний метр) і вартісні одиниці (у гривнях). Наприклад, при розрахунку плати за земельну ділянку, яка входить до складу населених пунктів, одиницями оподаткування є гектар, соті гектара, квадратні метри. Якщо використовується фізичне вимірювання, одиниця оподаткування більш точно відображає об'єкт оподаткування і відповідно більш доступна і проста в розрахунку плати за землю.

Грошове вимірювання об'єкта оподаткування **може бути безпосереднім** (наприклад, оцінка доходів платника податків) і **опосередкованим** (наприклад, при оцінці земель сільськогосподарського призначення за ринковими і нормативними цінами). Опосередковане грошове вимірювання одиниці оподаткування менш точне, певною мірою відносне, оскільки може змінюватися зі зміною цін. Тому по можливості, при оподаткуванні необхідно встановлювати одиницю оподаткування у фізичному вимірюванні, що сприятиме більш точному розрахунку податків.

**Податковий період (період оподаткування)** - це час, за який відбувається оподаткування.

Суттєвим регулятором економічних умов платників податків є пільги з податків. Вони виражаються в повному або частковому звільненні платників від сплати податків. **Пільги встановлюються в законодавчому порядку за окремими видами податків або платників з урахуванням їх платоспроможності, соціального значення товару, що оподатковується.**

**У практиці оподаткування застосовуються такі види пільг:**

- неоподатковуваний мінімум об'єкта оподаткування (наприклад, при утриманні податків із заробітної плати);
- звільнення від сплати податків окремих юридичних і фізичних осіб;
- зниження податкових ставок для окремих платників податків;
- зменшення обсягів об'єкта оподаткування через вирахування з нього окремих видів пільг (зменшення оподаткованого доходу на суму емісійного доходу при розрахунку податку на прибуток або звільнення від сплати податку на землю заповідників, ботанічних садів, зоологічних парків, науково-дослідних закладів сільськогосподарського профілю тощо).

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Еволюційні форми податкових взаємовідносин суспільства та держави.
2. “Податок Пігу”, “податок Кларка”, теорема Коуза.
3. Інтереси держави та суспільства які забезпечує податкова діяльність держави.
4. Проблеми визначення джерела оподаткування.

5. Сутність понять: плата, відрахування, внески, податки і збори.
6. Суб'єкт, об'єкт, одиниця, база оподаткування.
7. Основні функції податку.
8. Податкова робота та оподаткування.
9. Основні принципи податкового законодавства ( ПК України).
10. Класифікація податків.
11. Система податкових ставок.

**Рекомендована література:**

Основна: [9, 16, 46, 47, 51, 66, 73, 77, 78]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

**Тема 1.3. Основні теорії та принципи формування податкової діяльності держави.**

Мета лекції: сформулювати уявлення про еволюцію наукових підходів до теорії оподаткування та утвердження розуміння податків як “необхідного зла”, обґрунтувати причини виникнення сучасних контраверсійних підходів до податкової діяльності держави; сформулювати поняття та уявлення про еволюцію наукових теоретичних принципів оподаткування; розуміння трансформації уявлень про податки від “зла” до “необхідного зла”; виникнення сучасних контраверсійних підходів до податкової діяльності держави.

Після опанування матеріалу цього розділу студент повинен:

- володіти науковими теоріями податків і оподаткування;
- вміти критично осмислювати теоретичні погляди на сутність податків і діючий понятійний апарат;
- знати теоретичні, організаційні та методичні засади оподаткування;
- визначати напрями підвищення ефективності податкового потенціалу;
- знати теоретичні, організаційні та методичні засади податкової діяльності як економічної функції держави;
- орієнтуватися в багатогранності підходів до формування принципів податкової діяльності держави;

План

1. Основні риси класичної теорії оподаткування.
2. Еволюція теорій оподаткування.
3. Принципи формування податкової діяльності держави.

**1. Основні риси класичної теорії оподаткування.**

Під впливом суспільно-політичних та історичних процесів, що відбулися в суспільстві, державі та економіці, змінився характер податкових відносин. Починаючи з XVII ст., стали систематично займатися дослідженням в області оподаткування. В результаті обґрунтування практики оподаткування виникли різні концептуальні моделі податкових систем, які інакше називаються податковими теоріями. Кожна з них висуває свої принципи побудови податкової системи, визначає її склад і структуру, роль, значення та функції податків у економіці. Перехід до капіталістичним засадам ведення економіки, розвиток товарно-грошових відносин, розвиток торгового капіталізму призвели до необхідності усвідомленого виділення державних доходів і витрат, ведення державного господарства як окремої галузі фінансового господарства суспільства.

**Д. Локк, Т. Гоббс** і ін. (XVII ст.) заявляли про необхідність вирішення більш конкретних проблем, пов'язаних з оподаткуванням: *перетворення податків із тимчасового в постійне джерело доходів держави; визначення найбільш бажаних податків - прямих або непрямих; пропозиція найбільш сприятливих з точки зору платника податків і економіки об'єктів оподаткування (земля, майно).*



Фізіократи в XVIII в. **Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго** крім об'єктів оподаткування розглядали питання, пов'язані зі *справедливістю оподаткування, з перекладанням податків, з джерелами доходів і т.п.*

**Класична теорія (теорія податкового нейтралітету)** – кінець XVIII – перша половина XIX ст. До найбільш яскравих представників класичної школи можна віднести англійських економістів В. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, якими податки вважалися чистими збитками для суспільства.

**В. Петті** зроблена спроба систематизувати всі податки і збори. Він досліджував, яким чином можна послабити причини невдоволення платників сплатою податків: «як би не був великий податок, але, якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає через нього якого небудь багатства. Найбільше дратує людей обкладання їх більш високим податком, ніж їх сусідів. Люди приходять в обурення при думці, що зібрані гроші будуть розтрачені на звеселяння, чудові видовища, тріумфальні арки і т. ін.».

Вперше науково обґрунтоване системне вчення про податки створено **А. Смітом**. У своєму творі «Дослідження про природу і причини багатства народів» він зазначив, що формування податкової системи відбувається на досить високому рівні розвитку держави і що *податкова система - це більш-менш упорядковане та систематичне вилучення частини доходів самостійно господарюючих суб'єктів на користь держави.*

В рамках класичної школи політичної економії аксіомою було положення А. Сміта, що кожна людина, переслідуючи власну вигоду, одночасно служить інтересам суспільства (в цьому суть принципу «невидимої руки»).

За розумінням основоположника класичної політичної економії А. Сміта, лише витрати на оборону та утримання урядового апарату необхідно компенсувати податками, об'єктом оподаткування якими є земля, праця і капітал. Решта витрат повинна покриватися за рахунок мита, яке розраховується пропорційно наданим суспільним послугам. Оскільки податки носять безоплатний характер, мито і збори неповинні розглядатись як їх аналог, тому що мають частково компенсуватися наданням послуг або дозволів.

Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) вперше сформулював чотири основні наукові принципи оподаткування.

Д. Рікардо, як і А. Сміт, гостро критикував податки на капітал і вважав, що при збільшенні рівня споживання при незмінних обсягах виробництва податкове навантаження на капітал значно збільшиться, що підрве виробничий потенціал підприємства та зменшить його потенційні інвестиційні можливості.

Д. Рікардо одним з перших запропонував прогресивне оподаткування доходів, а Дж. С. Мілля – введення неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні доходів громадян.

Представники класичної політичної економії вважали економіку стійкою і саморегульованою системою, в якій попит народжує пропозицію, а при надлишку будь-якого з них відбувається рівновага системи шляхом пересування виробників в дефіцитні галузі господарства. *Відбувається саморегулювання економіки за принципом «невидимої руки».*

**Теорія жертви (Дж. С. Мілля, XIX ст.).** Громадяни при сплаті податків приносять державі жертву, тому що вони роблять це не добровільно і терплять певні нестатки. Необхідність встановлення рівномірного оподаткування, при якому податки по можливості мають рівним тягарем лягати на всіх платників, лежить в основі теорії жертви. Тобто цей економіст висловлювався за домінування прогресивного оподаткування.

**Теорія колективних потреб** відобразила реалії XIX-XX ст., обумовлені різким зростанням державних витрат і необхідністю обґрунтування збільшення податкового тягара. Примусовий характер оподаткування ставить проблеми справедливого розподілу податкового тягара в суспільстві. З метою реалізації принципу соціальної справедливості однією з головних проблем фінансової науки стало обговорення доцільності та ефективності застосування пропорційного і прогресивного оподаткування.

Німецький економіст **А. Вагнер**, пояснюючи стягнення податків необхідністю задоволення колективних потреб, вважав, що пропорційне оподаткування не може бути справедливим, тому що одне і те ж податкове навантаження лягає на платників податків, що

мають різний склад сім'ї, кількість утриманців та ін. Таким чином, розвиваються ідеї прогресивного оподаткування.

Вчений стверджував, що не тільки доход, але й капітал має бути об'єктом оподаткування. Це ствердження реалізувало принцип справедливості відносно до джерел оподаткування.

Подальший розвиток одержали принципи оподаткування А. Сміта, які А. Вагнером були доповнені принципами достатності обкладання (з точки зору задоволення суспільних потреб); еластичності; належного вибору джерела оподаткування; правильної комбінації різних податків у таку систему, яка б рахувалася з наслідками й умовами їх перекладання; загальності оподаткування.

Інші вчені, які стояли на позиціях теорії колективних потреб (**Ф. Нітті, Е. Селігман, Е. Сакс, Л. Штейн**), вважали, що різні продукти та послуги неоднаково задовольняють попит в них у різних верств населення. Отже ті потреби членів суспільства, які не можуть бути задоволеними за рахунок розвитку приватних підприємств (а саме неподільні суспільні послуги, такі як внутрішній спокій і зовнішня безпека, правосуддя, охорона території), повинна задовольняти держава, фінансуючи їх надання за рахунок податків. З цих позицій податки є примусовими платежами з боку держави. Але вони не повинні перешкоджати розвитку виробництва.

**Теорія економіки суспільного сектору** (початок ХХ ст.), засновниками якої були шведські економісти **К. Віксель і Е. Ліндаль**, Це теорія справедливого розподілу податкових надходжень до бюджету, які надалі використовуються для державних потреб. Вона визначає роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Податки розглядалися у тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. Кошти платників, вилучені у вигляді податку, повинні їм повертатися у формі різних державних послуг. Теорія доводить, що підвищені податки повинні платити ті, хто має найбільші доходи. Тобто економісти виступали за прогресивне оподаткування. Е. Ліндаль спробував визначити критерії справедливої системи оподаткування та витрачання коштів з бюджету, оптимальний обсяг надання суспільних благ.

З розвитком продуктивних сил і вдосконаленням виробничих відносин в економіці відбулися об'єктивні циклічні процеси (промислові кризи в Англії 1825 р в Англії і США 1836 р в США і в ряді країн Європи в 1847-1848 рр., 1857 р, 1866 м, 1873 м, 1882 м, 1890 м, 1907 м). Найбільш руйнівними для економік розвинених країн стали економічні кризи 1920-1921, 1929-1933, 1937-1938 рр. Циклічність розвитку економіки тривала і після Другої світової війни.

З'явилися нові теорії наукового обґрунтування місця і ролі держави в економічних процесах і значення оподаткування в процесі державного регулювання економіки можна розділити на два основних напрямки - неокласичний і кейнсіанський.

## **2. Еволюція теорій оподаткування.**

### ***Кейнсіанська теорія оподаткування***

**Кейнсіанська теорія** (початок ХХ ст.) виступила протилежністю класицизму, бо базувалася на постулаті, що податки є головним важелем регулювання економіки і виступають однією зі складових її успішного розвитку. Її засновник англійський економіст **Дж. Кейнс у своїй науковій праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.)** визнавав необхідність активного втручання держави в економіку. Держава повинна за допомогою бюджетної політики, маніпулюючи податками та державними витратами, здійснити свій керівний вплив на споживання і повну зайнятість населення і таким чином регулювати циклічні коливання економіки. В умовах відсутності повної зайнятості великі заощадження населення заважають економічному зростанню. Вони повинні працювати, бути вкладеними в активну економіку. Тому для стимулювання реалізації інвестиційного потенціалу заощаджень їх надлишкові суми мають бути вилучені за допомогою податків.

**Дж. Кейнс був прибічником прогресивного оподаткування, оскільки вважав, що воно знижує ризики виробників відносно капітальних вкладень.**

На відміну від класичної теорії, заснованої на вільному від державного втручання ринку, кейнсіанська теорія заснована на дослідженні залежності та пропорцій між сукупними народно-господарськими величинами національним доходом, інвестиціями, споживанням та ін. Теорія Дж. М. Кейнса заснована на необхідності створення ефективного попиту у вигляді умови для забезпечення реалізації виробленої продукції за допомогою впливу різних методів державного регулювання. При цьому ефективний попит повинен складатися з двох компонентів: очікуваного

рівня споживання і капіталовкладень. Тільки в умовах оптимального співвідношення цих двох компонентів може наступити стан повної зайнятості. Макроекономічний метод Дж.М. Кейнса передбачає, що умови процвітання окремої фірми зовсім не ідентичні умовам процвітання економіки в цілому. Між ними можуть виникати суперечності, вирішення яких слід шукати на шляхах відновлення загальнонаціональних економічних пропорцій, і перш за все, відповідності між попитом і пропозицією. Він вважав, що рішення життєвих важливих проблем розвинутого капіталістичного суспільства потрібно шукати не в методах пропозиції ресурсів (їх рідкості, цінності, найбільш ефективного їх поєднання для отримання максимуму економічної вигоди), а в методах створення ефективного попиту, що дозволяють найкращим чином реалізувати запропоновані ресурси. Критикуючи позицію Ж.Б. Сея, який говорив про те, що пропозиція автоматично породжує попит, Дж.М. Кейнс висунув на перший план проблему формування ефективного попиту і його формуючих компонентів - споживчого та інвестиційного попиту, факторів, що визначають їх динаміку, серед яких важливе значення має оподаткування (маніпулювання рівнем оподаткування). Відкидаючи уявлення всієї попередньої політекономії про те, що основою зростання капіталістичної економіки є тільки ощадливість, Дж.М. Кейнс доповнив це подання ще й такою якістю, як підприємливість, оскільки ефект від ощадливості можливий тільки в поєднанні з підприємливістю. Тому на макроекономічному рівні чималу роль у досягненні припливу інвестицій має відіграти держава з її кредитно-грошовою, бюджетною та податковою політикою, що робить вплив на схильність до споживання шляхом фіксування норми відсотка, маніпулювання рівнем оподаткування.

*Податки як економічна категорія впливають на збалансованість в економіці. Зниження рівня оподаткування, на думку Дж.М. Кейнса, зменшує доходи бюджету і загострює економічну нестійкість. Використання прогресивного методу оподаткування сприяє згладжуванню цього процесу. Таким чином, прогресивне оподаткування діє як "вбудований стабілізатор", принцип роботи якого полягає в тому, що під час економічного підйому оподатковувані доходи ростуть повільніше, ніж податкові доходи, а при кризі податок зменшується швидше, ніж падають доходи, тим самим досягається відносно стабільне соціальне становище в суспільстві.* Теорія Дж.М. Кейнса успішно застосовувалася в передвоєнні роки; вона сприяла виходу зі стану депресії економік провідних капіталістичних країн і була використана урядами як ефективний засіб, що сприяє розвитку військово-промислового виробництва. У післявоєнні роки, в умовах мирного розвитку та науково-технічного підйому, в країнах Заходу все частіше виявлялася циклічність розвитку економік. Ситуація погіршувалася і тим, що в умовах інтеграції національних економік вражаючий вплив кризи переносилося на національні економіки набагато швидше. У цих умовах теорія втручання держави, запропонована Дж.М. Кейнсом для досягнення "ефективного попиту", перестала відповідати вимогам економічного розвитку. Теорія Дж.М. Кейнса не тільки спростовувала, а найчастіше доповнювала "класиків" новими науковими знаннями у сфері економічного розвитку суспільства. Про це свідчить доведена ним необхідність створення системи державного регулювання і серйозні корективи, внесені ним в оподаткування, в яких воно розглядалося як виключно фіскальний інструмент, який використовується державою для поповнення грошовими коштами власної скарбниці. Суть коригування, внесеного Дж.М. Кейнсом, полягала в тому, що податки потрібно розглядати як свідомо використовуваний регулятор норми споживання, накопичення, формування оптимальної структури відтворення.

Прихильники кейнсіанців А. Лернер, Е. Хансен та ін пропонували жорстку податкову політику, підвищеного оподаткування великих доходів і спадщини та пільгового обкладення низьких доходів, стимулюючи схильність до заощаджень. Як Дж.М. Кейнс, так і його послідовники вважали, що саме така податкова політика здатна забезпечити економічну доцільність і соціальну справедливість при оподаткуванні.

#### **Неокласична теорія оподаткування.**

Прихильники неокласичної теорії намагалися показати Хансена насамперед як теоретика стагнаціоналізму. Дійсно, в деяких його працях кінця 30-х — початку 40-х років міститься невтішний прогноз: Хансен вважав, що уповільнений ріст населення, повне освоєння вільних земель, покладів корисних копалин, а також уповільнення технічного прогресу не дозволять

освоїти всі наявні заощадження суспільства. Тому капіталізму загрожує входження в епоху стагнації — дуже повільного, але більш стабільного росту національного доходу і добробуту.

Неокласична теорія ґрунтується на рівновазі яка досягається завдяки механізму ціноутворення в умовах досконалої конкуренції. Принципова відмінність неокласичної теорії від кейнсіанської полягає, перш за все, в неоднаковому підході до методів державного регулювання економічних процесів. На відміну від кейнсіанської теорії, яка стверджує, що динамічна рівновага нестійка, і тому існує необхідність прямого втручання держави в економічні процеси, неокласичний напрямок теорії оподаткування стверджує, що регулюючий вплив держави має бути спрямовано лише на те, щоб усунути перешкоди, що заважають дії законів вільної конкуренції і тому воно не повинно обмежувати ринок з його природними саморегульованими законами, здатними без будь-якої допомоги ззовні досягти економічної рівноваги. Основоположник неокласичної моделі *Дж. Мілля (1907 р)* не спростовує необхідності державного впливу на економіку, проте вважав, що держава сама по собі є дестабілізуючим фактором, і тому його вплив на економіку може поширюватися лише опосередковано, через кредитно-грошову політику. Віддаючи перевагу лише кредитно-грошової політики центрального банку, не враховуючи бюджетної та податкової політики, неокласиста вважали, що таким чином можна створити ефективний механізм перерозподілу доходу, що забезпечує повну зайнятість і стійке зростання національного багатства. Однак у представників неокласичної школи не було єдиної думки про роль держави в регулюванні економічних процесів. *Одна частина вчених, дотримуючись класичної теорії - теорії вільного ринку, вважала, що державне регулювання і високі податки лише гальмують економічне зростання, тому необхідні зниження податків і обов'язкове скорочення державних витрат. Інша частина вчених пропонувала обмежити роль держави тільки тією діяльністю, яку крім нього ніхто не може здійснити: регулювання грошей в обігу, регулювання процентних банківських ставок, підвищення (зниження) податків.* Тому в рамках неокласичної теорії отримали розвиток два його напрямки: теорія економіки пропозиції та теорія монетаризму.

**Неокласична теорія** базується на лібералізації методів державного регулювання економіки. Фінансова наука поставила питання про збалансованість фінансових інтересів держави і платників податків. Неокласична економічна теорія вважає, що економіка прагне до досягнення стану рівноваги. Зусилля держави повинні бути спрямованими лише на усунення перешкод, що заважають дії законів вільної конкуренції. Державне втручання не повинно обмежувати ринок з його природними саморегулюючими законами, здатними без будь-якої допомоги ззовні привести до економічної рівноваги. Податкам при цьому відводиться другорядна роль: вони не повинні впливати на діяльність господарюючих суб'єктів, обмежувати їх свободу, яка ґрунтується на приватній власності. Вони пропонують для підтримки високого рівня заощаджень та інвестицій, а також розширення загальних податкових надходжень провести широкомасштабне і цілеспрямоване зниження загального рівня податків. Основна ідея всіх неокласичних теорій полягає в пошуках методів зниження інфляції і надання більшої кількості податкових пільг корпораціям і тій частині населення, яка формує споживчий попит на ринку.

У межах неокласичної теорії **неоконсерватизм** означає курс на збереження старих цінностей за нових умов. У сфері економіки неоконсерватори обстоюють відновлення у повному обсязі *таких цінностей, як економічна свобода, приватна власність, ринкове регулювання, економічна конкуренція, система вільного підприємництва.*

Значний вклад в розвиток неокласичної теорії внесли такі економісти як **А. Пігу, М. Фрідмен, А. Лаффер.**

**Розглянемо основні неокласичні теорії.**

**1. Теорія зовнішніх ефектів (екстерналій)** закладена у дослідженні англійського економіста, видатного представника Кембриджської неокласичної школи **А. Пігу «Економічна теорія добробуту» (1924 р.).** Він довів необхідність організації перерозподілу коштів через механізм державного бюджету за допомогою прогресивного оподаткування для максимізації суспільного добробуту. *В моделі А. Пігу при розрахунку добробуту повинні враховуватися розбіжності між граничним приватним продуктом і граничним суспільним продуктом, які економіст назвав «зовнішніми ефектами»,* які необхідно вимірювати. Коли граничні суспільні витрати перевищують граничні приватні витрати, уряд повинен оподаткувати економічну

діяльність, пов'язану з додатковими суспільними витратами, щоб приватні витрати і ціна товару відображали б потім ці витрати.

Обґрунтовуючи прогресивне оподаткування, А. Пігу був прихильником вирівнювання розмірів наявного доходу за допомогою податків. Він виходив з гіпотези про однаковість індивідуальних функцій корисності від доходу: більша податкова ставка на високі доходи означає приблизно ту ж втрату корисності для високодохідних груп населення, що і менша податкова ставка для соціально незахищених груп.

**2. Неокласичний напрям одержав свій подальший розвиток у теорії держави американського економіста, лауреата Нобелівської премії з економіки 1993 р., Д. Норта.** Правитель укладає зі своїми підданими договір, що визначає ціну за надані громадські блага, яка має форму податків. Ціна, яку вимагає правитель, залежить від меж його монопольної влади. Чим вище рівень внутрішньої і зовнішньої політичної конкуренції, чим менше ступінь свободи правителя, тим більша частина доходів залишається у підданих.

Також необхідно прийняти до уваги неминучі трансакційні витрати, пов'язані зі збором інформації відносно потенційних платників податків, обліку об'єктів оподаткування і т. ін.

Правитель розуміє, що рівень його достатку (у сумі зібраних податків) напряму залежить від рівня доходності суспільства. Тому він стає зацікавленим у тому, щоб створити спонукальні мотиви до виробництва та забезпечити необхідні для цього умови.

Також необхідно враховувати можливість протистояння оподаткуванню різних верств населення. Правителі постійно були змушені балансувати між групами населення і збирати податки не з тих, хто належав до привілейованих станів, а з тих, хто був більш бідний і менш впливовий, у кого набагато вище витрати на те, щоб об'єднатися проти правителя.

**3. Американський економіст Роберт Е. Лукас, лауреат Нобелівської премії з економіки 1995 р., у своїй теорії раціональних очікувань** доводив безперспективність втручання держави в економічне життя суспільства. *Він обмежував функції держави контролем за рівнем цін і регулюванням пропозиції шляхом зниження податків.*

**4. Теорія оптимального оподаткування** (остання чверть ХХ – початок ХХІ ст.). Спираючись на роботи А. Пігу, В. Парето, Ф. Рамсея, теорія оптимального оподаткування збагатилася результати досліджень Е. Аткинсона і Дж. Стігліца, П. Даймонда і Дж. Мірліса, Дж. Слемрода, В. Танзі, У. С. Вікрі та багатьох інших. Характерною ознакою зазначених досліджень стала економіко-математична формалізація вирішуваних проблем, чітке математичне доведення запропонованих узагальнень і висновків.

В теорії оптимального оподаткування використовуються основні для неокласичної економічної парадигми постулати методологічного індивідуалізму та раціональності вибору. **Разом з тим теорія оптимального оподаткування доповнюється наступними припущеннями:**

- вподобання індивідів, технологія і структура ринку є постійними величинами;
- при прогнозуванні очікуваних доходів бюджету, використовуючи обмежену кількість податкових інструментів, враховуються тільки ті податки, які залежать від величини одержаного платником доходу;
- не треба враховувати витрати, пов'язані із адмініструванням податків, бо їх облік ускладнює урахування взаємозв'язку між податковими ставками і адміністративними витратами у запропонованих економіко-математичних моделях.

При прийнятті державою рішення про встановлення того чи іншого податку, необхідно враховувати його економічну ефективність податку і виконання принципу соціальної справедливості. Теорія оптимального оподаткування націлена на пошук компромісного рішення, тому що одночасне виконання вимог економічної ефективності і соціальної справедливості практично неможливо. Розв'язок задачі щодо знаходження максимуму функції суспільного добробуту при певних обмеженнях і має дати інформацію про те, якою є оптимальна податкова система. Це є необхідним підґрунтям для реалізації ефективних податкових реформ, основною метою яких є ослаблення обтяжливої дії податкової системи і більш рівномірний розподіл податкового навантаження. Важливий фактор оптимізації оподаткування - це скорочення масштабів ухилення від сплати податків.

Але незважаючи на популярність і практичне використання прийомів неокласичного напряму, повної заміни кейнсіанських методів регулювання економіки не відбулося.

***Теорія економіки пропозиції.***

*Теорія економіки пропозиції* виникла у другій половині 70-х років ХХ ст. Її прихильниками були американські економісти **А. Лаффер, М. Фелдстайн, М. Боскін, Г. Стейн, Р. Манделл**. Це класична теорія державних фінансів, яка за основу моделі бере не підприємство, а індивідуума – індивідуальний капітал та індивідуальну працю, які виробляють з певною метою. Тому державне регулювання ринку має бути спрямоване на підвищення прибутковості, дохідності, на розвиток виробництва, а не виходити з проблем бюджету та вирішування їх за допомогою оподаткування.

В теорії стверджувалось, що головними бар'єрами на шляху розширення пропозиції праці та ефективного використання факторів виробництва є надмірний рівень оподаткування, який зменшує стимули до праці, заощаджень та інвестицій. Тому зменшення оподаткування трудових доходів та зняття інституційних перешкод сприяє розширенню пропозиції праці й забезпечує економічне зростання.

***Для стимулювання заощаджень та інвестицій і на цій основі забезпечення нарощування виробництва й зайнятості, не стимулюючи інфляції, представники теорії економіки пропозиції пропонують:***

- встановити оптимальну ставку податкових вилучень, яка залежить від економічної ситуації, розмірів та структури виробничої сфери, національних, культурних, психологічних та інших чинників, на рівні 30-35 %;
- проводити політику прискореної амортизації, що збільшує внутрішні джерела інвестицій;
- запровадити податкові пільги щодо реінвестування капіталу;
- зменшити оподаткування доходів від власності (рендитів і дивідендів). Це, з одного боку, підвищує схильність населення до заощаджень, збільшує пропозицію позикового капіталу і зменшує рівень позикового процента. А з іншого - забезпечує зростання зовнішніх інвестиційних ресурсів корпорацій шляхом збільшення ринкової вартості їх активів.

Представники школи «економіки пропозиції», захищаючи принципи вільного підприємництва, піднесли проблему оподаткування до рангу конкретної економічної політики, обґрунтовуючи свої висновки економетричними моделями та програмами подальшого розвитку економіки.

Теорія економіки пропозиції виникла у зв'язку з нездатністю кейнсіанської теорії запропонувати ефективні заходи проти стагфляції, одночасного падіння виробництва та зростання цін. Суть теорії економіки пропозиції полягає в перенесенні акцентів з управління попитом на стимулювання сукупної пропозиції, зростання виробництва і зайнятості. Назва «економіка пропозиції» є похідною від головної ідеї прихильників цієї теорії – ***стимулювати пропозицію капіталів і робочої сили. Вона містить в собі обґрунтування рекомендацій економічній політиці та в першу чергу, податковій.***

Згідно з кейнсіанською теорією, як зазначалось раніше, податки впливають лише на сукупний попит. *Прихильники теорії економіки пропозиції вважають, що податковий механізм може впливати і на сукупну пропозицію. На їхню думку, збільшення податків викликає інфляцію витрат через зростання середніх витрат на виробництво продукції. Крім того, при збільшенні податків на доходи домогосподарств зменшуються стимули до праці, а зростання податків на прибуток зменшує привабливість інвестиційних проектів, що скорочує сукупну пропозицію.*

*Пов'язуючи стагфляцію з надмірним рівнем оподаткування, прихильники теорії економіки пропозиції виступають за зниження податкового тиску на економіку. Вони пропонують відмовитися від системи прогресивного оподаткування, знизити податкові ставки на підприємництво, на заробітну плату і дивіденди. На їхню думку, зниження податків збільшить безподатковий дохід і заощадження, знизить рівень відсоткової ставки, внаслідок чого зростуть нагромадження та інвестиції. Крім того, для найманих робітників зниження податків на заробітну плату підвищить стимули до праці, що викликає збільшення пропозиції робочої сили на ринку праці.*

Оскільки зниження податків веде до скорочення бюджетних доходів, пропонуються різні способи вирішення проблеми бюджетного дефіциту. Для цього передбачається зменшити соціальні програми, скоротити апарат державного управління, відмовитися від малоефективних державних витрат (наприклад, субсидій промисловим підприємствам, витрат на розвиток інфраструктури тощо). Згідно з теорією економіки пропозиції зниження податків викликає зростання реального ВВП як податкової бази, що поряд зі зниженням державних витрат забезпечить збалансування державного бюджету.

### ***Теорія монетаризму.***

Сам термін «монетаризм» вперше використав американський економіст **К. Бруннер** у 1968 р. для визначення загальнотеоретичного підходу, що визнає виняткову важливість грошей в економіці, вважає грошову масу й темпи її зміни головним фактором економічної кон'юнктури та вказує на пріоритет особливого типу грошово-кредитної політики - ***прямого регулювання темпів зростання грошової маси на противагу іншим методам впливу, насамперед, фіскальній політиці та грошово-кредитному регулюванню, орієнтованому на вплив через процентні ставки.***

**Крім Мілтона Фрідмена**, представниками монетаризму, які здійснили вагомий внесок у розвиток даної концепції, є Г. Шварц, К. Бруннер, А. Мелцер, Р. Кейган, Д. Фенд, Р. Селден, Д. Лейдлер.

Теоретичною основою сучасного монетаризму виступають: кількісна теорія грошей, яка започаткована ще у XVI столітті, продовжена Д. Юмом та Д. Рікардо; дослідження неокласичної школи початку XX століття, насамперед, рівняння обміну І. Фішера і теорія касових залишків кембриджської школи; теорія відносних цін А. Маршалла, модель ринкової рівноваги Л. Вальраса. Монетаризм розвиває й критично переосмислює також теоретичні ідеї своїх опонентів, зокрема короткостроковий варіант кривої Філіпса, кейнсіанську теорію грошей та рівноваги на товарному й грошовому ринках.

**Теорія монетаризму** виникла у 50-х рр. XX ст. Монетаризм часто називають контрреволюцією, що вказує насамперед на його опозиційність до кейнсіанства. Засновник теорії – лауреат Нобелівської премії 1976 р. професор Чиказького університету Мілтон Фрідмен – протиставляючи грошово-кредитну і бюджетно-податкову політику, вважав перший вид політики, пов'язаний з впливом центрального банку на величину грошової маси, найбільш ефективним для економічного розвитку. Податкам ж відводиться другорядна роль: вони лише впливають на грошовий обіг поряд з іншими механізмами. Через податки вилучається з обігу зайва кількість грошей. Бюджетно-податкова політика, яка пов'язується М. Фрідменом зі зміною податкових ставок та управлінням державним боргом, вважається інструментом тиску урядового апарату, який є малоефективним для господарського розвитку.

Поєднання зниження податків з маніпулюванням грошовою масою і процентною ставкою, на думку монетаристів, дозволяє створити стабільність функціонування механізму не тільки державного, але і приватного підприємства.

**М. Фрідмен виступав за скорочення ставок податків. Він вважав, що це дозволить збільшити заощадження, які можуть бути інвестовані у виробництво.**

Методологію дослідження економічних явищ і процесів, що використовують монетаристи, можна охарактеризувати як неопозитивізм. М. Фрідмен вважає, що економічна теорія - передусім, наука позитивна, яка вивчає вплив на економічний розвиток усієї сукупності факторів і розглядає економіку такою, якою вона є насправді. Він стверджує, що критики економічної теорії, як правило, оцінювали її передумови, а не висновки. З його точки зору, цінність економічної теорії визначається не реалістичністю її передумов, а точністю її прогнозів. Результатом теорії мають стати певні постулати, висновки, передбачення, що піддаються емпіричній перевірці, підтверджуються досвідом, є придатними для пояснення теперішнього розвитку й прогнозування майбутнього.

Теоретичні положення й рекомендації монетаристів стали основою для проведення політики стабілізації економіки й боротьби з інфляцією у США та Англії у 80-х рр. XX століття - так звані «рейганоміка» та «тетчеризм».

Практика засвідчила, що консервативні уряди США та європейських країн на початку 80-х рр., застосувавши певні рекомендації, досягли певних позитивних результатів, зокрема: вдалося

обмежити інфляцію, знизити бюджетні дефіцити, зміцнити національні валюти, підвищити ефективність виробництва (зросла продуктивність праці, знизилась енерго- і матеріаломісткість продукції), полегшити перелив капіталу, що забезпечило здійснення структурної перебудови економіки.

### ***Неокейнсіанська теорія оподаткування.***

Неокейнсіанці розробили заходи непрямого і прямого регулювання економіки. До методів непрямого впливу відносяться податкова політика, бюджетне фінансування, кредитна політика, прискорена амортизація. Ці методи отримали назву автоматичних стабілізаторів, кредитних стабілізаторів, інституціональних стабілізаторів і т.п.

На підставі розробок неокейнсіанства в розвинених державах відбулося коригування програм державного регулювання, які проводилися в рамках дії «вбудованих стабілізаторів» (регулювання прибуткового оподаткування, заробітної плати, роздрібних цін, страхування тощо). Вони вважають, що механізм податкового регулювання має бути побудованим на основі змін рівня податків як засобу проведення антициклічної політики: зниження їх в періоди спаду економіки, підвищення в роки похваллення і підйому з метою стримування ділової активності.

Неокейнсіанська теорія розглядає сукупний попит як головний об'єкт регулювання. Мета регулювання - забезпечення стійкого рівноважного зростання при сприятливих рівнях інфляції і зайнятості. За неокейнсіанською моделлю регулюванню підлягають такі складові сукупного попиту: витрати на споживання, державні і приватні інвестиції, урядові закупки. Механізм державної дії на величину сукупного попиту здійснюється через структурний перерозподіл національного доходу (доданої вартості). *Спрямовуючи приватні заощадження через стимулюючі заходи на інвестування, або збільшуючи свої витрати за рахунок додаткового оподаткування, держава може компенсувати нестачу сукупного ефективного попиту, який, у свою чергу, через механізм саморегуляції може генерувати адекватні прирости товарів.*

Неокейнсіанський тип регулювання передбачає, що держава, крім активізації процесів перерозподілу національного прибутку, здійснює антикризове і антициклічне регулювання економіки, програмування господарських процесів сприяє розвитку НТР.

***Посткейнсіанські теорії*** з'являються у 70-х роках ХХ ст. (американські економісти Дж. Робінсон, П. Девідсон, Х. Мінські). Багато представників посткейнсіанства виступали за те, щоб поєднати політику доходів з політикою зростання в цілому. А це означало використання «загальнонаціонального планування», покликаного надати державному регулюванню відсутню йому скоординованість і довгостроковий аспект. Посткейнсіанці піддали критиці основні ідеї кеїнсіанства. Державне втручання вони розглядали в якості головної причини економічної неефективності, зниження продуктивності праці, зменшення норми виробничого нагромадження, інфляції і навіть зростання безробіття.

Однак ці ідеї сьогодні втратили популярність, і сучасні кейнсіанці відстоюють головним чином необхідність продовження стабілізаційної політики, причому в основному за рахунок використання кредитно-грошового інструментарію. Найкращим методом обкладання вважаються податки на видатки.

Великий внесок у розвиток неокейнсіанської теорії оподаткування вніс американський економіст **Дж. Стігліц**, лауреат Нобелівської премії з економіки 2001 р. Він багато уваги приділяє практичним проблемам оподаткування - податковому тягарю, оптимальному оподаткуванню, оподаткуванню капіталу і індивідуальних доходів, шляхам уникнення податків, податковим реформам. Він є послідовником вчень А. Сміта і А. Вагнера і виділяє п'ять принципів побудови системи оподаткування:

- економічна ефективність: податкова система не повинна входити в суперечність з ефективним розподілом ресурсів;
- адміністративна простота: адміністративна система повинна бути простою і відносно недорогою у застосуванні;
- гнучкість: податкова система повинна бути в змозі швидко реагувати (в деяких випадках автоматично) на мінливі економічні умови;
- політична відповідальність: податкова система повинна бути побудована таким чином, щоб переконати людей у тому, що вони платять податки для того, щоб політична система



була в стані більш точно відобразити їх побажання;

- справедливість: податкова система повинна бути справедливою у відповідному підході до окремих індивідумів.

#### **Сучасний стан теорії оподаткування.**

На зміну абсолютним теоріям перекладання у варіантах фізіократів і класичної школи політекономії прийшла позитивна теорія рівномірного розподілу податків, яка була розроблена на початку XIX ст. французьким економістом Н. Канар. Теорія, що отримала назву теорії дифузії (розпилення податків), відбивала відповідний початку XIX ст. рівень розвитку фінансової та економічної науки. Згодом Е. Селигмен назвав теорію Н. Канара і його послідовників **оптимістичною**. Вперше вона була викладена в 1800 р **Н. Канар** в роботі «Принципи політичної економії», де він доходить протилежних фізіократам висновків. *Відповідно до цієї теорії всі податки завдяки перекладання розподіляються між платниками пропорційною їх платоспроможності. Але рівноважний стан досягається не відразу. Розподіл тяжкості обкладання аналогічно дифузії молекул. З роками всякий податок вдосконалюється, повільно, але змінюється. Тому робиться висновок, що всякий старий податок кращий, оскільки шляхом перекладання він робиться більш рівномірним і справедливим. На противагу йому кожен новий податок поганий, бо перш ніж буде досягнута відома збалансованість, новий податок буде представляти більш-менш значну тяжкість, подібно нового взуття, яке тисне ногу, поки не розноситься. І, нарешті, будь-яке зменшення податків не добре, оскільки знищується джерело доходів скарбниці, а населення вже пристосувалося до старого податку. Тому не слід змінювати навіть найжорсткіші податки.*

Оптимістична теорія оподаткування виступала фактично на захист існуючої системи оподаткування та виражала інтереси заможних верст капіталістичного суспільства. Е. Селигмен, оцінюючи згодом науковість даної теорії, відзначив її досить поверхневий характер.

**Песимістична теорія оподаткування** стоїть в одному ряду з оптимістичною за ступенем політизованості. Вона була розроблена П. Прудонем, французьким соціалістом, одним із теоретиків анархізму. У своїй теорії Прудон виступає як захисник інтересів незаможних класів. На думку П. Прудона, всякий податок перелягає на споживача, а основна маса споживачів - це бідняки. *Отже, податок обтяжує головним чином бідняків і тому за визначенням несправедливий.* Прудон не вірив у благодіючий вплив державних витрат на виробництво і народне господарство, тому, на його думку, всі податки приносять найбільш біднішим верствам населення тільки шкоду. *Звідси передумовою вирішення проблеми справедливого розподілу податків є знищення самої вихідної причини податків - держави.*

Незважаючи на слабкість наукового обґрунтування, і оптимістичні, і песимістичні теорії намагалися довести, кожна зі своїх класових позицій, справедливість розподілу податкового тягара. Це підтверджує актуальність проблеми та необхідність її теоретичного та практичного вирішення. У другій половині XIX ст. сформувалися національні, а пізніше і міжнародні фінансові школи, які внесли істотний внесок у розвиток теорії перекладання.

**Останнім часом особливо поширеною стала пропозиція введення єдиного податку.** Думка про його застосування народилась ще в середині XX ст. Ефективність введення єдиного податку пояснювалась тим, що головним об'єктом оподаткування виступає дохід. Він є й головним джерелом сплати податку. Тому стає можливим запровадження єдиного податку, який об'єднає кілька. Це спрощує систему оподаткування, робить її справедливішою, а механізм розрахунку та стягнення податку стає прозорішим. Але він, на думку деяких економістів, має і недоліки. Так, коли в державі діє багато податків, то податковий тягар для кожного платника стає не таким помітним, зрівнюється несправедливість та недоліки податкової системи. Особливо це помітно, коли розміри ставок оподаткування не дуже високі (це має місце в США, де багато податків, а їх ставки в більшості не перевищують 1-3 %). *При єдиному податку гостро постає проблема припинення дії принципів всебічності, однократності та справедливості оподаткування. Крім того, зростає нерівномірність оподаткування.*

Але в цілому цей податок має досить суттєві переваги, і його вже застосовують в Україні. Сфера дії єдиного податку поступово розширюється.

Отже, розвиток податкової теорії, як і раніше, є реакцією на вимоги тих макро- та мікроекономічних процесів, які відбуваються в суспільстві. Здебільшого вони йшли шляхом

удосконалення податкової політики держави та діючих податкових систем. Але їх удосконалення проводилось з урахуванням загальних принципів оподаткування та інших вимог. Крім того, на визначення конкретної податкової теоретичної концепції великий вплив мав історичний розвиток та його особливості в кожній державі, менталітет, який сформувався у регіоні.

### **3. Принципи формування податкової діяльності держави.**

Податкова діяльність як економічна функція держави будується на певній ідеології, основою якої є використання принципів оптимальності податкових систем.

Основні ідеї стосовно оптимальності податкових систем, податкової діяльності в цілому знаходимо у А. Сміта у праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» (1776 рік) [4]. Слушні думки щодо ідеології податкової системи в умовах розвиненої ринкової економіки висловили такі відомі зарубіжні сучасні економісти, як А. Лаффер, Р. Мардсен, П. Самуельсон, Дж. Ю. Стігліц, російські – К. Глазова, О. Мещерякова, С. Нікітін, І. Русакова, М. Степанова та українські – В. Буряковський, О. Василик, В. Завгородній, І. Золотько, І. Лукінов, І. Луніна, П. Мельник, В. Мельник, М. Романюк, А. Соколовська, Л. Шаблиста, О. Шитря, С. Юрій та ін.

#### **Ще у XVII ст. А. Сміт визначив принципи оподаткування. До них належать:**

- справедливість – він стверджує загальність оподаткування і рівномірність розподілу відповідно до доходу;
- визначеність – часу сплати податку, способу і суми платежу, які мають бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не повинні залежати від суб'єктивних факторів;
- зручність – кожен податок повинен стягуватись у такий час і таким способом, які найбільш зручні для платника;
- економія (раціональність) – кожен податок повинен бути стягнений таким чином, щоб із доходів платника вилучалось якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці.

Врахування цих умов вимагає від кожної держави пошуку особливих підходів до визначення межі та змісту свого втручання в економіку. Наведені вище принципи отримали назву “декларації прав платника” чи “великої хартії вольностей платника”. Це пов'язано з тим, що А. Сміт, як прихильник теорії непродуктивності витрат держави, виходив при визначенні вказаних принципів, у першу чергу, з інтересів платника податків.

Основу побудови сучасних податкових систем, поряд з принципами А. Сміта, визначають також принципи, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, який не просто їх доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Керуючись теорією колективних потреб, на першу позицію в оподаткуванні він поставив принципи достатності та еластичності. Саме завдяки цьому принципи оподаткування стали становити собою систему, що враховувала інтереси не лише платника податків, але й держави з пріоритетом останньої. Тобто перед оподаткуванням постало завдання збалансування інтересів держави та платників податків, яке без перебільшення і в сучасних умовах є ключовою проблемою формування податкової діяльності будь-якої цивілізованої держави світу.

**Дж. Ю. Стігліц, наприклад, висловлює думку, що в основі “хорошої” податкової системи мають лежати п'ять базових принципів:**

- **економічна ефективність:** податкова система не повинна суперечити ефективному розподілу ресурсів;
- **адміністративна простота:** адміністративна система повинна бути простою і відносно недорогою в застосуванні;
- **гнучкість:** податкова система повинна бути спроможною швидко реагувати (в окремих випадках автоматично) на зміну економічних умов;
- **політична відповідальність:** податкова система повинна бути побудована таким чином, щоб переконати людей у тому, що вони платять для того, щоб політична система була спроможною точніше відображати їх інтереси;
- **справедливість:** податкова система повинна бути справедливою стосовно кожного індивіда.

Аналіз податкового законодавства індустріально розвинених держав свідчить, що в основу функціонування податкових систем закладені саме такі принципи.

Довгий історичний шлях розвитку, який пройшли податкові системи різних країн, накопичення знань та їх осмислення вченими і практиками збагатили міжнародний досвід визначенням нових правил, принципів, вимог, реалізація яких дозволяє найбільш повно досягти поставленої мети в конкретних умовах.

**Зокрема, в основу сучасної податкової системи США у 80-ті роки були покладені такі принципи:**

- **справедливість по вертикалі** (коли податок відповідає матеріальним можливостям платника податків);
- **справедливість по горизонталі** (використання єдиної податкової ставки для одних і тих самих доходів);
- **ефективність** (можливості до економічного зростання та розвитку підприємництва);
- **нейтральність** (незалежність від сфер інвестиційних вкладень);
- **простота** (у підрахунку, доступності, розумінні).

**Принципи, на основі яких будувалася податкова система Німеччини за часів Л. Ерхарда:**

- податки по можливості повинні бути **мінімальні**, направлені на зниження податкового тягаря;
- податки не можуть **перешкоджати конкуренції**, змінювати шанси будь-кого;
- податки повинні **відповідати структурній політиці**;
- податки орієнтуються на **справедливий розподіл доходів**;
- **повага до приватного життя людини, дотримання комерційної таємниці**;
- виключення можливості **подвійного оподаткування**;
- розмір податків повинен **відповідати розміру державних послуг**, включаючи захист людини і все, що громадянин може отримати від держави.

**Найбільш обґрунтованою видається систематизація принципів оподаткування, якої дотримуються Ю. Конрад та І. Луніна, що найбільше відповідає фундаментальним ознакам, розробленим класиками оподаткування це:**

- фіскально-бюджетна,
- політико-економічна,
- соціально-етична група,
- та група, що стосується правової й технічної сторін оподаткування, яку, вважаємо, доцільно визначити як організаційно-правову.

Наведена систематизація сприяє порівнюваності принципів, а отже, їх ефективному відбору для максимального використання переваг системного підходу до здійснення податкової діяльності державою. Податкова система, яка побудована і функціонує на основі вищеназваних принципів, може стати могутнім стимулом економіки. Це підтверджує досвід промислово розвинених країн із соціально орієнтованою економікою.

**Такі податкові системи багато функціональні і характеризуються такими цільовими установками:**

- створення умов для інвестування збережень корпорацій і приватних осіб для формування нових робочих місць і боротьби з безробіттям;
- забезпечення конкурентоспроможності продукції шляхом стимулювання науково-дослідних робіт, новітніх технологій і фундаментальних досліджень;
- проведення протекціоністської політики, сприяння галузевому і територіальному переливу капіталу;
- стимулювання накопичення капіталу і збережень, стримування особистого споживання капіталу;
- забезпечення соціальних потреб усіх верств населення.

Щодо реалій України, то **відповідно до статті 4 Податкового кодексу України податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах:**

**Загальність оподаткування** – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу;

**Рівність усіх платників перед законом**, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу;

**Невідворотність настання визначеної законом відповідальності** у разі порушення податкового законодавства;

**Презумпція правомірності рішень платника податку** в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу;

**Фіскальна достатність** – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;

**Соціальна справедливість** – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;

**Економічність оподаткування** – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їх адміністрування;

**Нейтральність оподаткування** – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платника податків;

**Стабільність** – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;

**Рівномірність та зручність сплати** – установа строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками;

**Єдиний підхід до встановлення податків та зборів** – визначення на законодавчому рівні усіх обов'язкових елементів податку.

У цілому сукупність зазначених принципів відображає основні інтереси як держави, так і її громадян, підприємств усіх форм власності та суб'єктів підприємницької діяльності. Це, зокрема, встановлення податків і зборів на основі показників розвитку національної економіки і фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами.

На наш погляд, як би не були уніфіковані національні системи оподаткування, в них зберігається економічна і політична специфіка розвитку окремої держави. **Цю специфіку відображає реальна податкова діяльність держави, у ході здійснення якої вирішуються три основні питання:**

– **з кого брати податки** – юридичних чи фізичних осіб або рівномірно розподіляти податковий тягар між ними, тобто визначення об'єкта оподаткування; **що є основою стягнення податків**, базисні показники виробництва чи домашнього господарства, тобто визначення суб'єкта оподаткування; **скільки стягувати з базисного показника**, тобто визначення ставок податку.

До вирішення цих питань у різних країнах обираються різні підходи. Вони, як правило, не порушують принципів основ організації фіскалі відповідно до класичних правил оподаткування.

**Виходячи з прийнятих у кожній країні умов організації податкової системи, економічна теорія оподаткування формулює принципи вибору суб'єкта оподаткування:**

- оподаткування **результатів виробництва**;
- податки, що формуються на основі **ренти**;
- оподаткування **торговельних оборотів**;
- оподаткування **капіталу, нерухомості** або **окремого майна**;

— оподаткування *споживання*.

**Залежно від переважання тих чи інших суб'єктів оподаткування визначаються особливості податкової діяльності держави.**

***Наукове обґрунтування і введення в суспільне життя різних податкових форм (видів податків), визначення умов збору податків, зарахування до бюджетів різних рівнів, встановлення міри податкової відповідальності під час порушення положень податкового законодавства – усе це характеризує рівень розвитку податкової діяльності держави.***

Саме з вибору податкових форм починається реалізація державою внутрішнього потенціалу «податку» і «податкової діяльності».

У раціональному оподаткуванні не повинно бути жодної податкової форми, яка б перешкождала накопиченню багатства всіма учасниками виробництва. Інакше окремі податки будуть мати лише назву, а в дійсності представлятимуть собою форму примусового вилучення з господарського обороту фінансових ресурсів. ***Головною проблемою*** у створенні раціональної податкової системи ***є вибір джерел оподаткування та ставок податків, від яких залежить розвиток усієї господарської системи, а податкової діяльності держави в цілому – регулювання попиту і пропозиції, стримування інфляційних процесів, стимулювання впровадження інвестиційно-інноваційної політики суб'єктами господарювання, сприяння накопиченню збережень, забезпечення конкурентного середовища для залучення і стимулювання підприємницької діяльності.***

**Підходи науковців до періодизації становлення та розвитку податків**

| <b>Дослідники</b>  | <b>Періоди розвитку податків</b> | <b>Характеристика періодів</b>  |
|--------------------|----------------------------------|---|
| <b>Селігман Е.</b> | I етап                           | Переважання ідеї дару   |
|                    | II етап                          | Проведення паралелі між податком і проханням держави про підтримку  |
|                    | III етап                         | Закріплення ідеї допомоги, що надається державі   |
|                    | IV етап                          | Поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій громадянин відмовляється від коштів в інтересах суспільного блага |
|                    | V етап                           | Домінування ідеї обов'язку сплати податку   |
|                    | VI етап                          | Поява ідеї примусу з боку держави   |
|                    | VII етап                         | Виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника   |
| <b>Хайнрайх Х.</b> | I стадія                         | Домінування неподаткових доходів держави. З податкових платежів переважаючими є традиційні натуральні прямі податки                               |
|                    | II стадія                        | На перший план виходять непрямі податки, особливо мито на зовнішню торгівлю   |
|                    | III стадія                       | Слабка роль традиційних прямих податків   |
|                    | IV стадія                        | Головна роль належить внутрішнім акцизам та податку на продаж, які витіснили мито   |
|                    | V стадія                         | Основою податкових систем стають прямі податки на особисті доходи і прибуток корпорацій   |

|                    |  |   |
|--------------------|--|---|
| <b>Масгрейв Р.</b> | рання стадія                                     | Головним елементом податкової системи виступає поземельний податок. Набувають поширення окремі акцизи та фіскальні монополії. З'являється податок на заробітну плату. Найбільш ефективним стає митне оподаткування зовнішньої торгівлі  |
|                    | пізня стадія                                     | Значне розширення об'єктів оподаткування, вдосконалення його форм та методів. Зростання впливу на бюджетно-податкову систему економічних, соціально-політичних, ідеологічних факторів. Прибуткове оподаткування будується під впливом вимог принципу рівності з урахуванням подальшої централізації функцій державного управління. Ідея податкової справедливості поширюється і на сферу непрямих податків. |
| <b>Янжул І. І.</b> | I етап: стародавній світ – початок середньовіччя | Нерозвиненість та випадковий характер податків. Переважання неподаткових доходів.   |
|                    | II етап: XVI – XVIII ст.                         | Податки починають виступати в якості постійного джерела фінансування доходів держави. Поява великої кількості нових податків. Основна роль відводиться непрямими податкам.  |
|                    | III етап: XIX ст. – наші часи                    | Податки перетворюються на основне джерело державних доходів. Виникають більш зрілі та удосконалені форми оподаткування. Формуються податкові системи, які включають відносно невелику кількість найбільш ефективних у фінансовому і соціальному відношенні податків.  |

## Економічні погляди на принципи оподаткування

Адам Сміт  
(податки “необхідне  
зло”)

Сплата податків залежно від доходів одержаних під захистом держави (**пропорційні**). **Визначеність** податку щодо часу, способу справляння та розміру, зрозумілими платнику.

Податок повинен стягуватися в момент і способом, найбільш **зручним для платника.**

**Затрати** на оподаткування повинні бути якомога меншими порівняно із сумою податкових надходж.

Давид Рікардо  
(податки  
“велике зло”)

**Зростання Націон. багатства та Нціон. доходу повинно випереджати підвищ. податків і державних витрат.**

Уряд повинен заохочувати накопичен. та обмежувати оподатк. капіталу.

Оподаткування майна повинно бути мінімальним для того, щоб не перешкоджати переходу капіталу в руки підприємців.

Простота збирання окремих податків не компенсує їхнього шкідливого впливу.

**Велике зло оподатк. полягає в його сукупній дії.**



**Джон Стюарт Мілль**  
(податковий тягар)

**Адольф Вагнер**  
(податки об'єктивна  
реальність)

**Сучасні принципи**

**Рівність податків за ознакою рівновеликих тягарів, т. то прогресивність оподаткування.**

**Не оподатковувати прожитковий мінімум.**

**Не оподатковувати суми заощаджень та інвестицій.**

**Шкоду національному капіталу завдає не сама податкова система, а надмірний сумарний тягар податків.**

Доходність податків.  
Еластичність податків.

**Рациональний вибір джерел оподаткування.**

Рациональний вибір видів оподаткування.

Універсальність.

**Рівність оподаткув.**

Визначеність оподатк.

Малозатратність оподаткування.

**Економічна ефективн.**

Дешевизна оподаткув.

Еластичність (гнучкість) оподаткування.

Транспарентність (прозорість).

**Справедливість (егалітаризм).**

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Класична теорія оподаткування – основні риси.
2. Кейнсіанська теорія оподаткування.
3. Неокласична теорія оподаткування
4. Теорія економіки пропозиції.
5. Теорія монетаризму.
6. Некейнсіанська теорія оподаткування.
7. Сучасний стан теорії оподаткування.
8. А. Сміт про принципи оподаткування.
9. Сучасні інтерпретації принципів оподаткування.
10. ПК України про принципи оподаткування.
11. Економічні погляди на принципи оподаткування.

### Рекомендована література:

Основна: [3, 5, 7, 9, 18, 19, 21, 22, 29, 35, 36, 40, 42, с. 24 - 30]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

## ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ II. ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ПОЛІТИКИ.

### Тема 2.1. Податкова діяльність держави в системі державного регулювання економіки.

Мета лекції: сформулювати уявлення про теоретичні аспекти системи державного регулювання економіки; дати розуміння, що податкова діяльність держави як інструмент реалізації економічної політики є ключовим засобом державного регулювання і продуктом тривалої трансформації ролі самої держави.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- вміти критично осмислювати теоретичні погляди на сутність податків і діючий понятійний апарат;
- знати економічний зміст податку, еволюцію уявлень про сутність податків, основоположні функції податків, відмінні ознаки податку та елементи податків;
- володіти базовими знаннями системи державного регулювання економіки;
- демонструвати навички володіння загальнонауковими та спеціальними методами дослідження системи оподаткування України та інших держав;
- володіти основами методики визначення податкового потенціалу.

План.

1. Система державного регулювання економіки та концепція “ефективної держави”.
2. Сутність макроекономічної політики.
3. Податковий чинник державного регулювання економіки.
4. Податковий потенціал та методика його визначення.

### 1. Система державного регулювання економіки та концепція “ефективної держави”.

При визначенні сутності поняття «державне регулювання» важливо враховувати його багатоаспектний зміст. Інколи визначення цього терміна обмежують лише вибором можливого ступеня чи варіанта впливу держави на економіку. У такому випадку зміст цього поняття звужується та не розкривається повністю його сутність. Системне уявлення про державне регулювання економіки вимагає послідовного пізнання усіх етапів, що формують сутність такого регулювання (табл. 2.1).

Для характеристики можливостей та оцінки ефективності впливу держави на економіку важливо зрозуміти зміст та трансформацію ролі держави виходячи з її місця, в першу чергу, в системі суспільних відносин.

Видатний представник німецької класичної філософії Г. Гегель (1770–1831) розглядав державу як сутність, влада якої перевершує все, що можна було б їй надати. Вона наділена волею, яку виявляє через державні дії (наприклад, ухвала законодавчих актів, запровадження особливого стану тощо), має розум, завдяки якому переконує чи відраджує (через конституційний процес) робити ті чи інші дії. Нарешті, вона має право (стосовно своїх громадян та інших держав) і обов'язки щодо забезпечення нормальних умов життєдіяльності своїх громадян. Державу, як її розумів Гегель, слід розглядати не лише як засіб, але й як мету. Її права потребують особливої поваги й шани, і до них треба підходити з тими безособистісними установками, які застосовуємо до явищ, які мають природу цілей у самих собі.

**Провідне завдання держави полягає у поєднанні інтересів суспільства, колективів та особи, забезпеченні владного регулювання зі збереження саморегулювання та саморозвитку суспільства.**

Тобто розвиток країни у кінцевому підсумку визначається співвідношенням:

- 1) держави як особливої, універсальної організації, що має публічну владу та спеціалізований апарат регулювання суспільних відносин;
- 2) суспільства, яке у вузькому розумінні можна представити як сукупність індивідів, які проживають на території цієї країни, та різних політичних й інших організацій;
- 3) економіки.

Успішний соціально-економічний розвиток країни залежить саме від рівня взаємодії держави, суспільства й економіки. Якщо домінує держава, пригнічуючи ініціативні сили суспільства, цілковито контролюючи виробничі сили економіки, то виникає *тоталітаризм*. Коли домінує суспільство, держава проявляє слабкість, економічна активність низька, то в країні виникає *анархія*. Якщо в суспільстві домінують інтереси окремих індивідів, а держава не користується авторитетом, це призводить до *дезорганізації*.

**Взаємодія держави, економіки і суспільства реалізується таким чином:**

- держава регулює та стимулює економіку і сприяє організації суспільства;
- економіка визначає можливості і міць держави та формує економічні інтереси суспільства;
- суспільство «виховує» державу, вказує бізнесу цілі й обмеження його розвитку.

Таблиця 2.1

**Принципова схема послідовності процесу пізнання сутності та механізму державного регулювання.**

| Основні етапи пізнання            | Характерні ознаки визначеного етапного поняття   |
|-----------------------------------|--|
| 1. Держава                        | Особлива, універсальна організація, яка має публічну владу та спеціалізований апарат регулювання суспільних відносин з метою поєднання інтересів суспільства, колективів та особи, забезпечення владного регулювання зі збереження саморегулювання та саморозвитку суспільства |
| 2. Функції держави                | Впорядкування і вдосконалення суспільних відносин, що відбувається шляхом виконання державою політичних, міжнародних, соціальних та економічних функцій  |
| 3. Економічні функції держави     | Створення передумов, необхідних для ефективної економічної діяльності суб'єктів ринку  |
| 4. Економічна політика            | Впорядкована система цілей, заходів і дій, спрямованих на економічні процеси на макро- і мікрорівні  |
| 5. Державне регулювання економіки | Вплив держави через її законодавчі і виконавчі органи на хід соціально-економічного розвитку з метою досягнення цілей і пріоритетів  |

|  |  |
|--|--|
| 6. Механізм державного регулювання економіки | державної економічної політики<br>Сукупність важелів, інструментів, за допомогою яких держава здійснює економічну політику |
|--|--|

Визнаючи важливість взаємодії держави, економіки і суспільства, водночас слід зазначити специфічні функції та обов'язки держави стосовно суспільства й економіки. Держава – партнер суспільства й економіки, крім того, вона захисник і гарант територіальної цілісності країни і її безпеки. Провідне завдання держави полягає у поєднанні інтересів суспільства, колективів та особи, забезпеченні владного регулювання зі збереження саморегулювання та саморозвитку суспільства. На державу більшою мірою, ніж на суспільство та економіку, покладається завдання виявлення і реалізації інтересів громадян, до того ж не лише тих, які проживають сьогодні, але й майбутніх поколінь.

**Виділяють три канали впливу держави на економіку:**

- *безпосереднє регулювання* через законодавчі, адміністративні та перерозподільні види діяльності;
- *управління* державною власністю, в тому числі держсектором;
- *вплив на суспільство* і в подальшому на економіку через прямий і опосередкований (непрямий) вплив суспільства на неї.

Наступний етап у розкритті сутності державного регулювання економіки – функції держави. У сучасному суспільстві держава виконує політичні, міжнародні, соціальні та економічні функції, спрямовані на впорядкування і вдосконалення суспільних відносин. Ці функції постійно розвиваються у тісному взаємозв'язку та у зв'язку із суспільним прогресом. Та незважаючи на тісний взаємозв'язок названих функцій, на думку багатьох економістів, економічні функції посідають одне з найважливіших місць серед інших функцій.

**Економічні функції держави полягають у формуванні нею передумов, необхідних для ефективної економічної діяльності суб'єктів ринку та ринкової системи, а саме:**

- 1) *створення умов* для ефективного функціонування ринкового механізму як найбільш оптимального механізму організації економіки;
- 2) *розв'язання проблем*, які не можуть бути вирішені чи вирішуються недостатньо ефективно ринковим механізмом;
- 3) *усунення* негативних наслідків ринкових процесів;
- 4) *захист* національних інтересів на світовому ринку.

*Роль держави в регулюванні економіки* визначається створенням умов не лише для функціонування ринку, але й дотримання балансу суспільних інтересів, соціальної стабільності і захисту національних інтересів як у внутрішній, так і зовнішній політиці. Основне завдання державного управління в економічній сфері – забезпечення зростання матеріального виробництва з метою задоволення зростаючих потреб населення. Автор фундаментального підручника «Економіка» П. Самуельсон вбачає економічну роль держави у виконанні нею трьох основних функцій: забезпечення ефективності економічної системи, її справедливості та стабільності.

Виконання функцій, безпосередньо пов'язаних із діяльністю суб'єктів господарювання, здійснюється державою через відповідну економічну політику, що являє собою впорядковану систему цілей, заходів і дій, спрямованих на економічні процеси на макро- і мікрорівні.

Економічна політика – важливий елемент ринкової системи. Держава прямо чи опосередковано визначає найважливіші параметри ринку, встановлює орієнтири діяльності окремих фірм чи підприємців. Економічна політика повинна сприяти зміцненню фінансів суб'єктів господарювання і домашніх господарств, накопиченню національного капіталу, підвищенню доступності кредитних ресурсів вітчизняним товаровиробникам. Вона формує загальний економічний простір, встановлює обмеження для суспільно шкідливої діяльності. У кінцевому підсумку досягнення цілей і пріоритетів державної економічної політики, власне, і формує *зміст державного регулювання економіки – вплив держави через її законодавчі і виконавчі органи на хід соціально-економічного розвитку з метою досягнення цілей і пріоритетів державної економічної політики через відповідний механізм*. Такий вплив може обмежувати і навіть придушувати небажані для суспільства види економічної діяльності, такі як виробництво і торгівля наркотиками, зброєю тощо. Одночасно він може бути спрямованим на підтримку

окремих форм підприємництва, фермерських господарств, малих форм економічної діяльності, видів благодійної діяльності.

Державне регулювання основною своєю метою ставить захист інтересів держави, суспільства в цілому, соціально незахищених верств населення, зважаючи при цьому на права і свободи особистості. Важливо, щоб в умовах економічної свободи суспільні інтереси не обмежувалися устремліннями та інтересами окремих регіонів, соціальних груп, галузей, монополістів, підприємців, приватних осіб. Державне регулювання спрямовано також на захист інтересів майбутніх поколінь, охорону навколишнього середовища.

**Узагальнено до класичного набору цілей державного регулювання відносять: економічний розвиток; повну зайнятість; економічну ефективність; стабільний рівень цін; економічну свободу; справедливий розподіл доходів; економічну забезпеченість; збалансованість експорту та імпорту.** Та разом з тим у кожній країні, на кожному конкретному історичному етапі цілі державного регулювання коригуються залежно від багатьох чинників: обраної теоретичної концепції розвитку, що визначає економічну політику країни, рівня загального розвитку економіки; місця країни в міжнародному розподілі праці, політичної орієнтації та ін.

**Основними завданнями державного регулювання економіки в розвинених країнах є:**

- **правове забезпечення** економічної діяльності, важливою особливістю якого є захист прав власності;
- **організація грошового обігу;**
- **виробництво суспільних товарів та послуг**, що покликані задовольняти суспільні потреби (національна безпека, охорона здоров'я, безкоштовна освіта, дороги, комунікації тощо);
- **мінімізація трансакційних витрат**, а саме витрат на експлуатацію економічної системи;
- **антимонопольне регулювання, розвиток конкуренції**, підтримка малого та середнього бізнесу;
- **контроль за становищем** зовнішнього середовища (оптимізація впливу зовнішніх факторів-екстерналій);
- **співвідношення доходів** підприємців та найманих працівників;
- **підтримка оптимального рівня зайнятості населення**, тобто мінімізація рівня безробіття;
- **проведення регіональної економічної та соціальної політики**, що особливо важливо в умовах суттєвої нерівномірності розвитку окремих регіонів;
- **реалізація національних інтересів** економіки на світовому рівні.

Реалізація поставлених завдань здійснюється через відповідний механізм.

**Механізм державного регулювання економіки – це сукупність методів, інструментів, за допомогою яких держава здійснює економічну політику в цілому та за її окремими напрямками. Система таких методів та інструментів змінюється залежно від стратегічних цілей розвитку, реальної соціально-економічної ситуації, накопиченого досвіду.**

У країнах з централізованою економікою участь держави в управлінні економікою здійснюється в прямій, безпосередній формі шляхом використання директивних планів, жорстких законів, державного розпорядження матеріальними, фінансовими, природними і навіть трудовими ресурсами, централізованого розподілу основної маси грошових коштів через державний бюджет і фінансові органи.

У країнах з ринковою економікою державне регулювання економіки носить переважно опосередкований характер і здійснюється шляхом законодавчих обмежень, податкової системи, обов'язкових платежів і нарахувань, державних інвестицій, субсидій, пільг, кредитування, здійснення державних соціальних та економічних програм.

**Державне регулювання економіки на рівні фірм, корпорацій, окремих підприємств здійснюється за допомогою таких методів:**

- формування державної політики **регулювання ціноутворення;**
- формування системи **державних замовлень на випуск товарів;**
- контроль ефективності **приватизації державної власності;**

- *формування державної* фінансової, кредитної, податкової і митної політики та контроль за її реалізацією на рівні організації;
- *сертифікація* товарів і послуг;
- *регулювання зарплати* на державних підприємствах і установах;
- *надання* субсидій, пільгових кредитів, квот та інших пільг;
- *державна підтримка* інноваційної діяльності організацій, збуту продукції на зовнішніх ринках, формування спільних підприємств, лізингових фірм, холдингових структур та ін.

Основна відмінність державного управління в централізованій і ринковій економіках полягає в тому, що в першому випадку органи державної влади пристосовують економіку до своїх політичних та економічних інтересів, ідеологічних доктрин, а в другому – управління переважуючою мірою будується згідно зі змістом ринкових відносин, законами ринку. Цим визначається зміст державного регулювання економікою.

## 2. Сутність макроекономічної політики.

У сучасних умовах сформувався декілька напрямів макроекономічної політики, основні з яких фіскальна і монетарна. Провідником кожної з них у розвинених країнах виступають різні управлінські структури. Так, у США монетарну політику здійснює Федеральна резервна система, по суті, центральний банк країни, а фіскальну політику – Конгрес. В Україні, відповідно, монетарну політику розробляє і реалізує Національний банк України, а фіскальну – Верховна Рада України як вищий законодавчий орган. Об'єктами регулювання при проведенні монетарної політики виступають основним чином величина грошової маси і ставка відсотка, а для фіскальної політики – величина податків і обсяг урядових витрат.

Теоретичні спори між різними школами макроекономіки ведуться з урахуванням цих обставин не тільки з питання про допустимість державного втручання в перебіг економічних процесів, але і з приводу порівняльної оцінки результативності фіскальної і монетарної політики в розв'язанні тих або інших конкретних проблем, а також стосовно проблеми поєднання фіскальної і монетарної політики. У такій площині питання, по суті, зводиться до того, який набір монетарних і фіскальних заходів є оптимальним для розв'язання проблеми відновлення рівноваги в цій конкретній ситуації? Саме набір відповідних заходів у часі утворює стабілізаційну політику, мета якої – зменшення коливань ділового циклу. Усе мистецтво такої політики зводиться до визначення тривалості здійснення тих або інших заходів і за можливості точного дозування їхнього впливу на сукупний попит і сукупну пропозицію. Такі задачі легше поставити, ніж вирішити, тому що відповідність цілей і результатів політики ніколи не гарантована.

У зв'язку з цим самостійною теоретичною проблемою стає оцінка міри повноти врахування всіх обставин, які можуть вплинути на реалізацію тієї або іншої міри саме в тому напрямі, в якому ця реалізація намічена. З цією проблемою тісно пов'язана і проблема ціни помилок у проведенні стабілізаційної політики, оскільки в реальному житті, наприклад, заходи, що мають на меті пом'якшення коливань циклу, насправді можуть призвести до їхнього посилення.

Розглянути, наприклад, проблему співвідношення пріоритетів боротьби з інфляцією і боротьби з безробіттям. Залежно від того, за яким обраним пріоритетом – зменшення інфляції або зниження безробіття, формується відповідний набір економічних заходів уряду. Важливо підкреслити, що на вибір варіанта дій впливає не тільки об'єктивне положення справ, але також (в умовах реальної багатопартійності та інших політичних чинників) і кон'юнктурні міркування, пов'язані з тим, скільки часу до чергових виборів залишається у правлячої політичної партії і чи існує нагальна необхідність у проведенні такої політики, яка створить видимість успіху саме в період, що залишився до виборів, хоч би і ціною неминучого погіршення економічної ситуації одразу після них.

**З урахуванням таких обставин у макроекономічній теорії сформувався досить цікавий розділ під назвою «Теорія політичного ділового циклу».**

З кожної проблеми економічної політики існує цілий спектр точок зору, що представляють різні школи макроекономічної думки, які розрізняються за своїми теоретичними підходами. Так, рекомендації монетаристів у сфері антиінфляційної політики ґрунтуються на їхньому трактуванні провідної ролі підтримки темпів зростання грошової маси в забезпеченні

економічного зростання. Прихильники ж активного державного втручання в економіку (їх називають активістами), навпаки, вважаючи, що між темпами зростання грошової маси і темпами економічного зростання в короткостроковому плані немає жорсткого зв'язку, зазначають, що сама по собі підтримка постійних темпів зростання грошової маси не є гарантією забезпечення необхідних темпів економічного зростання. Тому, на їхню думку, необхідне застосування й інших заходів із стимулювання попиту, наприклад, зменшення оподаткування в періоди спаду.

Неокласики, заперечуючи активістам у їхньому схвальному відношенні до ідеї державного втручання в економічні процеси, в своїх висновках щодо принципів економічної політики не дотримуються суворо поглядів монетаристів, а відстоюють свою версію трактування ефективності державного втручання в економіку. Виходячи з концепції раціональних очікувань неокласики вважають, що активна політика не має гарантованих шансів на успіх, тому що дійсна реакція людей і фірм на політику уряду може не співпасти з тією, на яку уряд розраховує, бо ця реакція багато в чому залежить від того, що насправді думають про цілі урядової політики ті, до яких вона звернена. Незважаючи на відмінності концептуальних засад різних шкіл макроекономіки, в окремих питаннях відмічається подібне тлумачення взаємозв'язків між економічними процесами. Так, і неокласики, спираючись на реальний факт повільної реакції заробітної плати на зміну цін, пропонують цілком обґрунтовані заходи щодо проведення стабілізаційної політики, і неокейнсіанці, відходячи від традиційного кейнсіанства, загалом розділяють такий підхід.

***Теорія економічної політики в сучасних умовах не вичерпується обґрунтуванням заходів монетарного і фіскального характеру. Вона торкається також аналізу проблем, що породжуються самим фактом державного втручання в економічне життя.*** Доки не мало місця широкомасштабне втручання держави в господарські процеси, не було і пов'язаних з ним специфічних проблем. Серед них першорядне значення має проблема бюджетного дефіциту і державного боргу. На початковій стадії формування кейнсіанської моделі, коли методи стимулювання попиту з боку держави своїм супутнім результатом мали виникнення бюджетного дефіциту і поступове збільшення сукупного державного боргу, це не мало явних негативних наслідків для економічного зростання і грошового обігу.

Однак у сучасних умовах, коли величина державного боргу стала порівнянною з розмірами валового національного продукту і сума щорічних виплат одних тільки відсотків за боргом займає одне із провідних місць у витратній частині бюджету, це не може не справляти впливу, переважно негативного, на стабільність грошового обігу і можливості держави впливати на здійснення стабілізаційної політики. Сам дефіцит бюджету перетворюється в могутній інфляційний чинник, і розробка заходів стабілізаційного характеру в обов'язковому порядку повинна передбачати проведення традиційних заходів щодо розв'язання трьох основних макроекономічних проблем (зростання, зайнятість, інфляція) у зв'язку з одночасним розв'язанням четвертої проблеми – збалансованості держбюджету і підтримки оптимальної величини державного боргу. З цих проблем у макроекономічній теорії відсутня єдність думок і йдуть тривалі та цікаві дискусії.

***Потрібно зазначити важливість ще однієї макроекономічної проблеми, значення якої в сучасних умовах неухильно зростає. Будь-який тип стабілізаційної політики, що проводиться урядом окремої країни, не зможе надати бажаних результатів, якщо тільки у відповідних заходах не враховується дія зовнішньоекономічних чинників.*** Економіка будь-якої країни в сучасних умовах носить відкритий характер, певна частина її ВВП створюється або реалізується за кордоном. І якщо теоретичні макроекономічні моделі не враховують цієї обставини, то практична їхня застосованість може виявитися нульовою, оскільки всі стабілізаційні заходи можуть не дати очікуваного результату саме через те, що в них не врахований вплив зовнішньоекономічних чинників. У макроекономічній теорії ця проблема отримала назву «проблема рівноваги платіжного балансу». Відповідно, потрібно виділити такий відносно самостійний різновид економічної політики, як зовнішньоекономічна політика. Тому потрібно говорити вже не про три, а про п'ять ключових макроекономічних проблем.

***Говорячи про різновиди економічної політики, досі йшлося про таку їхню форму, як стабілізаційна політика.*** До неї держава вдається, коли економіка стикається з непередбаченими

труднощами, і потрібне вживання термінових заходів, розрахованих на короткострокову перспективу. З припиненням впливу несприятливих чинників відпадає і необхідність застосування відповідних заходів. Водночас усі різновиди економічної політики і передусім такі, як фіскальна і монетарна, застосовуються і для вирішення довгострокових завдань, підтримки рівноваги в економіці поза прямим зв'язком з поточними економічними негараздами. У цій якості вони утворюють структурну політику.

*Звичайно, структурна політика проводиться як один з елементів довгострокової політики економічного зростання, коли характер завдань, що вирішуються, такий, що потрібний більш тривалий час для досягнення відповідних цілей.* Іноді у зв'язку з цим говорять про промислову політику, маючи на увазі, що промисловість становить основу структури економіки будь-якої розвиненої країни. У рамках такої структурної політики особливо виділяють науково-технічну та інвестиційну політику.

Існування необхідності проведення довгострокових за своєю природою заходів економічної політики багато в чому зумовлене існуванням так званих великих циклів економічної кон'юнктури, пов'язаних із закономірностями науково-технічного прогресу, а не з поточними коливаннями сукупного попиту і пропозицій. Окремий випадок структурної політики – перехідний період до ринку, який переживає Україна. Основна мета цього періоду – перехід від командної моделі економіки до ринкової, коли необхідно повністю перебудувати застарілу структуру економіки як з точки зору галузевого підходу, так і з позицій реформування відносин власності, з урахуванням особливо обтяжуючої ролі розпаду СРСР саме для економічної системи України. Відповідно до ситуації другої половини 90-х років можна говорити про необхідність одночасного розв'язання довгострокових економічних проблем структурного порядку і поточних проблем циклічного спаду, що ставить перед економічною політикою особливо складні завдання.

*У кінцевому підсумку потрібно відмітити ще один різновид економічної політики – соціальну.* Її також не можна звести до вирішення одного із завдань стабілізаційної політики, незважаючи на те, що у ході подолання економічних спадів як одне з найважливіших завдань ставиться зниження рівня безробіття – типова соціальна проблема. У сучасних умовах соціальна політика в розвинених країнах вийшла за рамки розв'язання таких суто кон'юнктурних проблем. У поле її реалізації потрапили такі проблеми, як соціальне забезпечення, розвиток суспільних систем освіти, охорони здоров'я, культури та інших сфер діяльності, які охоплюють розвиток людини. У виділенні соціальної політики в особливу галузь економічної політики знаходить відображення безперечний факт соціалізації економічного життя в сучасних умовах. На жаль, в Україні необхідність проведення саме такої сильної соціальної політики не усвідомлюється належною мірою.

Отже, розглянувши основні проблеми макроекономіки, потрібно врахувати, що підхід, застосований при викладенні відповідних теоретичних проблем, спирається на аналіз досвіду макроекономічного регулювання в розвиненій ринковій економіці. У командно-адміністративній системі також проводилася певна макроекономічна політика, однак її цілі і механізми здійснення спиралися на абсолютно інші принципи. В умовах руйнування командної системи управління і становлення ринкового господарства неминуче міняється і зміст макроекономічної політики.

Зрозуміло, що в готовому і розвиненому вигляді, як це мало місце в сучасних розвинених країнах, макроекономічна політика в умовах перехідного періоду не може мати місця. У перехідній економіці нарівні із загальними рисами, що роблять її схожою на розвинену ринкову економіку, існує також істотна специфіка у прояві ринкових закономірностей, що вимагає особливої ретельності в розробці стабілізаційних заходів. Досвід розвинених країн при проведенні стабілізаційної політики може і повинен бути прийнятий за основу, але при цьому не треба прагнути до його сліпого копіювання. Завжди важливо пам'ятати, що країн із ринковою економікою і державним її регулюванням багато, але високорозвинених серед них набагато менше. Сама по собі макроекономічна теорія є ключем до успішного розв'язання багатьох економічних проблем у будь-якій країні, але вона в принципі не може гарантувати успіх макроекономічної політики, яка використовує ці теоретичні побудови.

### **3. Податковий чинник державного регулювання економіки.**

**Податкова діяльність держави, як засіб реалізації економічної політики -**



### **важлива складова її фінансової діяльності.**

Вона пов'язана з таким напрямом останньої, як мобілізація коштів, необхідних для забезпечення існування держави та виконання нею визначених функцій.

Разом з тим, податкова діяльність держави - *це і діяльність по реалізації податкової політики, організації оподаткування та забезпеченню його здійснення. Вона включає в себе декілька напрямків:*

- визначення *компетенції органів державної влади у сфері оподаткування* та розподіл їх повноважень у даній сфері;
- формування *податкової системи держави* шляхом встановлення та введення податків та їх гармонізації;
- формування *системи спеціалізованих податкових органів держави* (формування податкової адміністрації) та забезпечення їх належного функціонування;
- організацію та *здійснення податкового контролю* за дотриманням податкового законодавства, виконанням податкових зобов'язань, а також виконанням інших обов'язків, передбачених цим законодавством;
- здійснення *збирання податків як шляхом їх примусового стягнення*, так і шляхом самостійної сплати юридичними та фізичними особами;
- підтримку режиму *дотримання законності у сфері оподаткування*, включаючи встановлення юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства та притягнення до відповідальності осіб, які допустили ці порушення.

*Податкова політика є одним із багатьох інструментів втручання в економічні процеси, але одним із найважливіших.* Це є наслідком постійно зростаючої ролі держави в житті суспільства, що потребує додаткових фінансових ресурсів. Сутність податкової політики кожної країни визначається різними факторами, такими як загальнонаціональної мети держави, співвідношення між різними формами власності, політичний лад тощо. Концепцію побудови національної економіки і податкову політику розробляють державні органи влади і управління. Податкова політика відображає тип, ступінь і мету державного втручання в економіку і змінюється залежно від ситуації, що сформувалася в ній. Вітчизняна політика, як і практика індустриально розвинених країн, свідчить, що далеко не всі функції, необхідні для динамічного розвитку економіки, її стійкого функціонування і забезпечення повноцінного життя суспільства, реалізуються автоматично за допомогою ринкових відносин. У жодній країні реальна ринкова економіка не обходиться без втручання держави. Державне регулювання спостерігається практично у всіх сферах фінансово-господарської діяльності як суб'єктів підприємництва, так і громадян, та охоплює досить широке коло економічних питань.

Існують два методи, за допомогою яких держава може впливати на економіку: прямий та непрямий. Переваги прямих методів є ознакою адміністративно-централізованої економіки, а пряме втручання може відбуватись за рахунок встановлення державних цін, обсягів виробництва або імпортування товарів, рентабельності, тощо. Непрямі методи економічного регулювання застосовуються в умовах ринкових відносин, і включають в себе досить багато інструментів.

Податкам і податковій політиці незаслужено дістається негативне ставлення суспільства, оскільки держава імперативним чином не тільки ставить обов'язок сплачувати податки всім і з усіх трансакцій, але і примушує до його виконання всією міццю свого силового апарату. Негатив же і опортунізм в нашій поведінці завжди виникають, коли нас змушують щось робити. Разом з тим, обрана модель і розроблена форма податкової політики (тобто розмір обов'язку – мити посуд чи тільки за собою або ще за сусідом, який з якихось причин звільнений від такого обов'язку) є похідними від домінуючої в даному суспільстві ідеології державного регулювання економіки. Похідними в тому сенсі, що форма податкової політики змінюється й підганяється під мінливі установки такого регулювання, а не навпаки. Панування тієї чи іншої ідеології ролі держави в економіці визначає ту чи іншу роль, яка відводиться податковій політиці в системі державного регулювання. Природно, що роль ця істотно різниться: наприклад, у кейнсіанській концепції податковій (а точніше фіскальній) політиці відводиться

домінуюче значення, у той час як у неокласичній концепції – другорядне, допоміжне значення. Якщо роль по податковій політиці мінлива і далі ми в цьому переконуємося, то місце її в сукупності інших видів державних політик нам видається більш-менш фіксованим.

Щоб наочно показати шукане місце, на рис. 2.1 представлений видовий фрагмент, що демонструє ієрархію різних видів політик.

*Можна побачити, що податкова політика є частиною фіскальної, а та в свою чергу – складовою частиною політики держави більш високого рівня – фінансової. А вже фінансова політика є складовою частиною інтегральної соціально-економічної політики країни.*

Звичайно, підпорядкованість різних політик не треба сприймати занадто вже буквально. Ряд політик реалізується одночасно в декількох сегментах. Наприклад, митна політика реалізується як в рамках фінансової, так і в рамках економічної політики країни. Демонстрацією такої спів підпорядкованості служать взаємозв'язки. Слід зазначити, що крім вертикальних ієрархічних зв'язків між різними видами політики присутні горизонтальні взаємозв'язки. Між податковою і бюджетною політиками ці взаємозв'язки настільки сильні, що вони зумовлюють у більшості випадків нерозривність їх сприйняття в єдиному контексті фіскальної (бюджетно-податкової) політики.

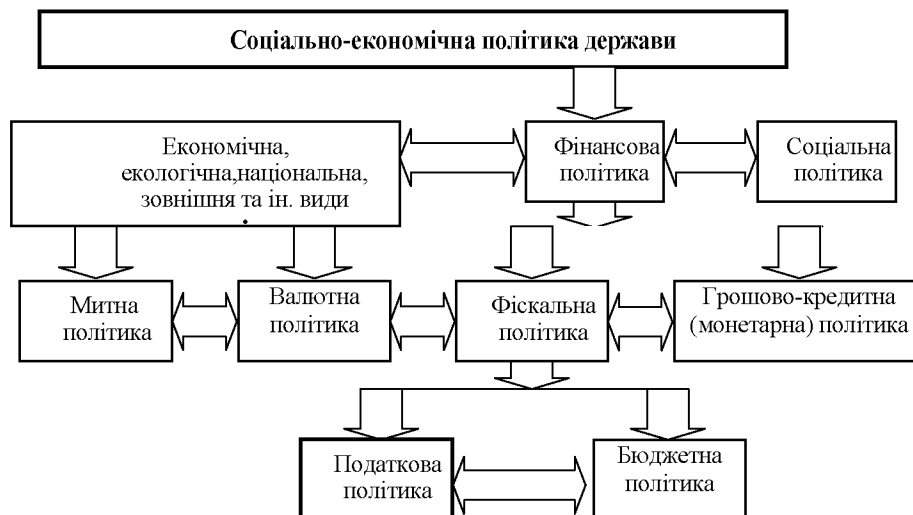


Рис. 2.1. Складові соціально-економічної політики держави.

#### 4. Податковий потенціал та методика його визначення.

У світовій практиці *під податковим потенціалом прийнято* розуміти «*потенціальний бюджетний дохід на душу населення, який може бути отриманий органами влади за фінансовий рік, при застосуванні єдиних на всій території країни умов оподаткування*».

Показник податкового потенціалу має велике аналітичне значення та може використовуватися для різних цілей:

- для прогнозування й планування податкових надходжень у бюджет;
- для визначення трансфертів у процесі регулювання міжбюджетних відносин на користь потребуючих фінансової допомоги регіонів;
- для вирішення питань розвитку, реструктуризації і т.п. податкової системи держави при перегляді альтернативних підходів до її формування, коли ці варіанти повинні співвідноситися між собою на основі параметрів, в тому числі й на основі податкового потенціалу, властивого кожному із них.

Податковий потенціал доволі тісно пов'язаний із більшістю елементів оподаткування, а саме: *об'єктом оподаткування, податковою базою, податковою ставкою, податковим періодом, податковими пільгами*. Причому податкова база та об'єкт оподаткування здійснюють

вплив на об'єм податкового потенціалу, а при впливі на податкову ставку, податкові пільги і податковий період можна здійснювати вплив на реалізацію податкового потенціалу.

Регіони України суттєво відрізняються своїми фінансовими можливостями. Тому потрібно привернути увагу до питання податкового навантаження регіонів, виходячи зі спроможності податкового потенціалу кожного окремого району. Податкове навантаження регіонів потрібно визначати з особливостей податкового потенціалу кожного окремого регіону, тобто враховуючи його специфіку та можливості виконувати планові державні завдання.

У Ст. 134.1. Податкового Кодексу України визначається, що *об'єктом оподаткування є:*

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами;
- дохід за договорами страхування, визначений згідно з підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 Кодексу;
- дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.4 статті 141 Кодексу, з джерелом походження з України;
- дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.8 статті 141 Кодексу;
- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно з пунктом 141.5 статті 141 Кодексу.

**Ст. 135.1. ПКУ базою оподаткування визначає грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 Кодексу з урахуванням положень Кодексу.**

Тому розрахунок податкової бази повинен визначатися в регіональному розрізі з урахуванням галузевої структури по кожному виду податків. При цьому податкове планування повинне ґрунтуватися на результатах аналізу виконання податкових зобов'язань, а також моніторингу та прогнозу макроекономічної ситуації в регіонах.

Економічний потенціал країни також може бути визначений сукупністю галузей суспільного виробництва, підприємств, установ, які виробляють промислову, сільськогосподарську, будівельну продукцію, надають різні послуги виробничого й невиробничого призначення. Цей принцип покладено в основу класифікації економічного потенціалу країни за сферою діяльності

Економічний потенціал країни може характеризуватися досягнутими результатами від використання наявних економічних ресурсів. Цей потенціал оцінюється системою показників, які кількісно і якісно характеризують ресурси, що використані в обороті, й потенціальні. При цьому кількісні значення показників, які входять до системи, є динамічними в часі, що свідчить про змінність уявлень про розмір та якість економічного потенціалу національної економіки.

#### **Структура податкового потенціалу**

У широкому розумінні «податковий потенціал» - *це сукупний обсяг оподаткованих ресурсів території.* У більш вузькому, практичному значенні, податковий потенціал - *це максимально можлива сума податків і зборів, обчислених в умовах чинного законодавства*

#### **Податковий потенціал характеризується:**

- забезпеченістю податковими базами для нарахування того або іншого податку, зокрема, величиною доходів, отриманих усіма зареєстрованими суб'єктами господарювання;
- вартістю, доданою у процесі виробництва; вартістю майна; наявністю тих чи інших природних ресурсів.

#### **При цьому податкову базу можна розглядати в двох аспектах.**

По-перше, як фактично сформовану податкову базу, яка являє собою сукупність баз податків з платників, зареєстрованих на території даного регіону.

По-друге, як потенційно можливу податкову базу регіону в умовах оптимального використання природних, виробничих та інших факторів і ресурсів. Тобто, в другому аспекті простежуємо окремі джерела податкового потенціалу.

Розглядаючи податковий потенціал в якості основи формування податкових надходжень, враховується потенціал кожного окремого податку та особливості його стягнення в даному регіоні. Однак, *податковий потенціал - це показник, що вказує на отримання можливого*

доходу в перспективі, він не відображає реального стану економіки. Критерій податкового потенціалу є необхідним при формуванні міжбюджетних відносин в умовах, коли місцеві органи влади, маючи відносний рівень автономії у визначенні податкових доходів, не враховують податкових можливостей регіону.

Найпростішим шляхом розширення реалізованої складової виступає збільшення ставок оподаткування. Друга, нереалізована складова, має великі резерви розширення за рахунок податкового боргу, податкових пільг та тіньової економіки. Третя, прогнозована складова податкового потенціалу передбачає можливості розширення його обсягів за рахунок економічного зростання і приросту ВВП, тобто за рахунок розширеного відтворення на старих і створення нових підприємств, видів економічної діяльності тощо.

Систематизація регіонів за рівнем індексу податкового потенціалу сприятиме підвищенню фінансової самостійності місцевих органів влади, більш раціональному розподілу централізованої фінансової допомоги місцевим органам влади. Практичне використання індексу податкового потенціалу територій може слугувати інформаційною базою для забезпечення зниження диспропорцій соціально-економічного розвитку регіонів країни, створює ефективну систему оцінки реальних доходних можливостей і потреб місцевих органів влади. Також, зазначимо, що особливе місце в податковому процесі відіграє податкове планування, адже саме податковий потенціал виступає механізмом планування та прогнозування податкових надходжень.



Рис. 2.2. Формування податкового потенціалу.

Відомо, що ефективність системи оподаткування виявляється в обсягах податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів за мінімально можливих витрат на їх стягнення, а підвищення їх ефективності передбачає мінімізацію втрат податкових надходжень до бюджету і пом'якшення протиріч у податкових відносинах, нарощуванні можливостей розширення податкової бази. З цією метою необхідно створити передумови для досягнення ефективності податкових реформувань, здійснити конкретні заходи, спрямовані на вдосконалення податкової системи; гармонізувати загальнодержавні інтереси та інтереси платників податків.

#### Методика розрахунку податкового потенціалу

В даний час широко поширений (Канада, США, Німеччина, Швейцарія) *метод репрезентативної податкової системи (РПС), яка передбачає прогноз потенційних податкових платежів у бюджет регіону за допомогою застосування стандартних (чи середніх по країні) податкових ставок до відповідних податкових баз*. При цьому слід зазначити, що удосконалення даного методу призводить до додаткового застосування для оцінки ПП територій непрямих методів оцінки податкової бази з використанням одного чи декількох макроекономічних показників, які характеризують кінцевий доход у регіоні (середньодушові доходи і чисельність населення, валовий регіональний продукт, товарообіг, обсяг експорту, прибуток підприємств і організацій, вартість основних засобів підприємств і організацій та ін.). Ці показники є основою для побудови регресійних моделей, які дозволяють спрогнозувати надходження від різних податків.

Використання макроекономічних показників для оцінки ПП регіону, на відміну від методу РПС, більш перспективне з позицій забезпечення незалежності оцінки ПП від ризику створення стимулів для вибору стратегії поведінки регіональної влади, яка полягає в максимальному збільшенні обсягів фінансової допомоги з держбюджету.

**Досліджуючи трактування поняття «податковий потенціал регіону» різними авторами, виявлено такі наукові підходи щодо його визначення (табл. 2.2):**

- системний характер стягнення податків;
- відтворювальний характер податкових надходжень у бюджетну систему;
- акумулювання та мобілізація ресурсів.

Окремі науковці розмежовують два аспекти даного поняття: податковий потенціал у вузькому і широкому розумінні.

*Вузьке значення полягає в тому, що це фінансові ресурси, які підлягають акумуляції до бюджету через податкові платежі відповідно до діючої в країні системи оподаткування.*

*Широке розуміння податкового потенціалу представляє собою сукупність фінансових ресурсів, яка може бути потенційно мобілізована через систему оподаткування в даному регіоні.*

Таблиця 2.2

### Теоретичні підходи до визначення сутності поняття “податковий потенціал”.

| Автор                                       | Визначення  |
|---|---|
| <b>Системний підхід</b>                     |   |
| Горський Н. В.                              | Податковий потенціал складається з потенціалів окремих податків (наприклад, податковий потенціал регіону включає податки Державного та місцевих бюджетів).  |
| Меламед М.                                  | Податковий потенціал – сума податків, яку можна зібрати, не позбавляючи господарюючих суб'єктів стимулів для подальшого розвитку.   |
| Гапонюк М. А., Яцюта В. П., Буряченко А. Є. | Податковий потенціал адміністративно-територіальної одиниці – загальний обсяг податків, які мобілізуються за рахунок усіх платників на відповідній території.   |
| <b>Відтворювальний підхід</b>               |   |
| Каламбет С. В.                              | Податковий потенціал – сукупна величина вкладених у товар інтелектуального потенціалу, фізичних сил (праці), матеріальних та енергетичних витрат, вартості основних фондів і засобів виробництва, що може відобразити можливість відшкодування деякої умовної величини надходжень до загальносупільних витрат життєзабезпечення і розвитку держави. |
| Мошков С. С.                                | Податковий потенціал можливо охарактеризувати з позиції аналізу відносин між суб'єктами з приводу вилучення та використання для цілей відтворення тієї частини вартості, яка може стати податком, з врахуванням можливостей громади сплачувати цю вартість.   |
| <b>Ресурсний підхід</b>                     |   |
| Коломієць А. Л., Мельник А. Д.              | Податковий потенціал – частина фінансових ресурсів, які відповідно до чинного податкового законодавства представляють собою потенційно можливу суму податкових баз, які є основою для нарахування всієї сукупності податків та обов'язкових платежів на певній території.   |
| Тарангул Л. Л.                              | Податковий потенціал – це фактичний обсяг податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які акумулює регіон при використанні своїх ресурсів в умовах діючого податкового законодавства.  |

У теорії податковий потенціал має бути пропорційним сукупній податковій базі міста. Але через інституційні особливості України, зокрема, значний рівень тінізації економіки країни така тенденція не завжди знаходить відображення на практиці. Вважається за доцільне як реальну базу для оцінки податкового потенціалу розглядати фактичні надходження до бюджету з урахуванням усіх наданих пільг і використаних податкових ставок. У вітчизняній та зарубіжній практиці з метою оцінки податкового потенціалу регіону використовується значна кількість методик (рис.2.3).

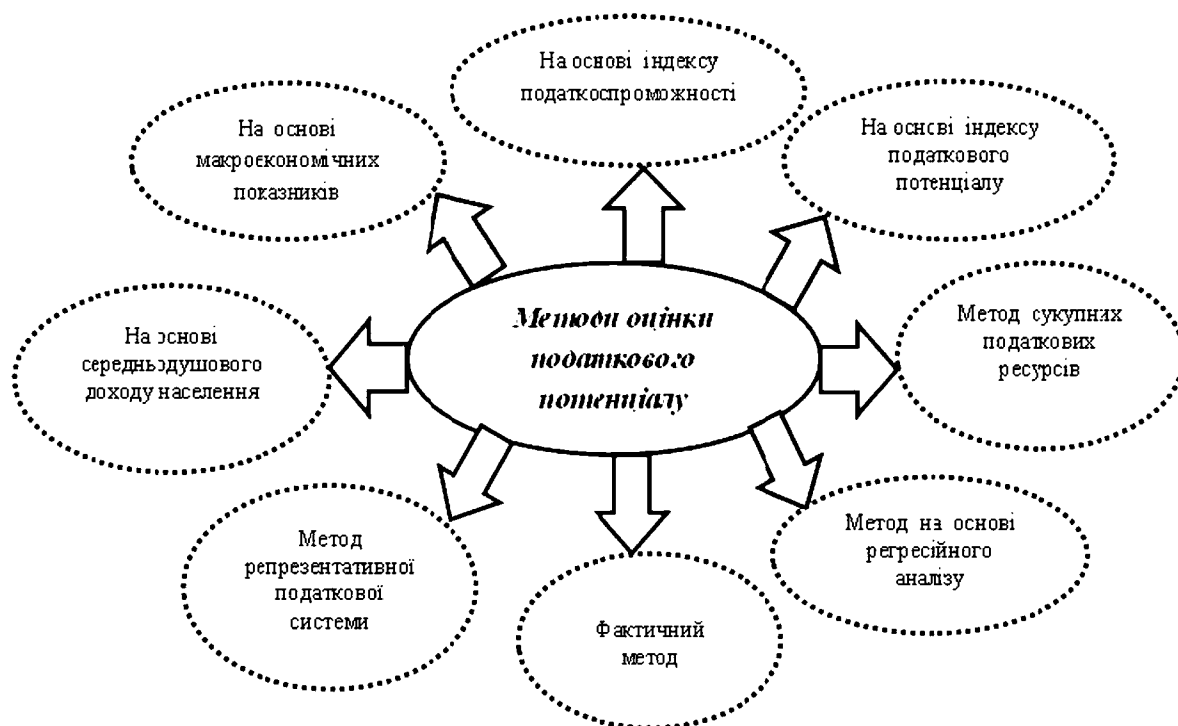


Рис. 2.3. Основні методи оцінки податкового потенціалу.

Методи визначення податкового потенціалу регіону поділяють на дві основні групи: методи абсолютних і відносних величин. До методів абсолютних величин належать методи, що дозволяють розрахувати податковий потенціал в абсолютних показниках, що дозволяє отримати фактичні або прогнозовані на перспективу суми податкових надходжень. До методів відносних величин належать методи, що передбачають розрахунок відношення податкових надходжень до іншого показника (зазвичай показника економічного зростання). Стисла характеристика вище перелічених методів наведена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

### Методи оцінки податкового потенціалу регіонів.

| Метод                                       | Характеристика  |
|---|---|
| <b>Метод відносних величин</b>              |   |
| На основі середньодушового доходу населення | Особливістю методу є розрахунок податкового потенціалу на основі визначення середньодушового доходу населення конкретної адміністративно-територіальної одиниці й порівняння їх із середньодушовими доходами населення у країні. Основною перевагою методу є простота та доступність даних про середньодушові доходи, а недоліком – те, що показник не враховує доходи нерезидентів, не сприяє визначенню можливостей території з акумулювання фіскальних ресурсів за визначений проміжок часу. |
| На основі макроекономічних показників       | Метод на основі макроекономічних показників (ВВП, ВРП або ВВП муніципалітету) передбачає визначення величини податкового потенціалу як похідної від одного із зазначених показників.  |
| На основі індексу податкоспроможності       | Метод використовується в Україні. Сам індекс становить коефіцієнт, що визначає рівень податкоспроможності адміністративно-територіальної одиниці порівняно з аналогічним середнім показником по Україні з розрахунку на одного мешканця. Недоліком методу є його застосування суто для визначення обсягів міжбюджетних трансфертів, неповне відображення рівня податкового потенціалу території.  |
| На основі індексу податкового потенціалу    | До переваг методу належить те, що позиція муніципалітету співвідноситься не тільки з кількістю мешканців, але й із різними ставками, які впливають на надходження податкових ресурсів, а до недоліків – ускладнення процесу збору інформації та розрахунку з урахуванням кожного додаткового податку в муніципалітеті, тобто складнішою процедурою оцінки в муніципалітеті зі збільшенням кількості податків.   |

| <b>Метод абсолютних величин</b>           |   |
|---|---|
| Метод сукупних податкових ресурсів        | Метод, заснований на формуванні податкових доходів, передбачає включення в розрахунок показників, що характеризують його реалізацію. Перевагами методу є отримання точніших результативних показників при оцінці податкового потенціалу порівняно із застосуванням ВВП або ВРП.   |
| Метод на основі регресійного аналізу      | Метод передбачає визначення даних про сукупні джерела надходжень на рівні конкретної території, сприяє ефективній оцінці податкового потенціалу території при значно меншому обсязі необхідної фінансової і статистичної інформації. Недоліком є складність вибору економічних показників, що характеризують податковий потенціал.  |
| Фактичний метод                           | Метод заснований на розрахунку податкового потенціалу з використанням даних офіційних форм податкової звітності. Перевагами методу є простота розрахунків і відносно невеликі обсяги необхідної інформації. Недоліком є те, що фактичні надходження не відображають податкового потенціалу території.   |
| Метод репрезентативної податкової системи | Суть методу полягає у визначенні дохідних можливостей, які можуть бути акумульовані у бюджет за умови середнього рівня податкових зусиль і однакового складу податків і ставок оподаткування. На основі досліджень [6] зроблено висновок, що цей метод є найадекватнішим із запропонованих і може бути покладений в основу методики оцінки податкового потенціалу промислового міста. |

Порівняння податкового потенціалу з податкоспроможністю адміністративно-територіальних одиниць дозволяє виявити резерви збільшення доходів місцевих бюджетів. Механізм удосконалення міжбюджетного регулювання має ґрунтуватися на потенційних можливостях регіону і пошуках шляхів для збільшення податкової бази як засобу підвищення його податкового потенціалу.

Таблиця 2.4

#### Характеристика методів оцінки податкового потенціалу

| <b>Метод</b>  | <b>Переваги методу</b>   | <b>Недоліки методу</b>  |
|---|--|---|
| <b>1. Методи оцінки на основі побудови репрезентативної системи податкових показників</b>                       |  |   |
| Репрезентативна система податкових показників.  | Може використовуватися для визначення податкового потенціалу з урахуванням реальних можливостей та існуючої практики формування податкових баз.        | Висока трудомісткість.  |
| Метод кореляційно-регресійного аналізу.   | Невелика трудомісткість, значна об'єктивність. Дозволяє виявити факторну залежність фактичних надходжень і податкових баз.                             | Вибір показників для розрахунку неоднозначний, що ускладнює його застосування на регіональному рівні.                     |
| <b>2. Методи оцінки на основі даних форм податкової звітності та коригування сум фактично зібраних податків</b> |  |   |
| Розрахунок, що спирається на адитивну властивість податкового потенціалу.                                       | Розмежування розрахунку за видами податків дозволяє отримати достатньо точний результат. Визначення коефіцієнта збирання збільшує достовірність даних. | Інформаційною базою служать дані ретроспективного періоду, не враховується поточний і перспективний стан податкової бази. |
| Спрощений метод.  | Доступність даних, простота їх збору.  | Обмеженість розрахунків за рахунок невеликої кількості використовуваних параметрів.                                       |
| Плановий метод.   | Високий ступінь достовірності.   | Не використовується інформація про податкову базу.  |
| <b>3. Метод оцінки з використанням індексу податкового потенціалу (ІПП)</b>                                     |  |   |
| Оцінка з використанням ІПП  | Високий ступінь достовірності.   | Потрібен великий обсяг ретроспективної інформації   |
| Метод сукупних податкових ресурсів  | Більш точне відображення фактичного обсягу податкових ресурсів.  |   |

#### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ.

1. Сутність державного регулювання економіки.
2. Система державного регулювання економіки.
3. Послідовність процесу пізнання сутності та механізму державного регулювання економіки.

4. Завдання державного регулювання економіки.
5. Сутність макроекономічної політики.
6. Напрямки податкової діяльності держави в системі державного регулювання.
7. Теоретичні підходи до визначення сутності поняття “податковий потенціал”.
8. Структура податкового потенціалу.
9. Методика розрахунку податкового потенціалу..

**Рекомендована література:**

Основна: [2, 5, 18, 19, 25, 38, 42, 47, 49, 58, 59, 66, 67, 69]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

**Тема 2.2. Податкова політика держави.**

Мета лекції: сформулювати уявлення про теоретичні аспекти податкової політики держави як

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- вміти критично осмислювати теоретичні погляди на сутність податків і діючий понятійний апарат;
- знати економічний зміст податку, еволюцію уявлень про сутність податків, основоположні функції податків, відмінні ознаки податку та елементи податків;
- розуміти механізм податкового регулювання економіки;
- знати структуру податкових доходів;
- знати нормативно-правові основи податкової системи.

План.

1. Суть і значення податкової політики.
2. Типи й методи податкової політики.
3. Механізм реалізації податкової політики.
4. Податкова політика в контексті теорії інституціоналізму.

**1. Суть і значення податкової політики.**

Загально визнано, що базисом формування ефективної податкової системи має бути суспільний компроміс. Без нього держава буде весь час стикатися з комплексом проблем, які дуже важко подолати. Жодна ефективна система адміністрування і контролю не може подолати негативне ставлення до системи мільйонів платників, якщо суспільна думка про систему оподаткування є негативною, а правила, за якими вона функціонує – неприйнятними для більшості. І навпаки – наявність суспільного виступає основною умовою стійкої кооперації в податковій сфері між різними акторами і стейкхолдерами (зацікавлена сторона), що підвищує комплайанс (добровільність сплати податків).

Отже, процес формування податкової політики має враховувати не лише економічні реалії та соціальні обставини, а й політичні процедури. При цьому потрібно відзначити, що обмеження при формуванні податкової політики накладаються не лише на її зміст, а також на процедури й процеси формування політики. Так, Дж. Б'юкенен наполягає на тому, що на колективні рішення і дії мають накладатися як процедурні, так і змістовні обмеження. Перше – це вплив на правила досягнення колективних рішень, друге – сукупність допустимих результатів чи розв'язків, що можуть дозволятися за наявності будь-яких погоджених процедур. Іншими словами, це означає, що не всі можливі рішення у сфері податкової політики держави можуть бути онтологічно допустимими та процесуально досяжними. Наприклад, у суспільстві, де існує низька толерантність до розшарування людей за доходами і майном, використовувати персональний прибутковий податок з плоскою ставкою податку майже неможливо. Це підвищує опортунізм платників податків, відчуття в них несправедливості податкової системи, а отже, кращим рішенням буде застосування прогресивної шкали ставок цього податку. Або інший приклад, вже ближчий до вітчизняної законотворчої практики. Загально відомо, що згідно зі



статтею 27 Бюджетного кодексу України «закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються не пізніше 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку планового бюджетного періоду». Ця норма Бюджетного кодексу постійно порушується, оскільки маємо безліч прикладів, коли зміни елементів податків відбувалися протягом другої половини року та вводилися в дію з наступного бюджетного року.

З урахуванням **цього податкова політика держави – це комплекс цільових суб’єктивних рішень осіб чи груп впливу, що має формуватися (1) на основі визначених принципів (2) шляхом виявлення і врахування суспільних пріоритетів з метою (3) об’єктивізації системи оподаткування**. Об’єктивізація передбачає узгодження її з соціальними, економічними реаліями та доброзичливу конкуренцію у глобальному економічному середовищі. При цьому абсолютно несуперечливою вимогою до цієї характеристики податкової політики є виявлення і врахування суспільних пріоритетів. В ідеалі пріоритетами мають стати потреби та, відповідно, пріоритети широкої громадськості, суспільства, а не окремих впливових груп. Схематично механізм дії податкової політики держави можна подати у вигляді рис. 2.4.

Потрібно зазначити, що мета та відповідно, зміст податкової політики держави може змінюватися залежно від історичного періоду, стадії економічного циклу, політичного устрою держави, домінуючої ідеології тощо.

“Податкова політика – сукупність заходів для встановлення нових і скасування чинних податків та інших обов’язкових платежів до бюджету, зміни ставок, об’єктів оподаткування та об’єктів, що пов’язані з оподаткуванням, податкової бази по податках та інших обов’язкових платежах до бюджету з метою забезпечення фінансових потреб держави на основі дотримання балансу економічних інтересів держави та платників податків”.

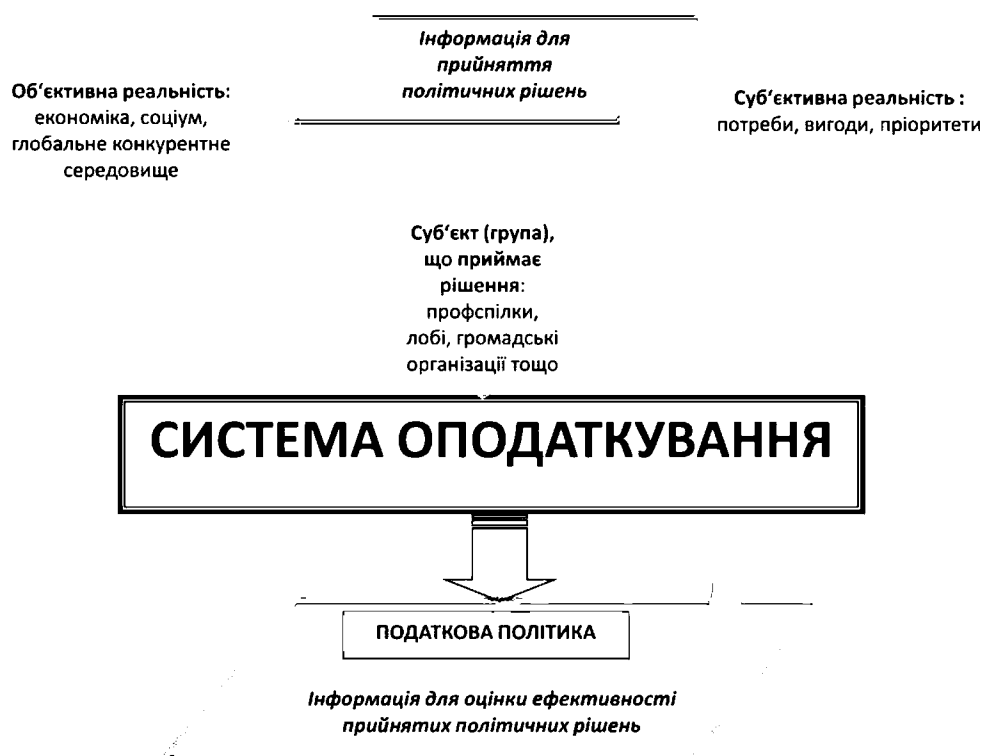


Рис. 2.4. Механізм дії податкової політики держави [82].

Відтворити всі визначення податкової політики – звичайно, посильне, але не вдача завдання. Доцільніше згрупувати їх, виявивши загальне і часткове в різних підходах. З усього різноманіття визначень «податкова політика», що зустрічаються, умовно можна виділити три основні підходи (рис. 2.5).

**Перший підхід** можна охарактеризувати як вузькоспрямований, він відрізняється прагненням обмежити сферу застосування податкової політики виключно сферою податків.

Визначення, сформульовані з таких позицій, легко відтворюються і добре запам'ятовуються. Даний підхід використовується в більшості словників, у тому числі дуже авторитетних. У рамках даного підходу також формують свої визначення такі відомі дослідники як Г. Поляк, А. Романов, М. Романовський, А. Толкушкін.

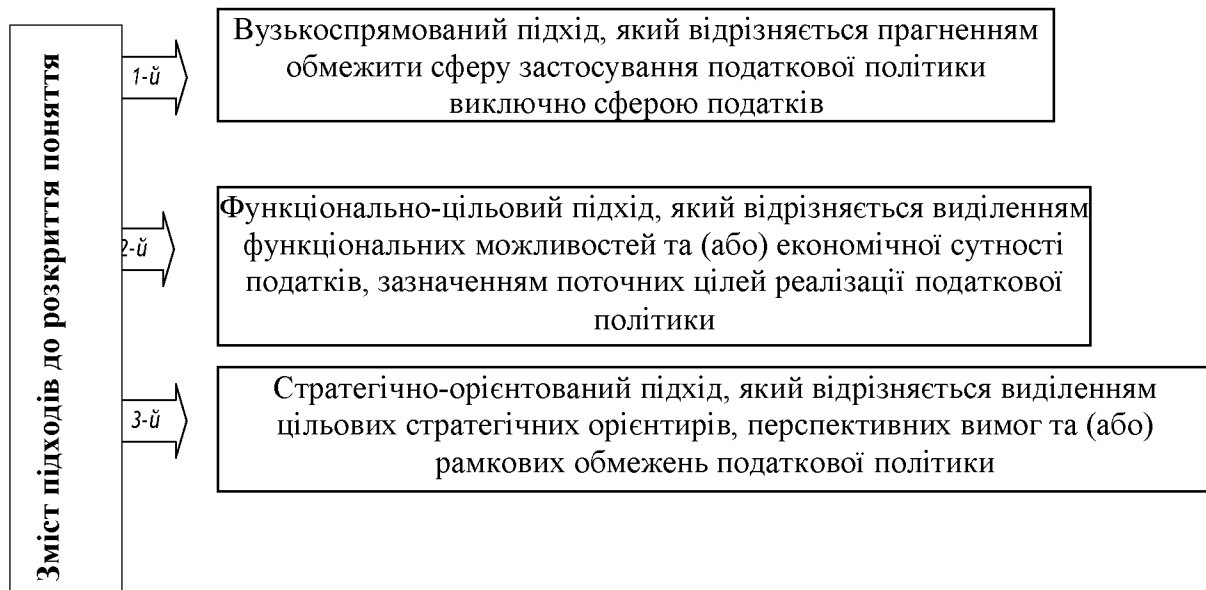


Рис. 2.5. Класифікація підходів, що розрізняються в трактуванні поняття "податкова політика".

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою у сфері податків, складова частина фіскальної політики.

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою у сфері податків та оподаткування.

Податкова політика – комплекс заходів у сфері податків, спрямованих на досягнення будь-яких цілей. Податкові пільги, об'єкти і ставки податків є проявом податкової політики.

**Другий підхід** умовно можна назвати функціонально-цільовим. За своїм контекстом тут формулюються більш розгорнуті, ніж у першому підході, визначення. При цьому підкреслюються функціональні можливості і (або) економічна сутність податків, зазначаються поточні цілі реалізації податкової політики. В деяких визначеннях зустрічається навіть вказівка на наявність різних рівнів податкової політики (державного і муніципального). Але про це трохи пізніше. На жаль, невизначеність, що зберігається в питанні функціональних можливостей самих податків (за винятком, звичайно ж, їх незаперечної і переважаючої фіскальної функції), накладає відповідний обмежувачий відбиток на сприйняття податкової політики. В рамках даного підходу формують визначення такі авторитетні знавці податків як І. Александров, І. Кучеров, В. Пансков.

**Податкова політика** – комплекс заходів у сфері оподаткування, спрямованих на досягнення цілей поповнення бюджету держави.

**Податкова політика** – сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави з формування податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів.

**Податкова політика** – сукупність здійснюваних державою (муніципальним утворенням) заходів, спрямованих на забезпечення своєчасної і повної сплати податків і зборів, в обсягах, що дозволяють доставити їй повне фінансування.

**Третій підхід** характеризується визначенням податкової політики через розкриття її як сегмента або складової частини політики більш високого рівня. Явний недолік – намагання розкрити одне поняття за допомогою відсилання до модифікації аналогічного поняття. Незважаючи на те, що вноситься спрощення сприйняття дефініції, методологічно це виглядає не досить коректним. Однак за своїм контекстом дані визначення є багатшими, ніж ті, що використані в попередніх підходах. Багатшітому, що містять певні цільові стратегічні орієнтири,

перспективні вимоги та (або) рамкові обмеження цієї політики. Крім того, вони зайвий раз акцентують нашу увагу на досить високому її статусі, підкреслюючи, що вона є складовою частиною економічної, а в ряді випадків навіть соціально-економічної політики держави. У рамках даного підходу сформулювали свої визначення В. Ковальов, Н. Лук'янова, І. Майбуров, Л. Павлова, Д. Черник.

*Податкова політика* – це складова частина економічної політики держави, спрямована на формування податкової системи, що забезпечує економічне зростання, сприяє гармонізації економічних інтересів держави та платників податків з урахуванням соціально-економічної ситуації в країні.

*Податкова політика* – це частина економічної політики держави, що є комплексом заходів (перш за все в частині формування нормативно-правової бази) щодо вдосконалення податкової системи країни на основі стратегічної концепції розвитку податкової системи.

*Податкова політика* – це складова частина соціально-економічної політики держави, орієнтована на формування такої податкової системи, яка буде стимулювати накопичення та раціональне використання національного багатства країни, сприяти гармонізації інтересів економіки і суспільства, і тим самим забезпечувати соціально-економічний прогрес суспільства.

Безумовно, представлені підходи полегшують сприйняття шуканої категорії. Але нас не залишає відчуття, що всі ці визначення орієнтовані на ідентифікацію виключно державної податкової політики. А чи може взагалі бути інша податкова політика, крім державної? Якщо ні, тоді сумніви потрібно залишити, а між поняттями “державна податкова політика” і “податкова політика” слід поставити знак тотожності. Але в іншому випадку треба сформулювати не тільки якесь універсальне (загальне) визначення, а й деталізувати його рівневі різновиди.

Сумніви, що виникають, допоможе вирішити обґрунтована відповідь на наступні питання.

*Чи відноситься податкова політика виключно до загальнодержавного рівня?*

*Чи податкова політика може бути також на регіональному та місцевому рівнях?*

*А чи можуть суб'єкти господарювання формувати свою податкову політику?*

*І вже зовсім останнє питання: чи може бути власна податкова політика у домогосподарства, окремого громадянина?*

На нашу думку, відповіді на всі ці питання мають стверджувальну форму. Хоча в спеціальній літературі настільки диверсифікованого підходу до розуміння податкової політики, як ми пропонуємо, не зустрінеш. Максимум, цей поділ на два рівні: державну податкову політику і податкову політику суб'єктів господарювання. Та й то, такий позитивний підхід ми побачили всього в декількох працях.

Нам же представляється, що податкова політика має декілька рівнів сприйняття, більш ніж два. Їх треба розрізняти, оскільки суб'єкти і об'єкти, а головне цілі таких політик можуть бути досить різними. Для більш адекватного формулювання визначення кожної з політик, виділимо їх основну мету, суб'єкт і об'єкт (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

### Деталізація рівнів податкової політики

| Рівень   | Основна мета   | Суб'єкт   | Об'єкт                                |
|--|--|---|---------------------------------------|
| Загальнодержавний (федеральний)                                      | Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету країни  | Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України | Податкова система країни              |
| Регіональний (для країн з федеративним устроєм), в Україні – АР Крим | Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету регіону | Голова регіону, Законодавчі збори, Уряд регіону             | Оподаткування регіональними податками |

|   |  |  |  |
|---|--|--|--|
| Місцевий (муніципальний для країн з федеративним устроєм) | Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету територіальної громади (муніципалітету) | Голова і представницькі органи муніципальних утворень (місцеві ради) | Оподаткування місцевими податками та єдиним податком за спрощеною системою оподаткування |
| Корпоративний   | Стійке забезпечення доходів суб'єкта господарювання і мінімізація його податкових зобов'язань        | Власники і керівні органи суб'єктів господарювання                   | Оподаткування суб'єктів господарювання   |
| Індивідуальний (сімейний)                                 | Стійке забезпечення доходів домогосподарства і мінімізація його податкових зобов'язань               | Домогосподарство, фізична особа, які є платниками податків           | Оподаткування фізичної особи (осіб)  |

Зауважимо, що подібна деталізація завжди продуктивна при аналізі будь-якої мало знайомої чи суперечливої дефініції. Уточнимо також, який сенс ми вкладаємо в елементи деталізації.

Під основною метою ми розуміємо найбільш важливий орієнтир (параметр, цільову установку), який необхідно обов'язково досягти суб'єкту в результаті розробки та реалізації своєї податкової політики.

**Суб'єкт податкової політики** – це носій прав і обов'язків (орган влади, юридична або фізична особа), що володіє податковим суверенітетом в межах законодавчо встановлених повноважень і має можливість впливати на об'єкт своєї податкової політики.

**Об'єктом податкової політики** є предмет, явище чи процес, на який спрямована податкова політика, що формується суб'єктом.

#### **Які ж відмінності між виділеними різновидами податкової політики?**

По-перше, розрізняються основні цілі в різних рівнях податкової політики. Однак принциповим чином ці цільові установки розрізняються у двох групах політик, які формуються з позицій одержувачів (державної податкової політики), та платників податків (корпоративної податкової політики). І це цілком логічно, оскільки держава завжди буде бажати максимізувати свої доходи, тобто отримати більше податків, а економічні агенти – максимізувати свої доходи, тобто віддати державі якомога менше податків. Так було, є і буде, незважаючи ні на які ствердження про вже знайдений оптимум або досягнутий компроміс у цьому питанні.

По-друге, природним чином розрізняються суб'єкти різних рівнів податкової політики.

По-третє, різні об'єкти для кожного рівня податкової політики. І найскладніше тут – ідентифікувати такий об'єкт. Нам бачиться, що на роль об'єкта можуть претендувати податкова система та оподаткування, останнє в різних варіаціях податків, властивих даному рівню. У даній роботі ми не маємо на меті демонструвати проблематику сприйняття цих термінів, а запропонуємо такі трактування.

**Податкова система** – це заснована на певних принципах цілісна єдність взаємопов'язаних і взаємозалежних її елементів: податкового законодавства, сукупності податків і зборів, податкових адміністрацій та платників податків і зборів.

**Оподаткування** – це процес встановлення, введення та зміни податків і зборів, їх окремих елементів, учасників податкових відносин, а також справляння і сплати податків і зборів.

Деталізуючи рівні податкової політики, нам простіше тепер буде сформулювати для них відповідні визначення (рис. 2.6).

Надалі, там, де це буде необхідно, ми будемо використовувати саме ці визначення. А у всіх інших випадках ми будемо оперувати двома інтегрованими поняттями.

**Державна податкова політика** – це діяльність органів державної влади та місцевого самоврядування щодо вдосконалення податкової системи країни з метою сталого забезпечення дохідної частини всіх рівнів бюджетної системи та досягнення інших соціально-економічних ефектів.

**Корпоративна податкова політика** – це діяльність економічних агентів з використання законодавчо встановлених варіативних способів (прийомів, методів, пільг, відрахувань, звільнень) податкового планування з метою мінімізації своїх податкових зобов'язань і досягнення власних ефектів.

До цих пір ми говорили лише про основну фіскальну мету, тим самим, звичайно ж, спрощуючи і десь навіть збіднюючи сприйняття такої політики. Насправді ж цілі, які можуть ставитися перед сучасною податковою політикою, досить різноманітні. Спектр їх достатньо широкий. В останні десятиліття багато урядів, реалізуючи податкову політику, все активніше втручаються у функціонування ринку, сприяють пріоритетному розвитку окремих галузей, впливають на інноваційну і інвестиційну активність, стимулюють здійснення структурної перебудови економіки, розширюють екологізацію виробництва і споживання, досягають вирішення конкретних соціальних завдань, супроводжують міжкраїнові інтеграційні процеси.

У підсумку, *доречно буде крім фіскальних виділити також цілі економічного, соціального, екологічного та міжнародного характеру* (рис. 2.7). Разом з тим, слід розуміти, що зміст цих цілей не є чимось раз і назавжди визначеним, незмінним у часі. Конкретне їх наповнення в різних країнах і в різні періоди історичного розвитку сильно відрізняється, як відрізняється й співвідношення цих цілей.

#### РІВНЕВІ РІЗНОВИДИ ВИЗНАЧЕНЬ

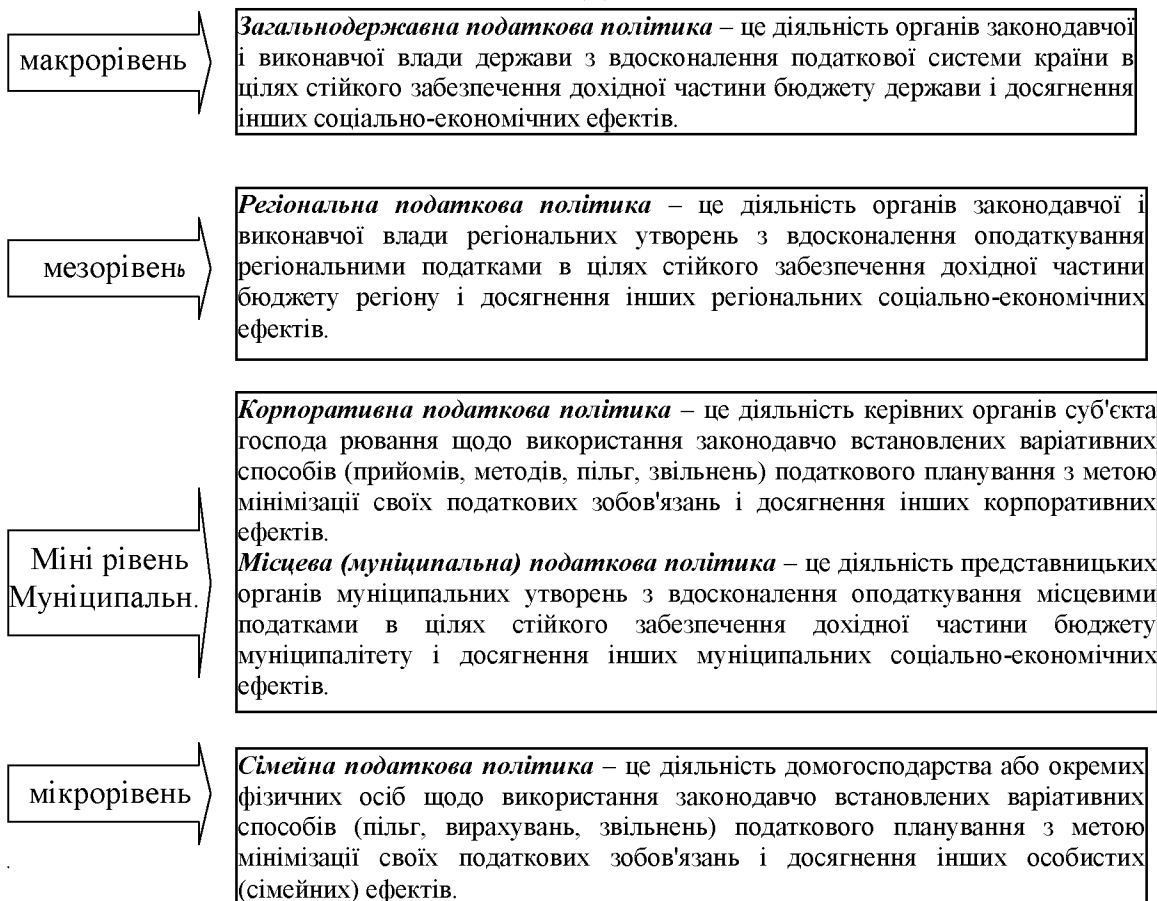


Рис. 2.6. Різномірівневі поняття “податкова політика”.

Рідше, але все ж таки трапляються ситуації, коли порушуються не фіскальні, а інші цілі. Так, ліквідація прогресивного оподаткування доходів населення сприяє реалізації економічних та фіскальних цілей на шкоду соціальним. Збільшення податкових платежів екологічної спрямованості сприяє реалізації екологічних та фіскальних цілей, але при цьому знижує цінову конкурентоспроможність продукції, тобто обмежує економічні та міжнародні.

Характер податкової політики є похідним від визначеності функціональних можливостей самих податків. Функціональна визначеність тут украй важлива: вона визначає склад і особливості побудови податків, характер їх дії та сферу застосування, включення податкових пільг, їх розміри і адресність, формуючи тим самим спрямованість податкової політики і адекватний інструментарій у реалізації тієї чи іншої функції податків.

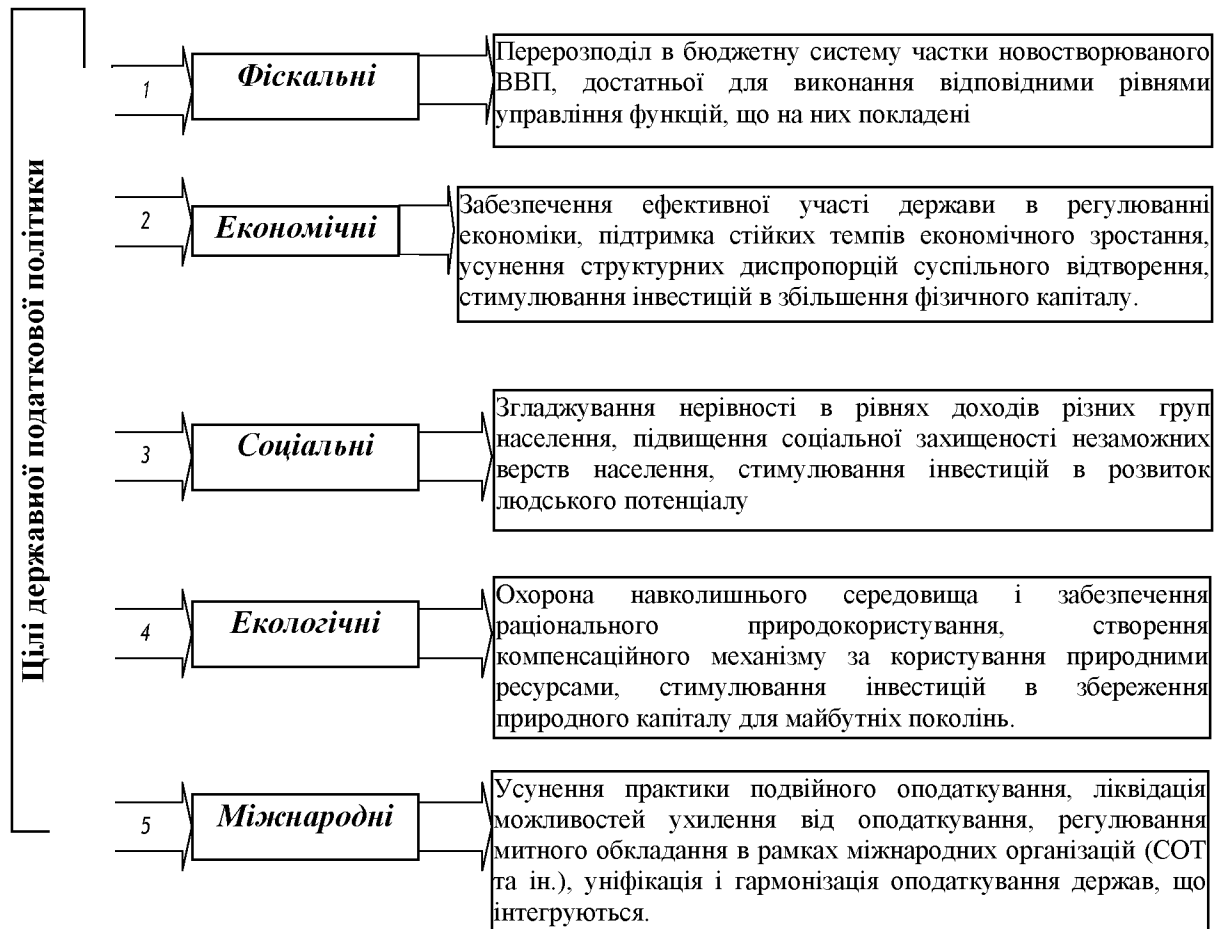


Рис. 2.7. Цілі державної податкової політики.

Якщо суб'єкти державної податкової політики реалізують виключно фіскальну функцію податків, то все підпорядковується інтересам фіску, і проблема подвійного характеру податкової політики як така практично зникає. Будь-який податковий інструмент, що вводиться, оцінюється на предмет того, чи будуть знижуватися після його реалізації податкові надходження чи ні. Якщо будуть, тоді він відкидається, якщо ні - приймається.

Якщо ж визначена і обґрунтована множинність функцій у податків, тоді ці функції знаходять відповідну матеріалізацію з метою податкової політики, конкретизуються завданнями, забезпечуються відповідним податковим інструментарієм, що реалізовується, як правило, за рахунок будь-яких податкових преференцій, що знижують поточну результативність фіску. А тут вже починає неминуче проявлятися подвійність характеру податкової політики. На нашу думку, цю подвійність ліквідувати не можна, її в ідеалі можна тільки зробити несуперечливою. Для цього цілі мають бути науково обґрунтовані і логічно взаємопов'язані не стільки між собою, скільки з основною - фіскальною. Певні суперечності в паралеельній реалізації крім фіскальної інших цілей і завдань, звичайно ж, будуть і їх збереження неминуче, але обсяг протиріч, що виникають при цьому, має бути мінімізований.

Отже, визначення цілей у податковій політиці є принципово важливим моментом. Адже цілі визначають вибір конкретної моделі, методів і засобів податкової політики. Саме тому постановка науково обґрунтованих, логічних, а головне, - посилюючих даному виду політики цілей є першочерговим завданням.

## 2. Типи й методи податкової політики.

Податкова політика розрізняється за двома основними вимірами: у просторі і в часі. Різноманіття податкових політик обумовлює цілий комплекс об'єктивних і суб'єктивних чинників.

Податкова політика України принциповим чином відрізняється, наприклад, від політики Швейцарії або Німеччини, в першу чергу, в силу різного територіального устрою. Крім того, податкова політика об'єктивно має контекст, що розрізняється на різних етапах соціально-економічного розвитку: наприклад, політика в пост індустріальному суспільстві буде мати зовсім інші завдання, у порівнянні з політикою періоду форсованої індустріалізації. Але найчастіше, політика розрізняється навіть на одному і тому ж етапі соціально - економічного розвитку в рамках однієї країни. Нові президенти та уряди змінюють державну податкову політику.

При такому різноманітті і неповторності податкових політик різних країн тим більш важливо ідентифікувати типи, форми і моделі політики, яка застосовується. Дійсно, при уважному порівнянні різних політик в їх цільовій спрямованості виявляються якісь кліше або зразки, що стійко відтворюються цілими групами країн.

В різних працях всі ці терміни настільки змішані між собою (та ж сама характеристика, наприклад, політика максимальних податків, називається і типом, і формою, і моделлю).



Рис. 2.8. Відповідність типів і моделей податкової політики.

**Тип податкової політики** – це певний образ або зразок податкової політики, що має притаманні тільки йому характерні риси (ознаки), за об'єктивним проявом яких можливо виразно відрізнити один зразок політики від іншого.

**Модель податкової політики** – це зразок, апробований в практиці ряду країн і який довів свою результативність, тип податкової політики, який може використовуватися іншими країнами як аналог.

**Форма податкової політики** – це сукупність розроблених прийомів, методів та інструментів податкової політики, тобто спосіб наповнення обраної моделі податкової політики конкретним реалізаційним змістом. Форма є результатом формування стратегії і тактики податкової політики.

**Таким чином, тип – це якийсь теоретичний зразок податкової політики, а модель – тип політики, що має практичну відтворюваність.**

Зауважимо, що наведені вище поняття більше тяжіють до стадії формування податкової політики. Саме на цій стадії президент країни вибирає аналогову модель, а уряд розробляє форму

податкової політики, тобто надає досить абстрактній (загально концептуальній) моделі конкретний національний зміст.

#### **Модель політики максимальних податків.**

Вона характеризується практикою встановлення максимального числа податків, високих прогресивних ставок, широких податкових баз, скорочення числа пільг, що приводять в сукупності до збільшення податкового тягара на економіку і населення. Цю модель формують два типи податкової політики.

По-перше, фіскальний тип, який характеризується поєднанням високого податкового тягара, з високою часткою держави в економіці і високим рівнем державних інвестицій. При цьому, соціальні витрати, як правило, невисокі. Пріоритетом у даному випадку є фіскальні цілі, інші – другорядними. Сутність фіскального типу податкової політики полягає в усупільненні значної частини коштів економічних агентів, які могли б бути витрачені ними на споживання, і переорієнтації цих коштів за допомогою бюджету в державні інвестиції.

Ефективність подібного мобілізаційного процесу обґрунтував свого часу ще Дж. Кейнс. Зокрема, на його думку, доцільно вилучати за допомогою підвищених податків надлишкові заощадження населення, які не трансформуються в приватні інвестиції, являючи собою пасивне джерело доходу, у державні інвестиції, перетворюючи їх тим самим в активне джерело доходів. Фіскальний тип податкової політики найбільш затребуваний у надзвичайні періоди (наприклад, у періоди військових дій), коли необхідно суттєво підвищити мобілізацію фінансових ресурсів у державний бюджет, збільшити обсяг державних закупівель та інвестицій

По-друге, фіскально-перерозподільний тип, який також має підвищений податковий тягар, але відрізняється іншим поєднанням факторів: високим рівнем соціальних видатків і значними державними інвестиціями в економіку. У такій політиці як пріоритетні виступають вже фіскальні та соціально-перерозподільні цілі. Сутність цього типу податкової політики полягає в усупільненні значної частки коштів за рахунок високо прогресивних прибуткових і майнових податків, причому коштів найбільш забезпеченої частини економічних агентів, і переорієнтації цих коштів за допомогою бюджетних механізмів в доходи найменш забезпеченої частини населення. Тим самим такий тип податкової політики забезпечує суттєве соціальне нівелювання в суспільстві, тобто вирівнювання доходів найбільш багатих і бідних верств населення після оподаткування. Даний тип податкової політики розробили основоположники фрайбурзької школи неолібералізму В. Ойкен та Л. Ерхард. Ця політика в найбільш яскравому вигляді застосовується в країнах Скандинавії, де високий рівень податкового навантаження супроводжується безпрецедентно високим рівнем соціальної відповідальності держави перед своїми громадянами.

#### **Модель політики мінімальних податків.**

Вона характеризується практикою встановлення мінімального податкового навантаження на економіку. Зниження податкових доходів бюджету супроводжується скороченням державних інвестицій та значним зменшенням соціальних видатків. Цю модель формують також два типи податкової політики.

По-перше, регулюючий тип, що стимулює національний економічний розвиток в цілому. Саме тому даний тип часто називають ще політикою економічного розвитку.

Такий тип політики був розроблений в рамках теорії економіки пропозиції А. Лаффера. На його думку, слід значно знижувати податкові ставки, в першу чергу щодо прямого оподаткування факторів виробництва: праці і капіталу. Зниження податків на заробітну плату працівників буде стимулювати їх зайнятість, в т. ч. вторинну. У результаті зростатиме пропозиція робочої сили. Зниження податків на підприємців призведе до збільшення їх доходів і накопичень. В результаті зростуть їх власні інвестиційні можливості. Загальним підсумком зниження податкових ставок буде значний стимулюючий вплив на економічну активність цих факторів. А через деякий час збільшиться і база оподаткування, яка компенсує тимчасові податкові втрати бюджету, обумовлені зниженням рівня податкового навантаження.

Таким чином, сутність цього типу податкової політики полягає в стимулюванні активності економічних агентів, у т. ч. через підвищення їх інвестиційних можливостей, за рахунок істотного послаблення податкового пресингу. Даний тип використовується для економічного пожвавлення, щоб всіляко сприяти збільшенню темпів економічного зростання.



Подібної моделі дотримувалася Японія в період післявоєнного відновлення економіки. У 80-х рр. XX століття ця модель податкової політики ефективно використовувалася в США адміністрацією Р. Рейгана і тому отримала назву «рейганоміки». В останнє десятиліття її успішно реалізують країни, що здійснюють експансію на світові ринки, зокрема Китай, Індія, Бразилія, Мексика та ін. Пріоритетними у цій політиці виступають економічні цілі.

По-друге, фіскально-конкуруючий тип, що стимулює не стільки національний розвиток виробництва, хоча й це звичайно присутнє, скільки передислокацію юрисдикції органів управління зарубіжних економічних агентів. До таких агентів відносяться в першу чергу транснаціональні компанії, за розміщення органів управління яких і за перетворення їх у кінцевому підсумку в національних податкових резидентів конкурують ряд фіскальних юрисдикцій. Але не тільки. Вони конкурують за зміну статусу найбільш забезпечених людей, за залучення інвестицій нерезидентів як юридичних, так і фізичних осіб, за все, що не потребує державних витрат, але приносить податкові доходи.

Ці юрисдикції створюють украй привабливі преференційні податкові режими зі значно більш низьким податковим та адміністративним навантаженням, що супроводжується, як правило, забезпеченням закритості будь-якої інформації про платників податків і характер проведених ними операцій. У цьому плані конкуренція йде не за перенесення реальної виробничої діяльності на території конкуруючих юрисдикцій, а за перенесення управління фінансовими потоками. Саме для такої фінансово-посередницької діяльності даний тип політики формує найбільш сприятливі умови та відповідну інфраструктуру. Глобалізація, що підвищує мобільність основних факторів виробництва (праці і капіталу), в даному випадку є живильним середовищем і рушійною силою затребуваності фіскально конкуруючого типу політики.

Таким чином, сутність такого типу політики полягає в міжнародній податковій конкуренції окремих фіскальних юрисдикцій за глобальних платників податків за допомогою створення преференційних податкових режимів, податково-адміністративний гніт яких незрівнянно слабше самих пільгових податкових режимів інших юрисдикцій. Несумлінність подібної конкуренції ґрунтується на ігноруванні сформованих століттями принципів і норм оподаткування. На жаль, цей тип податкової політики продовжує залишатися останні десятиліття дуже затребуваним серед країн, так званих офшорів або податкових гаваней, хоча фінансова криза 2008 – 2009 років суттєво змінила ставлення світових економічних центрів (перш за все, США та Європи) до таких країн.

#### **Модель політики розумних податків.**

Дану модель становить фіскально - регулюючий тип податкової політики, націлений на компромісну реалізацію фіскальної, регулюючої і розподільної (соціальної) функцій. Саме пошуком компромісу між реалізацією цих досить суперечливих функцій і визначається сутність даного типу політики. Як результат, сама модель такої політики на практиці є певним компромісом між двома моделями максимальних і мінімальних податків. Вона характеризується досить збалансованим рівнем податкового навантаження, що дозволяє не придушувати розвиток економіки, але при цьому підтримувати значущий обсяг соціальних витрат.

Використання такої політики характерне в основному для високорозвинених країн (США, Великобританії, Канади та ін.), які вже досягли меж традиційного економічного зростання. Такі країни змушені підтримувати достатній рівень соціального забезпечення, тому прибуткові і майнові податки, страхові платежі тут досить високі. А розумні податки на виробництво і споживання їм необхідні в першу чергу для збереження конкурентних позицій своїх товарів на існуючих світових ринках і захоплення пріоритетного положення на знову формованих ринках високотехнологічної продукції. Підвищення адресності податкових преференцій та регулювання галузевого податкового навантаження дозволяє їм здійснювати структурну перебудову економіки у відповідності з перспективними потребами світового ринку: дестимулювати подальший розвиток застарілих виробництв і стимулювати розвиток новітніх виробництв. Пріоритетність цілей цієї політики розосереджена між фіскальними, економічними та соціальними цілями.

Слід зазначити, що частіше за все дані типи й моделі податкової політики використовуються не в чистому вигляді, а в різному їх поєднанні, коли яка-небудь модель є

домінуючою. В залежності від цілей, обраних пріоритетними, типу і відповідної моделі, використовують той чи інший метод податкової політики.

**Метод податкової політики – прийом (спосіб), що використовується для практичного вирішення поставленої мети податкової політики. З арсеналу сучасної світової практики можна виділити такі методи:**

- регулювання співвідношення прямого і непрямого оподаткування;
- регулювання співвідношення федеральних, регіональних і місцевих податків, регулювання податкових повноважень різних рівнів управління;
- регулювання галузевого податкового навантаження, перенесення навантаження з одних категорій платників податків на інші;
- регулювання співвідношення пропорційних і прогресивних ставок податків і ступеня їх прогресії;
- регулювання масштабу та спрямованості надання податкових пільг і преференцій, вирахувань, знижок та вилучень з податкової бази;
- регулювання складу податків, об'єктів оподаткування, податкових ставок, способів обчислення податкової бази, порядку і термінів сплати податків;
- регулювання видів податкових правопорушень та розміру відповідальності за їх вчинення.

Як було показано вище, форма податкової політики – це сукупність розроблених прийомів, методів та інструментів податкової політики. Методи ми охарактеризували, а що вважати інструментами?

**Інструмент податкової політики** – це знаряддя (засіб) здійснення цієї політики. До таких інструментів слід віднести:

- податки, їх кількісний і видовий склад, податкові режими;
- склад платників податків;
- об'єкти оподаткування;
- податкові бази;
- податкові ставки;
- податкові пільги;
- порядок і терміни сплати податків та подання звітності;
- податкові санкції.

#### **Основні стадії податкової політики.**

**А. Сердюков та ін. переконані, що у податкової політики дві основні стадії – стадія формування і стадія реалізації податкової політики.** Нам бачиться, що дві стадії не описують всю логічну послідовність податкової політики – від її формування до наступної зміни. **Тому, доцільно говорити про наявність, як мінімум, чотирьох універсальних, що повторюються з певною регулярністю, стадій (рис. 2.9):**

- **формування** податкової політики;
- **реалізація** податкової політики;
- **оцінка результатів** реалізації податкової політики;
- **зміна або корекція** податкової політики

Що характерно, стадії ці повторюються з певною циклічністю. Повторюваність їх обумовлена двома основними чинниками.

По-перше, мінливістю зовнішнього по відношенню до податкової системи соціо-еколого-економічного середовища і необхідністю приведення у відповідність до цих змін змісту податкової політики.

По-друге, мінливістю внутрішнього середовища – самої податкової системи – в результаті постійної оцінки ефективності застосовуваних методів та інструментів податкової політики і необхідністю їх зміни у відповідності з такими оцінками.

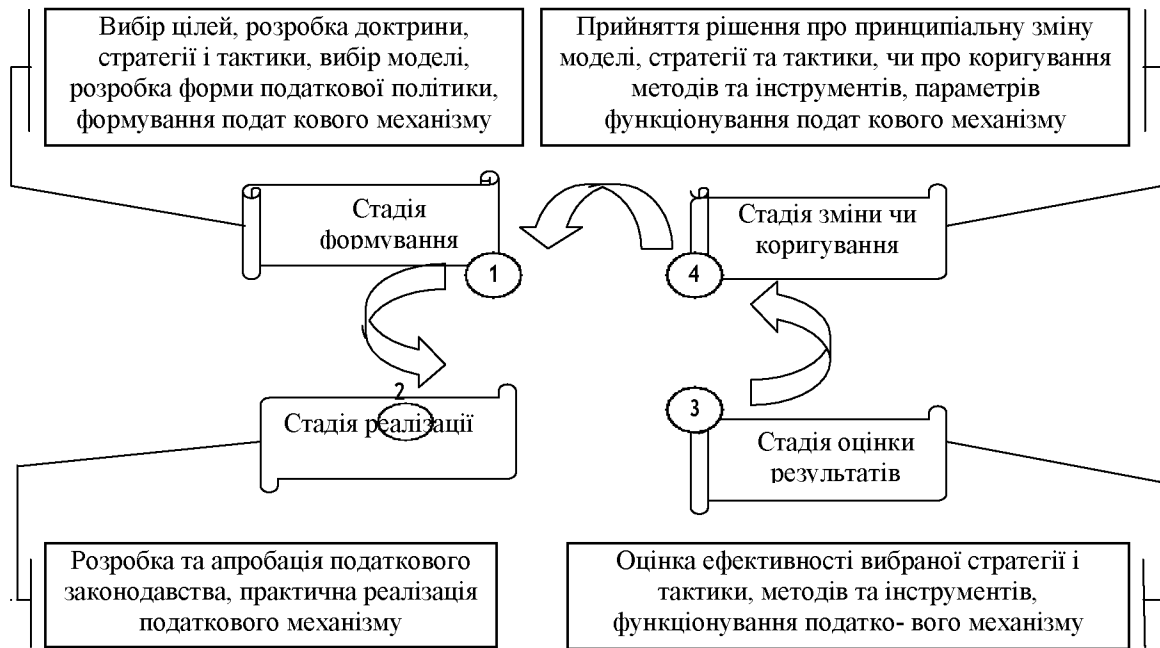


Рис. 2.9. Стадії податкової політики та їх зміст.

### 3. Механізм реалізації податкової політики.

**Провідником податкової політики в реальну площину податкових правовідносин є податковий механізм.** Саме тому ми надаємо принципове значення розкриттю поняття та елементів цього механізму.

Термін «податковий механізм» активно використовується вченими при розкритті специфіки будь-якого функціонального економічного утворення: системи, процесу або сукупності взаємодіючих методів управління системою, процесом. Українським податковим законодавством це поняття не застосовується, а відповідно й не розкривається. Точність шуканого поняття, його організаційно-правового змісту в умовах реальної практики набуває особливого сенсу при знаходженні компромісу між учасниками податкового процесу: платниками податків та суб'єктами державної податкової влади.

Незважаючи на те, що термін «податковий механізм» міцно увійшов до лексики економістів-дослідників, опис функціональних блоків, що визначають внутрішню структуру механізму, так само як і характеристика всього механізму в цілому до цього часу складає предмет наукових дискусій. У зв'язку з цим, стає актуальним розкрити власне бачення змісту податкового механізму як частини фінансового механізму, що, в свою чергу, виступає частиною економічного механізму.

Наведемо найбільш точні, на наш погляд, визначення податкового механізму. Наприклад, Л. Окунева вважає, що *«податковий механізм являє собою сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням. Держава надає податковому механізму юридичну форму за допомогою податкового законодавства і регулює його, впливаючи на економічні процеси»*.

Практично аналогічне визначення надається авторами Енциклопедії загального аудиту. Вони визначають податковий механізм як «сукупність організаційно-правових норм та економічних методів управління оподаткуванням». При цьому наголошується, що «кінцева мета податкового механізму – забезпечити виконання прийнятих у законі податкового регламенту і запланованих обсягів податкових надходжень до казни держави». Зауважимо, що таке визначення дає лише загальне уявлення про зміст податкового механізму, а сформульована авторами мета орієнтує переважно на дотримання інтересів скарбниці держави.

Розглядаючи податковий механізм, деякі автори вважають, що його елементи «спрямовані на виконання податкового законодавства і тільки».

Нам здається, що подібні підходи принижують справжній зміст податкового механізму, оскільки за його рамками залишаються найважливіші методологічні положення:

по-перше, категоріальний сутність податків;

по-друге, процес розвитку податкової системи та її наслідки;

по-третє, вплив податкових новацій на економічний і соціальний розвиток нації.

В остаточному підсумку, все це призводить до ігнорування загальноекономічних закономірностей формування податкової системи. Зокрема, досвід функціонування податкових систем показує, що «абстрагування від економічної сутності податку, що стоїть за його правовою формою, породжує нестабільність цієї форми». Напевно, саме такий підхід спричинив появу настільки вузьких трактувань сприйняття податкового механізму.

На нашу думку, податковий механізм наділений двоєдиною метою виходячи зі змісту двох основних функцій податків: фіскальної і регулюючої. Завдання податкознавців – знайти “золоту” середину в способах досягнення такої двоєдиної мети. Що стосується фіскальної компоненти цієї мети, то тут все більш-менш зрозуміло. Для цього потрібно, звичайно ж, узгодження фінансових інтересів платників податків і держави, про що буде сказано нижче.

**Щодо регулюючої компоненти цієї мети.** У загальносвітовій практиці податкові влади, що здійснюють нормативно-правове управління оподаткуванням, є провідниками державної податкової політики, орієнтованої на заздалегідь визначаються цілі. Одна з таких базових цілей – створення умов для розвитку економіки. Крім того, навіть при виконанні суто фіскальних завдань держава за допомогою податкових санкцій і пільг, а також іншими інструментами проводить регулятивну політику відносно окремих видів діяльності, платників податків або їх груп. Отже, регулюючий аспект буде присутній завжди, важливо знайти якийсь паритет в цій двоєдиній меті між суто фіскальним вилученням і регулюванням.

Питання визнання та підтримки регулятивної ролі податків залишається дискусійним до цього часу. Відповідно, можуть виникнути сумніви в об'єктивності регулюючої компоненти двоєдиної мети податкового механізму. У зв'язку з чим доречно буде звернутися до історичної спадщини про регулятивну роль оподаткування. Так, наприклад, відомий російський мислитель Н. І. Тургенев відводив податку функцію соціального корелятора або регулятора. На його думку, податок є одним з основних факторів, що впливають на соціальний добробут країни.

Перший же, хто виділив і спробував осмислити регулятивну сутність податку, був англійський філософ Т. Гоббс, який надав податку функцію регулятора соціальної рівноваги в суспільстві. Податок з цього моменту перетворюється на форму участі окремої особи в житті суспільства. Найбільш суттєвим доповненням до вже наявного регулятивного подання податку, стало виділення його перерозподільчої функції. З XIX ст. податок починають оцінювати саме як інструмент перерозподілу суспільного багатства. Таким чином, до податку почали ставитися як до дійсного регулятора суспільного життя. Навряд чи хтось зможе заперечити, що як теорії, так і практиці оподаткування потрібні максимально точні і коректні трактування поняття “податковий механізм”. Однак навіть у дослідженнях на здобуття докторського ступеня можна прочитати безглузді визначення, наприклад, що ефективний податковий механізм – це інститут ринкової економіки (обійдемося без зазначення автора). Подібна масштабізація податкового механізму свідчить про нерозуміння змісту інституціональних складових системи державного регулювання економіки.

Зауважимо, що сам по собі механізм – це набір взаємодіючих функціональних блоків, зміст кожного з яких реалізується через методи, способи і прийоми впливу на керований об'єкт з визначеною метою. Будь-який механізм вбирається в оболонку і забезпечується стартером (механічним або електронним). Синхронність або її відсутність (збої) в роботі елементів (блоків) податкового механізму свідчить про досягнення або ж, навпаки, недосягнення паритету загальнонаціональних, корпоративних і особистих фінансових інтересів. Йдеться про той самий паритет, досягнення якого планувалося при узгодженні цілей різнорівневих податкових політик на певний період часу. Отже, синхронність функціонування елементів податкового механізму може розглядатися як індикатор узгодження інтересів: з одного боку, реалізації прав власників на отримання доходів у розмірі, достатньому кожному з них для вирішення відтворювальних завдань з урахуванням виконаних ними податкових зобов'язань, а з іншого боку, прав всіх видів бюджетів

на отримання фінансових коштів, необхідних для реалізації покладених на них функцій. Відмінність фінансових інтересів держави й економічних агентів, різниця відповідних політик дає підставу розрізнити рівні податкового механізму – зокрема, механізму, що функціонує на рівні держави, і механізму, що функціонує на корпоративному рівні (підприємство, їх галузеві або територіальні об'єднання). При цьому кожен з таких механізмів має функціонувати в суворо визначеному регламенті податкових правовідносин. В іншому випадку буде постійно порушуватися паритет фінансових інтересів, посилюватися негативні прояви, як по відношенню до інтересів державної скарбниці, так і по відношенню до інтересів платників податків. З іншого боку, організаційно-правова сторона податкового механізму не повинна превалювати над його економічною суттю, тобто цілями функціонування. Візуальне уявлення про взаємопов'язані між собою функціональні блоки податкового механізму – планування, регулювання, облік і звітність, аналіз, контроль – дає рис. 2.10.

Слід особливо відзначити, що блок «контроль», як відносно самостійний, позиціюється нами у складі блоків податкового механізму тільки з теоретичних позицій. Це необхідно для кращого візуального уявлення внутрішнього змісту самого механізму. На практиці ж контрольні процедури здійснюються і при плануванні, і при регулюванні, і в процесі обліку, завершується звітністю, а також при аналізі стану фіскальних процесів.

Можна також побачити, що блоки податкового механізму розрізняються на державному та корпоративному рівнях.

Слід зазначити, що система управління оподаткуванням і податковими доходами на загальнодержавному та місцевому рівнях розрізняється, оскільки різними є учасники податкових відносин, їх компетенція, фінансові інтереси, види податкових платежів та способи виконання зобов'язань перед бюджетною системою держави.

При деталізованому вивченні будь-якої категорії або явища рекомендуємо визначити роль цієї категорії (явища), тоді сама категорія стає більш зрозумілою.

**З теоретичних позицій визначити роль податкового механізму** – значить вибрати джерела оподаткування (капітал, дохід, заробітну плату, споживання тощо) і встановити частки вилучення таких джерел у власників.

**З практичних позицій визначити роль податкового механізму** – значить встановити конкретні параметри впливу кожного з елементів податкового механізму на фінансові показники діяльності господарських суб'єктів, приватних господарств, рівні бюджетної системи й економіку країни в цілому як єдиного народногосподарського комплексу.

**Розгляд змісту функціональних блоків податкового механізму передбачає виявлення їх організаційно-методичної специфіки, причому, стосовно до тієї мети, для досягнення якої такий блок створюється і функціонує.** У даному випадку за основу приймаються правові обмежувачі функціонування механізму, тобто сукупність законодавчих актів, які встановлюють правові норми в режимі реального часу і простору. Це дає можливість говорити вже про податковий механізм реалізації податкової політики держави на конкретному етапі його економічного розвитку.

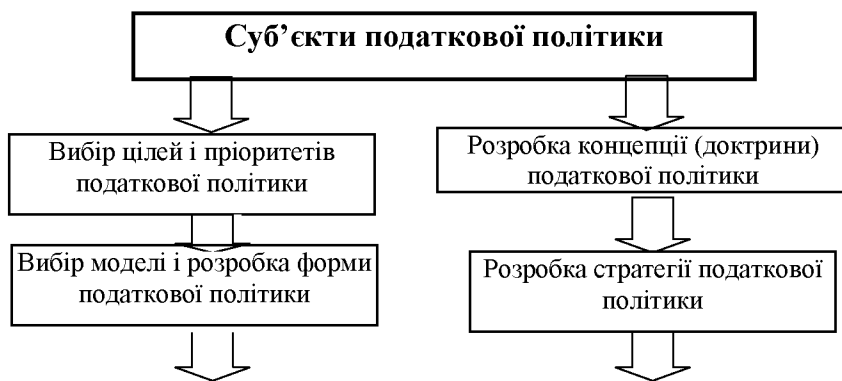
В системі державного регулювання економіки функціональні блоки податкового механізму мають додаткові цільові установки, обумовлені необхідністю розрахунку податкового потенціалу кожної конкретної території і подальшого узгодження можливостей збору податків на даній території з її потребами в податкових надходженнях. Узгодження обов'язково, оскільки і федеральна, і регіональна, і муніципальна податкові політики якраз і повинні реалізовуватися з урахуванням платоспроможності господарюючих суб'єктів і домогосподарств на кожній конкретній території. Від того, наскільки точно буде визначений податковий потенціал території, залежить результативність податкового механізму, що приводиться в дію відповідним територіальним законодавством. Іншими словами, між податковим потенціалом і результативністю податкового механізму території існує система прямих і зворотних зв'язків.

У широкому сенсі податковий потенціал території – це сукупний обсяг оподатковуваних ресурсів даної території.

У більш вузькому розумінні податковий потенціал території – це максимальна можлива сума податкових надходжень на даній території за певний проміжок часу, що обчислені в умовах чинного податкового законодавства.



Рис. 2.10. Зміст функціональних блоків податкового механізму.



**Формування податкового механізму**



Необхідно уявити, що між методологією оподаткування та податковим виробництвом як механізмом управління податковими правовідносинами існує жорстка причинно-наслідкова взаємозалежність. Це фундаментальне положення податкознавства повинно враховуватися при

побудові та реорганізації функціональних блоків податкового механізму. Несуттєвість зазначених зв'язків та (або) ігнорування таких взаємозалежностей призводять до різкого зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових правопорушень, порушують баланс міжбюджетних відносин регіонів з центром і, в кінцевому підсумку, нагнітають соціальну напругу в суспільстві.

Зокрема, проблеми з впровадженням в Україні інструментів податкової політики, які успішно функціонують у багатьох зарубіжних країнах, свідчать не про неефективність даних інструментів. Ні, інструменти перевірені, з ними все гаразд. Причини цих проблем лежать в системі прийняття рішень щодо стратегії і тактики податкової політики, а головне – в змісті її провідника – податкового механізму. Основною умовою результативності заходів з удосконалення змісту податкового механізму має бути тісна координація цих заходів із соціально-економічними перетвореннями в інших областях

Відзначимо, що результативність дії податкового механізму в корпоративній сфері вимірюється розумною мірою податкової економії, яка складається в правильному управлінні витратами та доходами для податкових цілей, при дотриманні норм податкового законодавства. Результативність внутрішньокорпоративного податкового механізму у різних господарюючих суб'єктів може істотно відрізнятись. Однією з причин цього слід вважати інертність самих суб'єктів до пошуку методів активізації блоків внутрішньокорпоративного податкового механізму. Активізація блоків корпоративного податкового механізму розуміється нами як використання на практиці таких, що добре зарекомендували себе, методів: податкового планування, регулювання, обліку, звітності, аналізу і контролю.

Суб'єктивний інтерес фахівців податкових органів полягає у формальному застосуванні законодавства для того, щоб акумулювати в скарбницю держави можливо велику суму податків. А інтерес платників податків – в формальному застосуванні законодавства для раціонального зменшення величини сплачуваних податків. В даному випадку інтереси сторін збігаються тільки в тому, що вони прагнуть до формального дотримання норм законодавства, а їх фінансові цілі залишаються діаметрально протилежними. Повністю усунути цей конфлікт інтересів в принципі неможливо. Проте його негативні наслідки можна зменшити за допомогою виправлення відповідних норм податкового законодавства.

Наприклад, однією з норм, що вимагає виправлення, є невідповідність строків подання декларацій та сплати окремих податків і зборів (наприклад, єдиного податку, що сплачуються суб'єктами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності) загальновстановленим Законом № 2181 від 21.12.2000 р. строкам, з якими зв'язана можливість застосування фінансових санкцій. Внаслідок цього при недотриманні встановлених для конкретного податку строків податкові органи ще до настання строків, передбачених Законом № 2181, накладають фінансові санкції та нараховують пеню, що успішно оскаржується платниками податків в судовому порядку.

В основі результативно функціонуючого в умовах конкретного простору і часу податкового механізму має лежати цілий комплекс критеріальних положень, основні з яких представлені нами на рис. 2.11.

Таким чином, концепція податкового механізму передбачає формування особливої організаційно-правової системи управління податковими правовідносинами між кожним конкретним суб'єктом управління з урахуванням їх фінансових інтересів (внутрішні фактори впливу на економічні процеси) і стосовно до умов конкретного періоду часу (зовнішні фактори впливу).

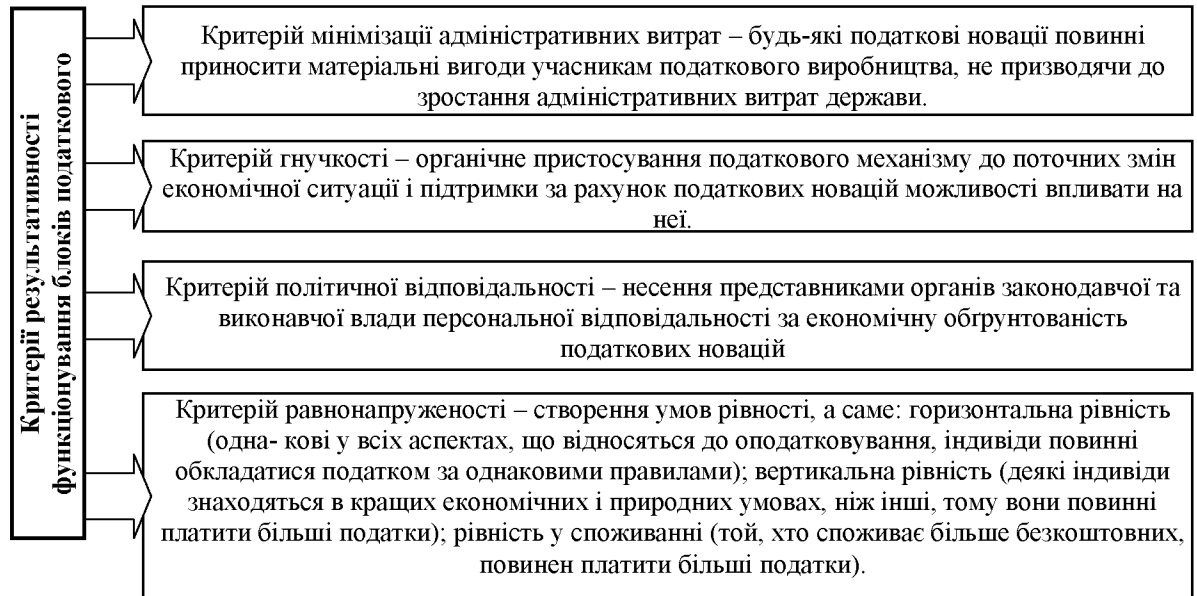


Рис. 2.11. Базові критерії підтримки податкового механізму в стані, адекватному вимогам паритету фінансових інтересів учасників податкового виробництва.

За критерієм впливу на економічну діяльність розрізняють *автоматичну і дискреційну податкову політику*, за критерієм економічного циклу – *антициклічну і проциклічну*, за критерієм взаємодії з іншими механізмами державного регулювання – *автономну і комплементарну*, за критерієм джерела походження – *самостійну політику і мімікрію* (або політику емуляції згідно з Еріком Райнертом. Норвезький економіст Ерік Райнерт у книжці “Як багаті країни стали багатими, і чому бідні країни залишаються бідними”, зокрема, посилається на дев'ять правил Філіпа фон Хорнігга, які сформульовано ще 1684 р. При цьому сам Райнерт ключовим вважає правило номер два, де сказано: “Усі, що є в країні, ресурси, які не можна використовувати в їхньому природному стані, слід обробляти в межах країни; оскільки промислові товари зазвичай коштують у 2—3—10—100 разів дорожче, ніж сировина”. Аналізуючи економічну історію лідерів, норвежець стверджує, що “всі країни, які сьогодні багаті, обов'язково проходили через період захисту національної обробної промисловості”. Відсутність такого захисту в слабших країнах означає їх деіндустріалізацію: “Ми можемо так сформулювати проблему бідності: Африка та інші бідні країни бідні тому, що їм відрізали або не дали можливості розвивати капіталізм як систему виробництва”. З погляду Райнерта, Україна — це “колонія”, тобто “країна, яка спеціалізується на **невигідній торгівлі**: на експорті сировинних товарів та імпорті високотехнологічних продуктів — промислові це товари чи послуги наукоємного сектору”).

Загальновідомо, що одне з основних призначень податкової політики полягає в застосуванні таких заходів та інструментів податкового регулювання, які б дозволяли коригувати макроекономічну динаміку та пом'якшувати зовнішні і внутрішні шоки, які призводять до розбалансованості економічної системи. Іншими словами, варіативність приросту національного доходу повинна бути незначною для того, щоб система розвивалася стійкими темпами.

Мистецтво формування податкової політики полягає у тому, щоб знайти оптимальний зміст податкової політики в умовах існування фундаментальної суперечності між сталими темпами економічного зростання та дестимулюючими ефектами, породженими впливом податків. Ці ефекти призводять до викривлення стимулів до праці чи підприємницької діяльності економічних агентів, впливають на розподіл обмежених господарських ресурсів [87].

Існує динамічний аспект, який проявляється у тому, наскільки податки ефективно здатні коригувати макроекономічні коливання. Як зазначалося вище, що відповідно до позиції Кейнса автоматичними стабілізаторами можна назвати тільки прогресивні податки, оскільки вони



узгоджують із загальною макроекономічною кон'юнктурою рівень оподаткування. Сьогодні ми спостерігаємо, що в багатьох країнах світу, особливо це стосується країн із перехідною економікою, широко застосовується пропорційне оподаткування. Відповідно до цього податки втрачають свої стабілізаційні властивості.

Виникає потреба у проведенні активної політики державного регулювання економіки, а в її межах реалізації – **дискреційної податкової політики**.

**Дискреційна податкова політика** – це політика державного регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів та механізмів, що ґрунтується на застосуванні правил оперативного реагування на економічну ситуацію та кон'юнктуру (ad hoc правила, подібно до правила Тейлора в монетарній політиці), що приймаються уповноваженими особами. На відміну від цього, політика автоматичного податкового регулювання ґрунтується на застосуванні наперед визначеного переліку правил, які реалізуються за конкретних економічних умов.

Залежно від макроекономічної кон'юнктури макроекономічна політика державного регулювання економіки може бути **активна та нейтральна**. Відповідно, у цих межах податкова фіскальна та податкова політика може бути **антициклічною або проциклічною**.

**Антициклічність податкової політики** полягає у тому, що під час економічного зростання податки мають запобігати перегріву економіки. Вони повинні зростати, тим самим забезпечуючи профіцит державного бюджету країни. Під час рецесії, економічного спаду податки мають зменшуватися для того, щоб стимулювати підприємницьку діяльність зростання, надавати імпульс зростанню споживчих витрат. У цей період видатки державного бюджету перевищують доходи, що призводить до наявності дефіциту. У середньо- та довгостроковій перспективі профіцит та дефіцит нівелюються, що зумовлює довгострокову та систематичну збалансованість державних доходів та витрат.

На відміну від антициклічної податкової політики, **проциклічна політика** є елементом автоматичної фіскальної політики або політикою вбудованих стабілізаторів. Безпосереднім прикладом вбудованого стабілізатора є прогресивна шкала прибуткового оподаткування, яка приводить у відповідність зміни податкових надходжень з рівнем національного доходу.

Важливе значення для економіки країни та суспільства має комплексний вплив усіх інструментів та механізмів державного регулювання економіки: монетарних, бюджетних, податкових, боргових тощо.

У разі, коли податкові інструменти та механізми у сукупності, наприклад, з монетарними, дозволяють зменшити відхилення економіки від оптимальної траєкторії свого розвитку, коригують та пом'якшують макроекономічні шоки, податкова політика держави має комплементарний характер. У протилежному випадку – податкового домінування, така політика має автономний характер.

Нарешті, типологію податкової політики держави доречно розглядати з позиції джерела її походження. Як зауважувалося раніше, у сучасному світі, і це стосується не лише податкової політики, дуже часто не потрібно розробляти нові рішення, коли існують готові та ефективні рецепти реалізації того чи іншого проекту, функціонування того чи іншого механізму. Інколи ceteris paribus краще імплементувати готовий досвід, кращу світову практику з передбачуваними результатами і наслідками, ніж по-новому винаходити велосипед. Політика мімікрії, або наслідування готових рішень (Ерік Райнерт називає цей механізм політикою емуляції), є одним із можливих підходів до формулювання змісту податкової політики держави. Але, звичайно, необхідно враховувати специфіку країни, обставини місця і часу.

**У практиці оподаткування застосовуються різні форми оподаткування**. Сутність пропорційної, прогресивної і комбінованої (пропорційно-прогресивної) форм оподаткування унаочнює рисунок 2.12.

Якщо ЗД - загальний дохід суб'єкта оподаткування, ЧД - дохід після сплати податку, то пряма ОА (бісектриса) відбиватиме відсутність оподаткування ( $0x = 0y$ ). На рис. 1. 2. 12 ОВ характеризує **пропорційне оподаткування**, яке передбачає встановлення однакової податкової ставки для всіх суб'єктів оподаткування. Що більший загальний дохід, то більші й податкові

надходження. У разі загального доходу в розмірі  $x$ , дохід, що залишається в розпорядженні суб'єкта оподаткування після сплати податку, дорівнюватиме  $y_b$ , а податок - величині  $(y_a - y_b)$ .

Рис. 2. 2. 12. *ілюструє прогресивне оподаткування*. Тут, що більший загальний дохід, то більша й податкова ставка. Для кожного значення загального доходу встановлюється відповідна

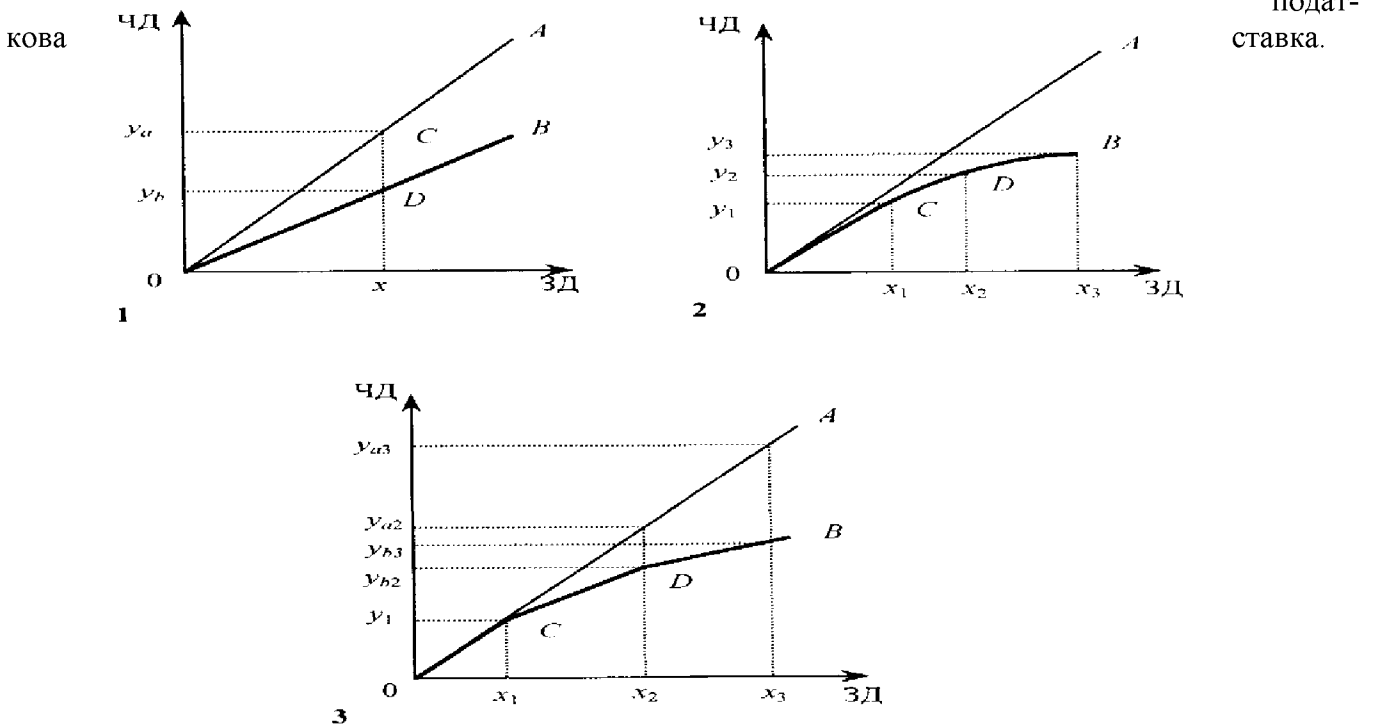


Рис. 2.12. Пропорційне (1), прогресивне (2) і комбіноване (3) оподаткування.

Рис. 3. 2. 12. *ілюструє комбіновану (пропорційно-прогресивну) форму оподаткування*. Якщо дохід менший за  $x_1$ , то оподаткування взагалі немає. Якщо дохід становитиме величину від  $x_1$  до  $x_2$ , то оподаткування здійснюється за малою податковою ставкою. Зі збільшенням доходу від  $x_2$  до  $x_3$  податкова ставка збільшується і т. д.

*Сутність регресивного оподаткування полягає* в зменшенні податкової ставки в міру збільшення доходу суб'єкта оподаткування. Прикладами пропорційного оподаткування є податок на прибуток, податок на додану вартість та ін. За комбінованою (пропорційно-прогресивною) шкалою здійснюється оподаткування доходів громадян.

Підходи до проблеми справедливості та ефективності розподілення податкового тягара знайшли своє відображення в принципах оподаткування. За принципом одержуваних благ фізичні та юридичні особи мають сплачувати податок пропорційно тим вигодам, які вони отримали від держави.

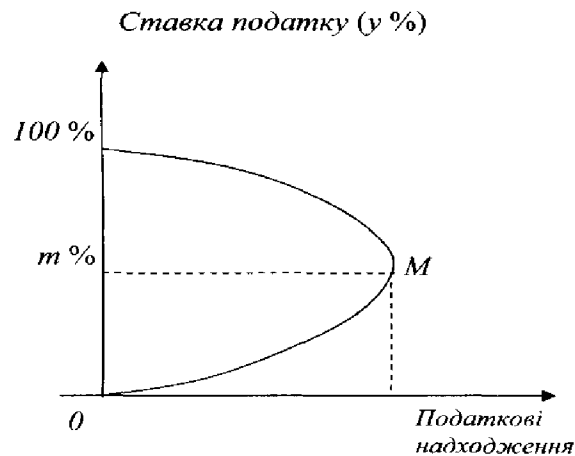
*Принцип платоспроможності передбачає*, що тягар повинен залежати від розміру отриманого доходу, причому власник більш високого доходу повинен платити не тільки абсолютно, але і відносно більш високі податки. В основі цього принципу лежить аналіз граничної корисності кожної додаткової одиниці одержуваного доходу. Такий підхід приводить до висновку, що додаткова одиниця доходу менш забезпеченої особи приносить їй більшу корисність, ніж додаткова одиниця доходу більш забезпеченої особи. Отже, завдання полягає в тому, щоб встановити такий рівень податків, при якому різні за величиною втрати доходу володіли б рівною корисністю для їх власників.

Податки відіграють визначальну роль у формуванні доходів держави. У цьому виявляється їх власне фіскальна функція (наповнення доходів казни). Даний напрямок податкової політики пов'язано з рівнем і зі структурою податкового навантаження на бізнес. Існуючі державні пріоритети можуть виражатися в таких заходах податкового регулювання, як встановлення пільгових ставок податків або податкові звільнення для певних галузей економіки або, що зустрічається досить часто на практиці, для фірм, що представляють малий і середній бізнес.

Податки потребують наукового підходу до їх встановлення. Перші наукові принципи податків визначив А. Сміт, який сформулював чотири принципи:

- зрозумілість умов стягнення податків;
- збір податків у терміни, зручні для платника податків;
- пропорційність податків доходам;
- мінімальні витрати на стягнення податків.

В економічній теорії зроблено спробу встановити зв'язок між ставкою податку та діловою активністю. Крива Лаффера, названа по імені американського вченого, що займається даною проблемою, описує зв'язок між ставками податків і податковими надходженнями до державного бюджету.



Теоретичним обґрунтуванням зниження податків і поживлення економіки стали розрахунки американського економіста Артура Лаффера. Головна ідея А. Лаффера полягає в тому, що в міру зростання ставки податку від 0 до 100 % податкові надходження будуть зростати від 0 до деякого максимального рівня  $M$ , а потім знову знижуватимуться до 0. Рис. 2.13. Крива А. Лаффера.

Якщо невисока ставка податку стимулює економічне зростання і надходження в державний бюджет до точки  $M$ , то після подальшого підвищення ставки податку до 100 % податкові надходження скорочуються до 0, тому 100 %-ва ставка податку має характер конфіскації прибутку і зупиняє легальне виробництво.

**Висновок: податкові надходження будуть максимальними, якщо ставка податку дорівнюватиме  $t\%$ .**

Світовий досвід показує, що економіка щонайкраще функціонує при оподаткуванні прибутку по ставці 10-12 %. При ставці менше 10 % накопичення капіталу відбувається швидше, ніж створюються умови для його ефективного використання. Ставки податку у 20-30 % забезпечують темпи економічного зростання 3-6 % на рік. Якщо ж ставка податку на прибуток перевищує 30-55 %, то підривається економічний інтерес товаровиробників, звужується фінансова база для інвестування, відбувається поступове «згортання» економічної діяльності.

Величина валових витрат в економіці повної зайнятості не завжди збігається з обсягом виробленої продукції (товарів і послуг).

Якщо валові витрати менше обсягу випущеної в країні продукції, то виникає **так званий «рецесійний розрив» (recessionary gap)**. Така ситуація виникає через ефект «граничної схильності до заощадження»: певну частину своїх доходів люди витрачають на заощадження, і саме вони, заощадження, і є джерелом фінансування державних витрат.

**У держави є два варіанти впливу на сукупний попит: або збільшувати обсяг своєї продукції, або збільшувати валові витрати.**

Державні закупівлі ефективніші від державних трансфертів, тому збільшення державних витрат врівноважує збиток від розміру валових витрат, викликаних заощадженнями, податками або імпортом.

Може скластися і зворотна ситуація: **виникнення «інфляційного розриву» (inflationary gap)**, - коли валові витрати економіки повної зайнятості перевищують валовий обсяг випущеної продукції економіки повної зайнятості. Для недопущення інфляції державі приходить зменшувати валові витрати саме на розмір цього інфляційного розриву. Це можна здійснити

декількома способами. *Можна зменшити державні витрати (трансферти або витрати на товари і послуги) або споживчі витрати за допомогою збільшення податків.* Однак треба пам'ятати, що збільшення податків на гривню призведе до зменшення витрат менше, ніж на гривню.

Так як уряд завжди має вибір між підвищенням податків, рефінансуванням державного боргу та монетизацією бюджетного дефіциту, тому загроза банкрутства держави навіть при значній заборгованості практично відсутня.

*Як же впливають на економічну ситуацію збільшення податків і збільшення урядових витрат?*

Збільшення податків для уряду є одним із способів отримання необхідних доходів для виплати відсотків по обслуговуванню боргу та погашення його основної суми. Для того щоб дотримуватися графіка обслуговування боргу, уряд має зібрати у вигляді податків суму, не меншу, ніж N.

Це означає, що співвідношення  $N / \text{ВВП}$  є нижньою межею ставки прибуткового податку:  

$$N / Y \text{ або } T / Y,$$

де N - виплати з обслуговування боргу;

T - податкові надходження до бюджету;

Y - сукупний дохід (або ВВП).

Збільшення податків як умова обслуговування зростаючого боргу може призвести до зниження стимулів до ефективної праці, скорочення інновацій та інвестування. Тому існування великого державного боргу побічно обмежує можливості економічного зростання.

Фіскальна політика може як благоприємно, так і достатньо болісно впливати на стабільність національної економіки.

*Якщо уряд використовує заходи фіскальної і / або грошової політики, намагаючись наблизити обсяг випуску продукції до його потенційного рівня і підтримати стабільність цін, це називається політикою стабілізації.*

Політика стабілізації являє собою дії уряду з контролю над економічною ситуацією з метою максимального наближення обсягу ВВП до його потенційного рівня і підтримати низькі і стабільні темпи інфляції.

*Політика обмеження ділової активності*, навпроти, спрямована на зменшення реального обсягу ВВП у порівнянні з його потенційним рівнем.

*Таким чином, за аналогією з кредитно-грошовою політикою, податково-бюджетну політику також можна поділити на два типи:*

- дискреційну (гнучку)

- і недискреційну (автоматичну).

*Дискреційна податково-бюджетна політика* - це свідоме маніпулювання оподаткуванням та державними видатками з боку законодавчої влади з метою впливу на рівень економічної активності.

*Дискреційна стримуюча* податково-бюджетна політика *передбачає зниження державних витрат та / або зростання ставок податків.*

Навпаки, *дискреційно стимулююча* податково-бюджетна політика *передбачає зростання державних витрат і / або зниження ставок податків.*

Уряд, приймаючи рішення про проведення дискреційної фіскальної політики, повинен ясно представляти, на якому з відрізків траєкторії циклічного розвитку перебуває економіка. Чи дійсно в економіці почався спад (або підйом), і яку з небажаних змін сукупного попиту потрібно блокувати стимулюючою податково-бюджетною політикою.

Дискреційну податково-бюджетну політику ускладнює фактор часу. Але цього недоліку позбавлений інший тип макроекономічної політики, а саме недискреційна, або автоматична, податково-бюджетна політика: тут відсутній лаг часу для прийняття рішень.

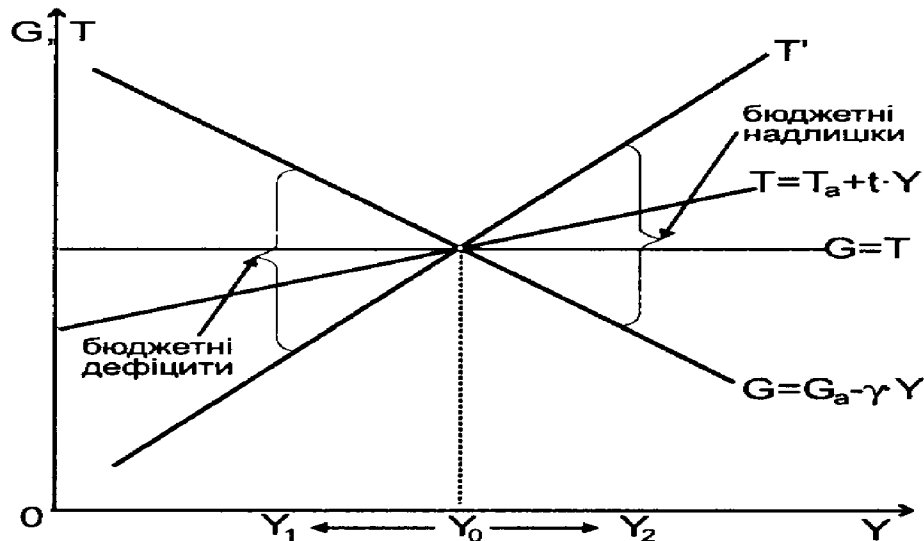
*Автоматична податково-бюджетна політика* - це автоматичні зміни в рівні податкових надходжень, незалежні від прийняття рішень урядом.

Автоматична податково-бюджетна політика є результатом дії автоматичних, або вбудованих, стабілізаторів.

**Автоматичні стабілізатори** - це урядові доходи або витрати, що автоматично змінюються в протилежну змінам у національному доході сторону, наприклад допомога по безробіттю або прибутковий податок, які згладжують флуктуацію кривої сукупних витрат і прибутків, запобігаючи зайво різким і слабо контрольованим змінам розмірів макроекономічних показників.

**Автоматичні (вмонтовані) стабілізатори** - це механізми ринкової економіки, що не залежать від держави і згладжують спади і підйоми в економіці, або це механізм, який дозволяє зменшити циклічні коливання в економіці без проведення спеціальної економічної політики.

На рис представлено механізм дії автоматичних стабілізаторів економіки.



Такими стабілізаторами є прогресивна податкова система і трансфертні платежі, насамперед система страхування по безробіттю. Зміна вказаних величин внаслідок циклічних коливань сукупного доходу призводить до збільшення чистих податкових надходжень у періоди зростання ВВП і до їхнього зменшення у фазі економічного спаду.

У фазі циклічного підйому доход зростає,  $Y_2 > Y_0$ , і тому податкові відрахування автоматично зростають, податковий мультиплікатор зменшується, а трансфертні платежі з бюджету автоматично знижуються. Це зменшує особисті доходи, скорочує видатки на споживання і сукупний попит в цілому. У підсумку бюджетний надлишок зростає, а надмірне розширення економіки й інфляція стримуються.

У фазі циклічного спаду сукупний доход, навпаки, знижується:  $Y_1 < Y_0$ . Через це податкові надходження автоматично скорочуються, податковий мультиплікатор збільшується, а трансферти приватному секторові зростають. Наслідком цього є збільшення бюджетного дефіциту, але одночасно зростають сукупний попит і обсяг виробництва, що обмежує глибину спаду. Отже, контрциклічні зміни в податках і державних витратах хоча й мають стабілізуючий вплив, але не можуть повністю усунути економічну нестабільність, адже автоматичні стабілізатори лише зменшують, а не зовсім усувають мультиплікативний вплив податків та державних видатків на економіку.

Проведення інституційних реформ, спрямованих на підвищення конкурентоспроможності національної економіки і підвищення ліквідності фінансових інститутів, інтеграція України в глобальні процеси, що відбуваються у світовій економіці, неминуче вимагають внесення змін до податкового законодавства.

Отже, ця галузь законодавства знаходиться в постійному розвитку, перманентно піддаючись глобальним впливам. Наприклад, глобальна фінансово-економічна криза зобов'язує країни змінювати внутрішню парадигму економічного розвитку, а, отже, і податкову доктрину держави. Зміст функціональних блоків податкового механізму за цими об'єктивними причинами також має динамічно змінюватися разом з подальшими корективами соціально-економічних перетворень.

#### 4. Податкова політика в контексті теорії інституціоналізму.

Інституціональний напрям економічної теорії пояснює розвиток економіки зміною інститутів. **Найбільшу увагу питанням оподаткування надають сучасні теорії цього напрямку – неінституціоналізм.** В основі неінституціонального підходу до проблем оподаткування і податкової політики лежать **три основні елементи:**

- посилення про договірну природу держави та її позитивну роль в економіці;
- ідея еквівалентного обміну суспільних благ і податків;
- уявлення про інституційну сутність податку.

У рамках інституціональної парадигми функціонування і розвиток економіки представляється через еволюцію інститутів, досліджуються причини і закономірності їх виникнення, зміни, відбору. **Податок також розглядається як інститут,** такий же стародавній, фундаментальний і стійкий в часі і просторі, **як інститути держави, власності, права.** Щоб розкрити інституційну сутність податку, розглянемо поняття інституту. Незважаючи на широке використання цього поняття єдиної дефініції його немає.

Класик інституціонального напрямку **Т. Веблен** розумів під інститутами стереотипи думок і реакцій. За його визначенням, *інститути – це « ... по суті справи, розповсюджений спосіб думки в тім, що стосується окремих відносин між суспільством і особистістю й окремих виконуваних ними функцій», представники неінституціоналізму трактують інститути, як норми, сукупності правил поведінки (правил гри), розуміння інституту як поведінкового стереотипу є характерним для соціологічного підходу, який розглядає інститут як сукупність ролей і статусів, призначених для задоволення певної потреби і зумовлюючих відповідні стереотипи поведінки і взаємодії економічних агентів.*

**Податок – це інститут, який упорядковує відносини економічних агентів з приводу фінансування діяльності держави по забезпеченню суспільних благ, і визначає обмеження, в рамках яких повинна здійснюватися їх діяльність.**

**Податки, будучи стійкою нормою економічного життя, закріплюються в поведінці людей у вигляді певних звичок, стереотипів дій, зразків економічного мислення, зміна яких відбувається в процесі еволюції даного інституту.**

**Найважливішими поняттями, з якими пов'язано поняття податку в інституційній економіці, є:**

- 1) суспільні блага,
- 2) формальні і неформальні інститути податку,
- 3) трансакційні витрати оподаткування.

##### 1) Суспільні блага.

Суспільні блага використовуються як незаперечний аргумент обґрунтування необхідності існування держави, її діяльності в ринковій економіці. Теорія суспільного вибору розглядає оподаткування з позицій еквівалентного обміну: люди платять податки в обмін на суспільні блага.

**Під суспільними благами розуміються особливого роду блага, які виділяються по властивостях:**

- конкурентність у споживанні;
- можливість виключення доступу.

**Перша властивість означає,** що споживання блага одним суб'єктом виключає його споживання іншим. Якщо блага не притаманна ця властивість, то його споживання одним індивідом не зменшує його корисності для інших. Такі блага називають благами сумісного споживання (національна оборона, охорона навколишнього середовища, чистота в місцях мешкання і ін.).

**Друга властивість припускає** наявність можливості виключення певних суб'єктів з числа споживачів. Відсутність цієї властивості означає, що неможливо ізолювати окремих громадян від вигод цього блага: корисність від нього одержать не тільки ті, які внесли сплату, але і багато інших суб'єктів, які не брали участі в його фінансуванні. Це явище відомо як проблема безбилетника (free-rider problem).

Більшість благ є приватними: їм притаманні і конкурентність в споживанні, і можливість виключення доступу. Виробництво і розподіл цих благ може бути організовано за допомогою

ринку. Блага сумісного користування, доступ до яких можна виключити, відносяться до колективних благ, для них існують ефективні децентралізовані механізми забезпечення. Для благ сумісного користування, що не мають цієї властивості, тобто для суспільних благ, таких механізмів не існує, і тому вони повинні забезпечуватися державою і фінансуватися шляхом податків.

*Концепція суспільних благ має ключове значення при розгляді питань оподаткування в рамках інституціональної парадигми: рівень податкового тягаря безпосередньо залежить від того, що відноситься до суспільних благ, наскільки є широким їх коло, як і чому воно змінюється в часі і просторі.*

Інституціональна теорія розглядає як найважливіше суспільне благо ефективну інституціональну структуру суспільства, і розширення сфери державного впливу зв'язує, в першу чергу, саме з *інститутоутворюючою функцією держави – діяльністю по цілеспрямованому формуванню ефективного громадського порядку, раціональних правил гри в економічному просторі, які забезпечують реалізацію цілей суспільного розвитку.*

## **2) Формальні і неформальні інститути оподаткування.**

Формальні і неформальні інститути є найважливішими поняттями інституціональної теорії.

Під формальними інститутами розуміються правила, що створюються та підтримуються спеціально на те уповноваженими особами (державними чиновниками).

*Формальний інститут податку є системою правових норм, що упорядковують податкові відносини економічних агентів – це законодавчо-нормативна база оподаткування (правила нарахування податкових платежів, їх справляння, механізм забезпечення дотримання податкових правил і т. д.).*

*Неформальний інститут податку утворюють норми, правила і стереотипи поведінки, які регулюють податкові відносини економічних агентів, склалися і реально діють на практиці.*

Не менш важливими для впорядкування взаємодії економічних агентів є неформальні норми і правила, регулюючі податкові відносини. **Д. Норт**, підкреслюючи роль неформальних норм і правил, зауважував: «Ми, ті що живуть в сучасному західному світі, вважаємо, що життя та економічні процеси підпорядковуються писаним законам та правам власності. Однак навіть в найбільш розвинених економіках формальні правила складають невелику, “хоча й дуже важливу” частину тієї сукупності обмежень, які формують ситуації вибору, що стоять перед нами; нескладно бачити, що неформальні правила пронизують все наше життя». *В загальному значенні в інституціональній теорії неформальні обмеження трактуються, головним чином, як прояви традицій, звичаїв, стійких стереотипів дій.*

Дослідники по-різному оцінюють взаємозв'язки між формальними і неформальними інститутами.

Так, **В. Радаєв** виділяє три функції формальних практик по відношенню до неформальних:

по-перше, вони виступають обмежувачами, стримуючими неформальні норми;

по-друге, вони використовуються як інструмент для стимулювання появи нових неформальних практик;

по-третє, вони формують мову риторики, яка камуфлює неформальні практики.

**Д. Норт** наголошує на наступних формах їх зв'язку: *«Формальні правила можуть доповнювати неформальні обмеження й підвищувати їх ефективність... Формальні правила можуть вводитися для того, щоб модифікувати, переглянути або змінити неформальні обмеження... Іноді (але не завжди) можна замінити, витиснути існуючі неформальні обмеження новими формальними правилами ...».*

В загальному вигляді можна виділити наступні типи відношення між формальними і неформальними інститутами (табл. 2.6).

### Типи відношення між формальними і неформальними інститутами.

| Тип відношення                  | Зміст відношення   |
|---------------------------------|--|
| <i>відношення доповнення</i>    | неформальні практики доповнюють формальні правила в неврегульованій ними області дій   |
| <i>відношення відповідності</i> | формальні правила адекватно підтверджені неформальними практиками і втілені в соціально схвалених стереотипах поведінки              |
| <i>відношення посилення</i>     | неформальні правила більш жорсткі, ніж формальні   |
| <i>відношення заміщення</i>     | неформальні норми є реально діючими, заміщаючи формальні   |
| <i>відношення протиріччя</i>    | законна норма і неформальна практика, що суперечить їй, співіснують, паралельно застосовуючись, часто кожна з них має свій ареал дії |

На практиці можна спостерігати всі типи відношення між формальними і неформальними податковими правилами. Одними з найпоширеніших є відношення доповнення. В податковому законодавстві достатні багато пусток, які заповнюють неформальні практики і упорядковують взаємодії агентів в тих ситуаціях, які обійдені законом. В. Радаєва пише: «... офіційні органи майже завжди або залишають місце для невизначеності, будучи не в силах заповнити всі законодавчі порожнечі, або цілком свідомо конституюють поле невизначеності в процесі узгодження проектів законодавчих і нормативних актів, резервуючи можливості для різного трактування формальних правил».

Прикладом відповідності між формальними та неформальними нормами можна вважати практику податкової звітності: своєчасне її подання придбало риси рутинної діяльності, існує як реальна норма поведінки і виконується переважною більшістю платників. Відношення протиріччя між формальними і неформальними нормами в практиці постсоціалістичних країн зустрічаються, на жаль, достатньо часто. Відношення посилення пов'язано з самообмеженням платників податків.

**При ослабленні формальних правил люди схильні якийсь час дотримуватися старих, більш жорстких обмежень, особливо в умовах нестійкої законодавчої бази.**

*По-перше*, таким чином вони страхуються від різких змін законодавства, зокрема, повернення до колишніх правил.

*По-друге*, інерційність виявляється і в податковій поведінці: старі правила ще якийсь час зберігають свій вплив, особливо якщо вони затвердилися у вигляді стійких стереотипів поведінки.

Прикладами самообмеження в податковій поведінці є представлення звітності до податкового органу тільки особисто, хоча законодавством передбачені різні шляхи; представлення «зайвої» (не обов'язкової) звітності; перерахування авансових платежів «про всяк випадок», хоча вони вже можуть бути відмінені, та ін.

### **3) Трансакційні витрати оподаткування.**

**У загальному значенні під трансакційними витратами розуміються витрати експлуатації економічної системи.**

Функціонування будь-якого інституту, який визначає механізм взаємодії економічних агентів, пов'язано з певними витратами – витратами його експлуатації. Трансакційні витрати грають ключову роль в контексті аналізу ухвалення колективних рішень, до яких відноситься і питання про податки. Економія трансакційних витрат – це критерій ефективності для порівняння інститутів, інституційних змін і чинник економічного зростання. З цього приводу Нобелівський лауреат **Д. М. Бьюкенен** пише: «Якщо ми хочемо порівняти колективний принцип реалізації із частковим, і особливо, якщо ми хочемо проаналізувати дію різних правил прийняття колективних рішень, нам необхідні, навіть на концептуальному рівні, деякі інструменти зіставлення чистих прямих вигід або чистих прямих витрат колективних дій з витратами самої



*організації діяльності, тобто з витратами колективної організації процесу прийняття рішень – ключової змінної в нашому аналізі».*

**Витрати, пов'язані з функціонуванням механізму оподаткування, включають:**

- витрати на розробку і впровадження інституційних основ оподаткування (витрати інституціоналізації);

- витрати справляння податків і витрати по забезпеченню дотримання правил (витрати на податковий контроль і примушення до виконання податкових правил).

Від економії всіх цих витрат залежить ефективність функціонування інституту податку.

***Найважливішими шляхами зниження трансакційних витрат оподаткування є поліпшення адміністрування податків і скорочення ухилення від оподаткування.***

Неоінституціоналізм пропонує свій підхід до дослідження проблеми ухилення від податків, який заснований на підході нобелівського лауреата **Г. Беккера** – економічному аналізі злочинності. Згідно з цим підходом індивід ухвалює рішення про порушення правил на основі співставлення зв'язаних з цим вигод і втрат: його рішення залежить від додаткового доходу, вірогідності розкриття злочину, тяжкості покарання та ін. ***Цей підхід знайшов застосування в податковій політиці при визначенні параметрів оподаткування, податкового контролю, від повідальності та штрафних санкцій.***

Перехід на інституціональну парадигму при обґрунтуванні податкової політики ***обумовлює формування партнерських відносин учасників процесу оподаткування, перенесення уваги з проблеми зниження податкового тягара на проблему еквівалентності податків і суспільних благ, що надаються державою, і актуалізує такі задачі:***

- ревізію зобов'язань держави;

- скорочення трансакційних податкових витрат, у тому числі і у платників податків, що може досягатися поліпшенням податково- вого сервісу, зручності оподаткування для платників та ін.;

- посилення прозорості процесів збирання й витрачання податкових надходжень; що передбачає поліпшення інформованості населення, відвертість звітнос- ті податкових і інших органів державного управління;

- формування соціально санкціонованих стереотипів податкової поведінки, адекватних системі формальних податкових обмежень.

**Необхідно зазначити, що в кожній країні інституціональний механізм формування податкової політики є індивідуальним, хоча зрештою можна виділити й спільні риси.**

Наочно інституціональний механізм формування і реалізації податкової політики держави може бути представлений у вигляді схеми, наведеної на рис. 2.13.

***По-перше***, традиційно визначені центри суспільної думки, і це не обов'язково державні установи, що підтримують дискурс, є своєрідними «лабораторіями» (данина моді – think tank), у яких генеруються нові ідеї. Ураховуючи, що час перебування політиків на посаді обмежений, такі організації забезпечують формування інституційної пам'яті, а також у разі народження конструктивної ідеї інституціональний механізм формування політики сприяє втіленню такої ідеї в життя. Упорядкування всіх процесів і процедур розроблення політики, які надалі мають стати частиною традиції і суспільної культури, дозволить уникати багатьох суперечностей і конфліктів на етапі розроблення, а в цілому – суттєво підвищити якість контенту політики per se, уникнути кон'юнктурності та непослідовності рішень і дій.

*По-друге*, аналіз найбільш успішного досвіду формування і реалізації політики дає змогу зробити висновок, що потрібна підтримка та ефективна комунікація як з теоретичною, так і прикладною наукою. Вона здатна продукувати об'єктивні фіскальні правила і податкові механізми, які потім перекладаються мовою закону і дозволяють мінімізувати дискреційні політичні рішення.

*По-третє*, потрібне сильне громадянське суспільство з соціально відповідальним середовищем, яке не тільки забезпечує перевагу здорового глузду, а й дозволяє мінімізувати помилки (свідомі чи несвідомі, то не важливо в даному контексті) поганих правителів.

Зміст податкової політики має бути підпорядкований та узгоджений з цілями соціально-економічного розвитку держави в контексті моделі суспільства, що будується (рис. 2. 14).

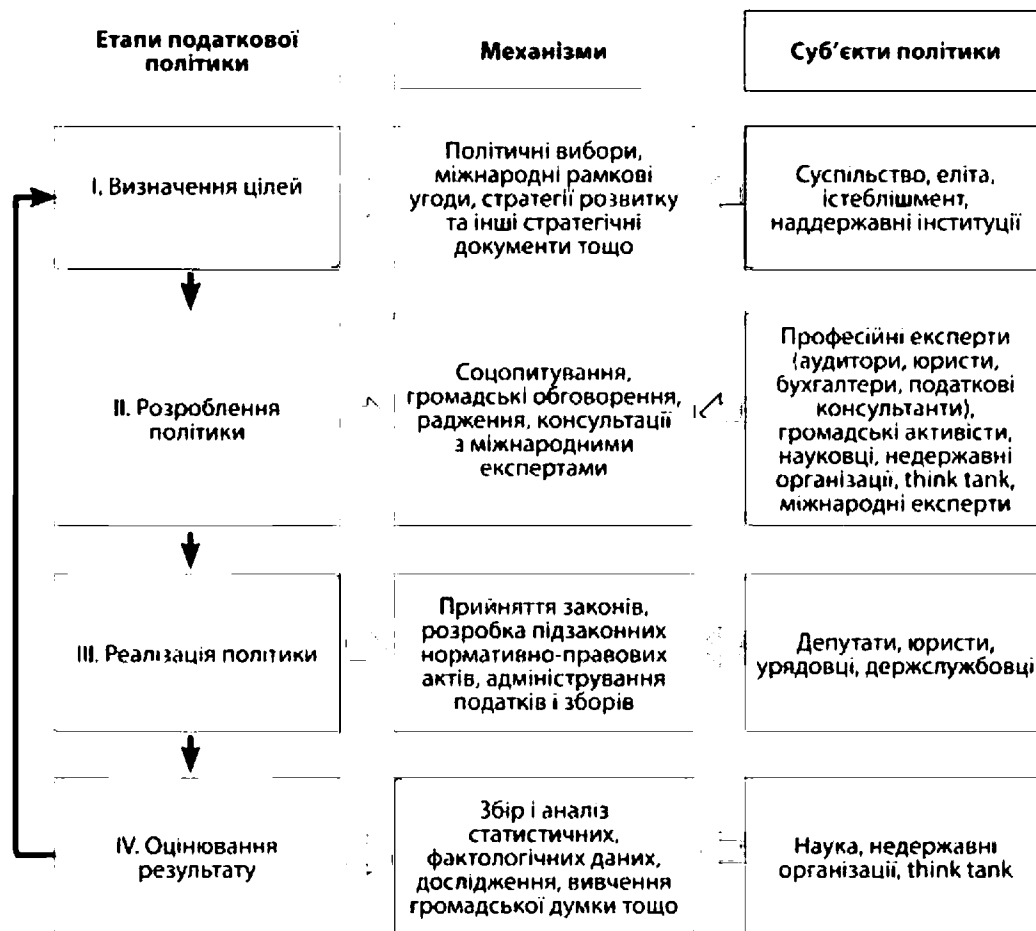


Рис. 2.13. Інституціональний механізм формування і реалізації податкової політики держави [83].

При цьому необхідно розуміти, що існують обмеження економічного, політичного, інформаційного та інституціонального характеру при виборі політики та відповідних податкових механізмів. Державна політика у сфері податків може бути ефективною лише тоді, коли немає негативного суспільного резонансу щодо її змісту, її запровадження не призводить до опортуністичної поведінки платників податків. А ми часто спостерігаємо абсолютно протилежну ситуацію. Також необхідною передумовою ефективної реалізації політики повинна бути наявність інституційної пам'яті, завдяки якій має забезпечуватися правонаступництво і послідовність процесів формування та реалізації податкової політики держави.

Так, у Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2021 рр., що була презентована Міністерством фінансів України, абсолютно доречно зазначається, що податкова політика має бути передбачувана. Але такої її якості можна досягти лише в тому випадку, коли буде розроблятися стратегічний документ, на кшталт бюджетної резолюції (чи

поновому – бюджетної декларації), що визначає бюджетну політику держави, або основних засад грошово-кредитної політики, яка формує монетарну політику.



Рис. 2.14. Ієрархія податкової політики [83].

Такі документи є важливими, оскільки забезпечують збереження інституційної пам'яті системи, послідовність і впорядкованість руху держави на шляху свого розвитку. Вони дозволяють мінімізувати вплив економічного популізму, що в захваті деструктивного заперечення навіть тієї незначної кількості наявних здобутків призводять не до поступу, а до регресу чи тупцювання на місці.

На нашу думку, основна проблема у сфері формування податкової політики держави в Україні – це не питання якості аргументів чи рівня дискусії. Вона також не пов'язана з конфліктом ідеологічних поглядів на еволюцію держави та механізми розвитку соціально-економічної системи країни. У нашій державі ситуація значно складніша, оскільки зміст політики формується більше і найчастіше під впливом власного (корпоративного, приватного) інтересу чи вигоди суб'єктів, що здатні впливати на policy makers або пов'язаних осіб, що формують такі рішення. Підґрунтям для цього є корупція і непотизм. Часто мотивом політичних рішень є необґрунтований нічим популізм, оскільки саме в нашій країні відчувається дуже сильний вплив політичних циклів на зміст передвиборчих гасел.

Отже, потрібно констатувати, що станом на сьогодні день у нашій державі не склалося традиції напрацювання рішень у сфері податкової політики держави, подібної до того, що є в інших країнах світу.

При цьому варто звернути увагу на те, що формування такого інституціонального механізму має відбуватися в абсолютно нових реаліях та умовах нашого повсякденного життя, а також з урахуванням тенденцій подальшого розвитку суспільства та економіки, науки і техніки.

Цифрова революція XXI ст. зумовлює новий масштабний процес, який кардинально чиним змінює не лише практику оподаткування, а й сутність економічної діяльності, структуру економік країн світу, поняття ціни та вартості, феномен доходу і багатства, блага і капіталу. **Це явище – діджиталізація – є одним з ключових тенденцій сьогодення і довгострокової перспективи, принаймні в економічному значенні цього поняття.** Один із провідних науковців, навіть не футурологів світу, а саме науковців, популяризатор науки **М. Каку**, зауважує, що процес розвитку цифрових технологій, що описується **законом Мура [Закон Мура – емпіричне спостереження, зроблене в 1965 році (через шість років після винаходу інтегральної схеми), у процесі підготовки виступу Гордоном Муром (одним із засновників компанії Intel). Він**

висловив припущення, що кількість транзисторів на кристалі мікросхеми буде подвоюватися кожні 24 місяці. Створивши графік зростання продуктивності запам'ятовуючих мікросхем, він виявив закономірність: нові моделі мікросхем розроблялися через більш-менш однакові періоди (18 - 24 міс.) після появи їхніх попередників. При цьому їхня місткість зростала щоразу приблизно вдвічі. Якщо така тенденція продовжиться, припустив Мур, то потужність комп'ютерів експотенціально зросте протягом відносно короткого проміжку часу], уже змінив феномен економічної діяльності та багатства до невпізнанності, але ще більші трансформації нас чекають попереду. Оскільки податки є похідними від економіки та соціуму, важливо дослідити питання змін теорії і практики, елементів податків і процесу адміністрування в умовах застосування цифрових технологій, тобто в епоху діджиталізації.

***Діджиталізація трансформує багато аспектів нашого повсякденного життя, а також основи функціонування економіки та суспільства.*** Масштаби і швидкість змін, породжених цим процесом, актуалізують ряд викликів та проблем у сфері публічних фінансів загалом і податкової політики зокрема. Сучасні технології змінюють саму природу процесу формування політики завдяки виникненню інструментів абсолютно нового гатунку, які дозволяють формувати та підтримувати реалізацію політики.

Для податкової політики це означає, що механізм її формування і реалізації має відповідати новим реаліям життя і вимогам конкурентного навколишнього середовища.

***Але діджиталізація не лише надає нові інструменти адміністрування чи підтримки прийняття рішень, а й породжує певні виклики та проблеми. Найбільші з них існують у сфері міжнародного оподаткування і зумовлені такими чинниками:***

- можливостями транснаціональних корпорацій використовувати розбіжності у правилах і процедурах між різними податковими юрисдикціями;
- використання нематеріальних активів, включаючи інтелектуальну власність;
- синергетичний ефект, породжений великими мережами і великими масивами даних.

У пошуках відповіді на питання про умови ефективного функціонування механізму податкової політики держави логічно спочатку знайти відповідь на таке питання. За яких умов у сфері податкової політики держави виникає стійка кооперація між різними акторами, що підвищує податковий комплайанс? Відповідь на це питання надає теорія ігор, яка вивчає стратегії поведінки економічних агентів з різними інтересами, інколи, як у нашому випадку з податковою політикою, різноспрямованими. Суто теоретичні висновки свідчать про те, що в цих умовах не існує кращої стратегії, незалежної від стратегії опонента, тому стратегія «TIT for TAT», або «око за око, зуб за зуб», є кращою. Коли ми зважаємо на рішення наших опонентів і робимо те саме у відповідь, що роблять вони, це може привести до виникнення кооперації на основі довіри. ***Отже, довіра – це інша основна умова ефективного функціонування механізму податкової політики держави.***

Як часто нам доводилося чути, що платники податків не хочуть їх платити, бо погана держава і, навпаки, держава не надає належні суспільні послуги тому, що платники податків не сплачують свої податкові зобов'язання. Коло замкнулося і неможливо визначити, де причина, а де наслідок, хто винний у стані такої «поганої рівноваги». Зважаючи на це, і в кожному випадку, і в кожному історичному періоді питання створення умов довіри має вирішуватися з урахуванням специфіки тієї чи іншої країни, адже замкнене порочне коло недовіри не має початку й кінця. Проблема ускладнюється тим, що й сучасна наука не може знайти остаточної відповіді на питання, якими чинниками ця довіра викликана. Це особливості людей на генетичному рівні, що обумовлюють особливе ставлення до суспільного добробуту, і, зокрема таке як альтруїзм. Чи, можливо, це життєві цінності, які в людях мають виховуватися у родині та суспільстві. Чи, можливо, світоглядний спадок, наприклад, сформований релігійними віруваннями тощо. Імовірніше, це поєднання всіх цих факторів. Загадаємо М. Вебера, який вбачав джерелом економічного прогресу і суспільного добробуту західноєвропейських країн протестантську етику. Подібна позиція, наявність релігійного фактору, який особливим чином впливає на життєві цінності людей, частково простежується в дослідженнях професора М. Беренсона, який, вивчаючи

феномени податків і довіри на емпіричному матеріалі трьох колишніх країн постсоціалістичного табору (Польщі, України і Росії), показує, що відмінність у релігійних поглядах католиків і православних суттєво впливає на рівень довіри до держави. Крім того, наслідки патерналістської моделі відносин між державою і людиною простежуються більше в пострадянських країнах, ніж у Польщі, яка має значно більші успіхи у формуванні моделі взаємовідносин між цими суб'єктами на основі довіри.

Вітчизняний філософ **С. Дацюк** зазначає, що довіра в суспільстві зазвичай виникає, підтримується, відроджується поза політикою. А сама політика або сприяє процесу довіри, або руйнує її. Для українського правлячого класу ця проблема існує як ризик втрати влади, але для української громади вона є ризиком втрати держави.

Отже, довіра є тим важливим внутрішнім ресурсом, наявність у достатній мірі якого може:

- додатково прискорити динаміку соціально-економічного поступу,
- полегшити сприйняття непопулярних рішень держави, якими, як правило, супроводжуються реформи,
- івельювати вразливість суспільства до інформаційних шоків.

З цього приводу **Ф. Фукуяма** підкреслює, [«Кінець історії та остання людина» (англ. *The End of History and the Last Man* — перша книга американського філософа і політолога Френсіса Фукуяма. Фукуяма стверджує, що поширення в світі ліберальної демократії західного зразка свідчить про кінцеву точку соціокультурної еволюції людства та формуванню остаточної форми урядів. У поданні Фукуяма кінець історії, однак, не означає кінець подієвої історії, але означає кінець століття ідеологічних протистоянь, глобальних революцій і воєн, а разом з ними — кінець мистецтва та філософії], що **добробут країни, а також її самодостатність на тлі інших країн визначається однією універсальною культурною характеристикою – присутнім у суспільства рівнем довіри до неї.**

#### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Суть і значення податкової політики.
2. Механізм дії податкової політики.
3. Теоретичні підходи до трактування поняття “податкова політика”.
4. Рівні, суб'єкти та об'єкти податкової політики.
5. Цілі державної податкової політики.
6. Типи і моделі податкової політики (максимальних податків, мінімальних податків, розумних податків).
7. Методи податкової політики.
8. Інструменти податкової політики.
9. Стадії податкової політики.
10. Механізм реалізації податкової політики.
11. Дискреційна та автоматична податкова політика.
12. Сутність пропорційного, прогресивного, пропорційно-прогресивного та регресивного оподаткування.
13. Інфляційний та прецесійний розрив.
14. Податок як інститут.
15. Формальні та неформальні інститути оподаткування.
16. Трансакційні витрати оподаткування.
17. Інституційний механізм формування і реалізації податкової політики держави

#### Рекомендована література

Основна: [2, 8, 18, 21, 27, 35, 42, 45, 52, 64. с. 94 – 115, 66, 69, 74, 81. с. 90 - 103].

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

### 2.3. Податкова система.

Мета лекції: сформулювати уявлення про основні аспекти податкової системи як комплементарної складової податкової діяльності держави; ознайомитися із організацією податкової системи та організаційним забезпеченням її функціонування; визначити основні складові податкового механізму та форми і методи податкового обліку.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- володіти навичками наукових підходів до аналізу податкової системи;
- знати місце, значення та роль податкового обліку;
- розуміти причинно-наслідковий зв'язок податкової діяльності держави, економічної та соціальної системи суспільства;
- визначити теоретичні та практичні аспекти підвищення ефективності функціонування податкової системи.

План.

1. Сутність податкової системи.
2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи.
3. Облік платників податків.
4. Податковий механізм.

#### 1. Сутність податкової системи.

Зазначимо, що формування в Україні ринкової економіки принципово змінює становище. З'являється господарюючий суб'єкт, чия самостійність базується на приватній чи колективній власності і юридично захищена. *Розділення держави і підприємця, тобто платника та отримувача податків, породжує необхідність регулювання економічних стосунків між ними.*

**Цю роль і виконує податкова система, яка є основним інструментом податкової діяльності держави.**

Сучасна податкова система – продукт тривалої еволюції, що не в останню чергу зумовлювалася змінами, які відбувалися в процесі трансформації ролі держави. Будучи продуктом податкової діяльності держави, податкова система еволюціонувала по мірі змін природи, характеру, форм, ролі держави в суспільно-економічному розвитку. Останні, становлять об'єктивні чинники її формування. Одночасно становлення податкової системи було невіддільним від дії суб'єктивних факторів, значення яких вирішальною мірою зумовлене рівнем компромісу інтересів усіх суб'єктів податкових відносин. І хоча з розвитком демократичних форм правління, порівняно з абсолютизмом, вплив суб'єктивних факторів на формування процесів оподаткування не має визначального характеру, цей вплив залишається суттєвим.

#### **З допомогою податкової системи держава може:**

- зміцнювати або, навпаки, обмежити ділову активність різних галузей підприємництва,
- створити умови для зменшення затрат виробництва, для підвищення конкурентноздатності національних підприємств на світовому ринку,
- з допомогою податків здійснюється протекціоністська політика,
- податки складають основну частину доходів державного, регіональних та місцевих бюджетів, забезпечуючи фінансовий вплив на економіку через витратну частину.

**Податкова діяльність, як економічна функція держави та наявність реальної податкової системи є одним з основних засобів здійснення економічної політики, направленої на реалізацію суспільних інтересів.**

**І. Необхідно відзначити, що поняття “податкова система” не однозначно трактується у науковій літературі.**

У визначенні податкової системи зустрічаємо різні підходи. Цікавим на наш погляд, є *визначення податкової системи, як сукупності існуючих у даний момент у конкретній державі суттєвих умов оподаткування.* Серед таких умов автори виділяють:

- порядок встановлення та введення в дію податків; види податків (система податків);
- порядок розподілу податків між бюджетами різних рівнів;
- права та обов'язки платників податків; форми і методи податкового контролю;
- відповідальність учасників податкових відносин;

- способи захисту прав та інтересів платників податків.

**Н. Кучерявенко**, даючи визначення податкової системи, розмежовує два підходи до її розуміння, сукупність яких дає відносно закінчене поняття податкової системи.

**З одного боку**, податкова система являє собою **сукупність податків, зборів, платежів і виступає, як діючий механізм визначених і законодавче закріплених важелів щодо акумуляції доходів держави**. В цьому випадку вона може співпадати з системою податків, зборів, платежів. Тут акцентується увага на тій стороні податкової системи, яка забезпечує механізм дії податків.

**З іншого боку**, податкова система включає в себе і досить **широкий спектр процесуальних відносин з приводу встановлення, зміни, відміни податків, зборів і платежів, забезпечення їх сплати, організації контролю і відповідальності за порушення податкового законодавства**.

Під податковою системою, також, розуміють сукупність податків, зборів і платежів, які стягуються на території держави відповідно до чинного законодавством, а також сукупність норм і правил, які визначають повноваження і систему відповідальності сторін, що приймають участь у податкових правовідносинах.

**II. На основі аналізу економічної літератури, на нашу думку, слід визначити поняття податкової системи, як сукупність:**

– **самих податків** (Згідно з Законом України “Про систему оподаткування” – це обов’язковий внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснюваний платником у порядку і на умовах, визначених Законом);

– **податкових органів** (ДПА, ДПІ, податкова міліція);

– **платників податків** (юридичних і фізичних осіб, на яких згідно з законами України покладаються обов’язки сплачувати податки);

– та **податкового механізму** (за його допомогою визначаються види і встановлюються ставки податків, порядок їх стягнення, пільги платникам податків тощо). Дане визначення відображає конкретну ситуацію, яка склалась в Україні в ході трансформації податкової діяльності держави.

Сутність податкових систем реалізується в базових ідеях і положеннях, які в них закладені.

**III. Сукупність таких основоположних, провідних ідей складає ідеологію та принципи податкової системи.**

Принципи побудови податкових систем взагалі залежать від прихильності уряду до тієї чи іншої економічної теорії, але вони мають загальний характер, хоча й відмінні риси в різних країнах, пов’язані з різним трактуванням деяких понять і положень.

В цьому ракурсі можна навести відому **класифікацію Вагнера**, у відповідності з якою правильно побудована податкова система повинна відповідати наступним вимогам:

**I. Етичні принципи оподаткування:**

- всезагальність податків;
- недоторканість особистості при оподаткуванні;
- відповідність оподаткування здатності платити.

**II. Принципи управління податками:**

- визначеність оподаткування;
- зручність оподаткування для платників;
- дешевизна стягування і мінімум податкового тиску.

**III. Господарські принципи (фінансово-політичні принципи):**

– відповідний вибір джерел податків, з урахуванням найменшого тиску на народне виробництво і найкращого здійснення соціально-політичних цілей податку;

- комбінація сукупності податків в таку систему, яка забезпечувала б, при дотриманні вищезгаданих етичних принципів і принципів управління, достатність надходжень і еластичність у разі надзвичайних державних потреб.

До наведених принципів увійшли чотири, які були сформульовані класиком економічної науки А. Смітом: справедливість (всезагальність і здатність платити), визначеність податкових

зобов'язань, зручність податків для платників, економія (мінімальні витрати на стягнення податків).

Відповідно до сучасних умов *Дж. Стігліц* визначає п'ять, на його погляд, властивостей «вдалої» податкової системи:

- економічна ефективність,
- адміністративна простота
- гнучкість,
- політична відповідальність
- справедливість.

**Податкові системи країн з ринковою економікою є відображенням конкретного економічного середовища**, а також національних особливостей, що склалися в цих країнах протягом певного історичного розвитку. Тому ці системи суттєво відрізняються одна від одної за складом і структурою податків, способом стягненням, ставками, фіскальними повноваженнями різних рівнів влади, податкової бази, *але при детальному аналізі можна виявити дві головні риси:*

- постійний конкретний пошук шляхів збільшення доходів держави;
- побудова податкової системи на базі суспільно прийнятих принципів в економічній теорії про рівність, справедливість та ефективність оподаткування.

**Ці риси реалізуються у формі широкомасштабних податкових реформ, шляхом введення нових податків, зміни податкової бази, співвідношення різних видів податків, використанні прогресивного і пропорційного оподаткування, перерозподілу податкового навантаження.**

За допомогою цих рис можна оцінити якість податкової системи держави. Різні цілі, яких дотримується податкова політика, не обов'язково поєднуються одна з одною у випадках, коли виникають протиріччя, необхідно досягати тимчасового компромісу. Так, наприклад, принцип рівності оподаткування потребує ускладнення адміністративної системи, що викличе зростання адміністративних видатків, а регулююча функція податків може порушити принцип справедливості й рівності оподаткування.

**Принцип рівності і справедливості є загальним для побудови податкових систем розвинутих країн.**

Можна виділити два підходи до його реалізації: *перший базується на теорії відповідності «податки — суспільні блага»*, згідно з чим справедливою податковою системою вважається та, при якій податок, що сплачується платниками, відповідає вигодам, які вони отримують від послуг держави. Іншими словами, справедливість податкової системи залежить від структури державних видатків.

*Другий підхід виходить із «спроможності платити» — кожен суб'єкт оподаткування повинен внести свою частку залежно від платоспроможності платника.* Ні один з цих підходів не є задовільним або таким, що легко здійснюється на практиці, кожний має свої переваги і недоліки, як правило, кожна податкова система поєднує елементи цих підходів.

**Згідно з міжнародною Програмою ООН були розроблені основи світового податкового кодексу, в якому визначені наступні принципи оподаткування:**

- **єдиний постійний закон** (Податковий Кодекс) на всі податки, відмова від окремих законів про конкретні податки;
- **відмова від протекційних податків** як умова інтеграції в світову економіку;
- **відмова від податкових пільг та звільнень від податків**, заміна їх у разі необхідності прямими субсидіями або трансфертами;
- врахування національних особливостей;
- орієнтація податку на прибуток фізичних осіб більше на критерії соціальної справедливості, ніж на мету одержання доходу;
- врахування фактора інфляції;
- створення ефективно діючої, чесною і компетентною податковою служби як елемента успішної податкової реформи.



Фундаментальні принципи оподаткування не піддаються кон'юнктурним коливанням. Досвід вітчизняного оподаткування переконує, що на всіх етапах його становлення практика не керувалася достатньою мірою такими положеннями економічної теорії. Система оподаткування підпорядковувалася вирішенню поточних питань, хоча й проголошувалися принципи, здатні забезпечити її ефективність.

**Сьогодні принципами побудови системи оподаткування в Україні проголошені:**

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високо технологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва;
- обов'язковість — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відпо відальності платників за порушення податкового законодавства;
- рівнозначність і пропорційність — справляння податків з юридичних осіб здійснюються у певній частці від отриманого прибутку; забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутку і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) — на більші доходи;
- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- соціальна справедливість — забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- стабільність — забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- економічна обгрунтованість — встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;
- рівномірність сплати — встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;
- компетенція — встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами;
- єдиний підхід — забезпечення єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- доступність — забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

*Функціонування будь-якої системи слід піддавати оцінці з метою визначення її відповідності зазначеній меті, реалізації покладених на неї функцій і завдань.*

**Найбільш поширеною є економічна оцінка за критерієм ефективності.**

Ефективність характеризується відношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечили його отримання, досягнення результату. Іншими словами, *ефективність — це ефект, який припадає на одиницю витрат ресурсів, що були використані з метою одержання досягнутого результату*. Щодо системи оподаткування, дуже важко кількісно визначити цей критерій через те, що результатом її функціонування є не тільки наповнення доходної частини бюджету, а

також створення сприятливого інвестиційного клімату в країні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення та багато іншого. Система оподаткування прямо чи опосередковано впливає практично на всі сфери суспільного життя як держави в цілому, так і окремої людини.

Головною метою системи оподаткування є *акумулювання податкових платежів та формування на цій основі доходної частини бюджету* щодо фінансового забезпечення державою завдань економічної та соціальної політики, то *оцінити цей критерій можна за допомогою таких показників:*

**1) коефіцієнт виконання планових податкових надходжень.**

Він розраховується як відношення фактичних надходжень до планових.

**2) коефіцієнт «якості» сплати податків,** тобто сплата податків у грошовій формі та з визначених джерел.

Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень за вирахуванням надходжень у негрошовій формі та надходжень від штрафів і фінансових санкцій до запланованих.

**3) коефіцієнт своєчасності,** який характеризує своєчасність надходження коштів до бюджету.

Наведені показники дозволяють охарактеризувати систему з точки зору її фіскальної спрямованості.

Для аналізу системи оподаткування з точки зору відповідності меті, що розкриває її **регулюючу функцію**, тобто спроможність регулювати грошові доходи, процес накопичення, функціонування національного ринку, *можна застосувати такі показники:*

– *питома вага податку на прибуток* підприємств у загальному обсязі податкових надходжень;

– *питома вага податку з доходів громадян* у загальному обсязі податкових надходжень;

– *питома вага коштів, що йдуть на заощадження*, у структурі грошових доходів населення;

– *питома вага валових приватних внутрішніх інвестицій у структурі ВВП.*

**2. Організаційне забезпечення функціонування податкової системи.**

Запорукою ефективного функціонування податкової системи є належним чином сформована інституційна основа. **Одним із основних інститутів, який здійснює реалізацію податкової системи, виступає орган виконавчої влади та податкового контролю – Державна податкова служба України** —центральний орган виконавчої влади, що очолює систему органів державної податкової служби України.

*ДПС України створена 22 серпня 1996 року.* Потім, ліквідована внаслідок об'єднання з Державною митною службою України в Міністерство доходів і зборів України 24 грудня 2012 року шляхом об'єднання Державної податкової служби та Державної митної служби.

1 березня 2014 Кабінет Міністрів України прийняв рішення ліквідувати Міністерство доходів і зборів, і відновити діяльність Державної податкової та Державної митної служб.

Проте, врешті на базі Міндоходів була утворена Державна фіскальна служба (Постанова КМУ від 21 травня 2014 р. № 160).

*Розпорядженням Уряду від 21 серпня 2019 р. № 682-р зазначило початок роботи Державної податкової служби України.* Кабінет Міністрів передав Державній податковій службі функції з реалізації державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску та законодавства з інших питань, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС.

«Ми починаємо новий етап у податковій політиці нашої держави. Нова податкова служба стане надійним партнером для підприємців, яка створюватиме сприятливі умови для ведення бізнесу в Україні, впроваджуватиме нові сервіси та забезпечуватиме рівні права всіх платників податків. Впевнений, що спільними зусиллями ми побудуємо сервісну податкову службу

європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві, якою будемо пишатися», – наголосив Голова ДПС Сергій Верланов.

Прийняття розпорядження стало можливим після виконання усіх необхідних заходів з утворення ДПС: проведення державної реєстрації, затвердження структури, штатного розпису апарату та кошторису, переведення з ДФС у ДПС 30% працівників на рівні центрального апарату і територіальних органів. Таким чином, здійснення заходів з утворення ДПС та забезпечення здійснення ДПС повноважень і виконання функцій, визначених Положенням про Державну податкову службу України, затвердженим постановою КМУ від 06 березня 2019 р. № 227, завершено.

Функції податкового органу обумовлюються його рівнем у загальній системі органів Державної податкової служби України.

### **Центральний орган ДПС України здійснює такі функції:**

**1. Виконує безпосередньо, а також організовує роботу підпорядкованих податкових органів, пов'язану із:**

- здійсненням контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями; додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів;

- здійсненням контролю за додержанням виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів від платників податків, своєчасністю і повнотою перерахування цих сум до бюджету;

- обліком платників податків, інших платежів;

- виявленням і веденням обліку надходжень податків, інших платежів, супроводженням Єдиного реєстру податкових накладних;

- проведенням роботи по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів, застосуванням фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, здійсненням заходів по вилученню та знищенню або передачі на промислову переробку алкогольних напоїв, знищенню тютюнових виробів, що були незаконно вироблені чи знаходилися у незаконному обігу.

**2. Видає нормативно-правові акти і методичні рекомендації** з питань оподаткування, які підлягають обов'язковому опублікуванню.

**3. Затверджує форми податкових розрахунків, звітів, декларацій, зразок картки фізичної особи - платника податків, форму повідомлення про відкриття або закриття юридичними особами, фізичними особами - суб'єктами підприємницької діяльності банківських рахунків, а також форми звітів про роботу, проведену податковими органами.**

**4. Надає податкові консультації,** організовує виконання цієї роботи органами державної податкової служби.

**5. Здійснює заходи щодо добору, розстановки, професійної підготовки та перепідготовки кадрів для органів ДПС.**

**6. Поддає підпорядкованим податковим органам методичну і практичну допомогу в організації роботи, проводить обстеження та перевірки її стану.**

**7. Організовує роботу по створенню інформаційної системи автоматизованих робочих місць та інших засобів автоматизації та комп'ютеризації робіт органів ДПС.**

**8. Розробляє проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок.**

**9. При виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань органам по боротьбі з організованою злочинністю.**

10. Передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції.

11. Подає Міністерству фінансів та Головному управлінню Державної казначейської служби звіт про надходження податків, інших платежів.

12. Вносить пропозиції та розробляє проекти міжнародних договорів стосовно оподаткування, виконує міжнародні договори з питань оподаткування.

13. Надає фізичним особам - платникам податків реєстраційні номери облікових карток і направляє до податкової інспекції за місцем проживання фізичної особи або за місцем отримання нею доходів чи за місцезнаходженням об'єкта оподаткування картку з реєстраційним номером облікової картки та веде Єдиний банк даних про платників податків - юридичних осіб.

14. Прогнозує, аналізує надходження податків, інших платежів, джерела податкових надходжень, вивчає вплив макроекономічних показників і податкового законодавства на податкові надходження, розробляє пропозиції щодо їх збільшення та зменшення втрат бюджету.

15. Забезпечує виготовлення акцизних марок, їх зберігання, продаж та організовує роботу, пов'язану із здійсненням контролю за наявністю цих марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації.

16. Вносить пропозиції щодо вдосконалення податкового законодавства.

17. Організовує роботу щодо забезпечення охорони державної таємниці в органах державної податкової служби.

18. Здійснює заходи щодо запобігання, виявлення та припинення правопорушень, пов'язаних з корупцією.

19. Забезпечує безпеку діяльності органів ДПС та їх працівників, а також захист працівників від протиправних посягань, пов'язаних з виконанням ними службових обов'язків.

Територіальні органи ДПС в АР Крим, областях, мм. Києві та Севастополі, державні податкові інспекції в містах з районним поділом (крім мм. Києва та Севастополя) виконують функції, аналогічні до функцій ДПС України, крім зазначених у пп. 2, 3, 8, 11, 12, 13, 16 функцій, а також у п. 15 у частині забезпечення виготовлення акцизних марок.

**Державні податкові інспекції в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонні та об'єднані державні податкові інспекції виконують такі функції:**

1. Здійснюють контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів.

2. Забезпечують облік платників податків, правильність обчислення і своєчасність надходження податків та зборів, а також здійснюють реєстрацію фізичних осіб - платників податків.

3. Контролюють своєчасність подання платниками податків бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій, розрахунків, а також перевіряють достовірність цих документів щодо правильності визначення об'єктів оподаткування і обчислення податків та зборів.

4. Здійснюють контроль за законністю валютних операцій, додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів.

5. Ведуть облік векселів, що видаються суб'єктами підприємницької діяльності при здійсненні операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах та щомісяця подають інформацію про це місцевим органам державної статистики; здійснюють контроль за погашенням векселів; видають суб'єктам підприємницької діяльності дозволи на відстрочення оплати (погашення) векселів із зазначених операцій.

6. Забезпечують застосування та своєчасне стягнення сум фінансових санкцій за порушення податкового законодавства, а також адміністративних штрафів за порушення, допущені посадовими особами підприємств, установ, організацій та громадянами.

7. Аналізують причини і оцінюють дані про факти порушень податкового законодавства.

8. Проводять перевірки фактів приховування і заниження сум податків та зборів (обов'язкових платежів).

9. За дорученням підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю проводять перевірки своєчасності подання та достовірності документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів.

10. Передають правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції.

11. Подають до судів позови до підприємств, установ, організацій та громадян про визнання угод недійсними і стягнення в доход держави коштів, одержаних ними за такими угодами, а також про стягнення заборгованості перед бюджетом і державними цільовими фондами за рахунок їх майна.

12. Проводять роботу, пов'язану з виявленням, обліком, оцінкою та реалізацією безхазяйного майна, майна, що перейшло за правом успадкування до держави, скарбів і конфіскованого майна.

13. Контролюють дотримання виконавчими комітетами сільських і селищних рад порядку прийняття і обліку податків, інших платежів, своєчасність і повноту перерахування цих сум до бюджету.

14. Розглядають звернення громадян та юридичних осіб з питань оподаткування та з питань валютного контролю, а також скарги на дії посадових осіб державних податкових інспекцій, здійснюють апеляційні процедури узгодження податкових зобов'язань.

15. Подають відповідним фінансовим органам та органам Державної казначейської служби України звіт про надходження податків, інших платежів.

16. Здійснюють контроль за наявністю акцизних марок на пляшках (упаковках) алкогольних напоїв і на пачках (упаковках) тютюнових виробів під час їх транспортування, зберігання і реалізації.

17. Надають відповіді на запити платника податків.

18. Виконують функції, пов'язані із здійсненням підрозділами податкової міліції своїх повноважень.

19. При отриманні органом податкової міліції інформації про ухилення платника податку від оподаткування приймають рішення про проведення позачергової податкової перевірки такого платника.

Основна функція Державної податкової служби - це контроль за правильністю і своєчасністю надходження податкових коштів, боротьба з порушниками податкового законодавства. Це - стратегія.

Тактику боротьби з порушниками диктує сама природа фіскальних порушень. Це заходи етично-виховного, профілактичного, контрольного і карно-репресивного характеру. Вистежуючи податкових зловмисників, які ухиляються від сплати податків, представники податкової служби змушені реагувати на мотиви їхньої поведінки та зміст їхніх дій. Узагальнюючи дану проблему, необхідно відмітити, що цей аспект включає в себе два основні напрями роботи податкової служби:

- контрольний
- та соціально-психологічний.

Тому важливою складовою податкової роботи є організаційний потенціал, компетентність і професіоналізм представників податкових органів.

**Ст. 20 Податкового кодексу України визначено, що органи державної податкової служби мають право:**

1. Запрошувати платників податків для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків та зборів. Письмові повідомлення про такі запрошення надсилаються не пізніше, ніж за 10 календарних днів до дня запрошення рекомендованими листами, в яких зазначаються підстави запрошення, дата і час, на які запрошується платник податків.

2. Під час проведення виїзних перевірок *отримувати у платників податків копії документів* (засвідчені підписом та скріплені печаткою (за наявності)), що свідчать про порушення вимог податкового законодавства.

3. *Одержувати безоплатно від платників податків*, а також від установ Національного банку України, комерційних банків та інших фінансових установ довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду - інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках.

4. *Проводити перевірки платників податків (крім Нацбанку України).*

5. *Вимагати від платників податків*, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів.

6. *Отримувати безоплатно від платників податків інформацію*, довідки, копії документів (засвідчені підписом та скріплені печаткою (за наявності)) про фінансово-господарську діяльність, отримувані доходи, видатки, фінансову та статистичну звітність.

7. Під час проведення перевірок *вимагати надання копій первинних документів* (засвідчених підписом та скріплених печаткою (за наявності)), які свідчать про порушення податкового законодавства.

8. Під час проведення перевірок *вивчати та перевіряти первинні документи*, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, інші реєстри, фінансову, статистичну звітність.

9. *Проводити контрольні розрахункові операції* до початку перевірки платника податків щодо дотримання ним порядку проведення готівкових розрахунків та застосування РРО. Товари, які було отримано посадовими особами органів ДПС під час проведення контрольної розрахункової операції, підлягають поверненню платнику податків у непошкодженому вигляді. У разі неможливості повернення такого товару відшкодування витрат здійснюється відповідно до законодавства з питань захисту прав споживачів.

10. Під час проведення перевірок *вимагати від платника податків:*

- надання повноважних осіб для спільного з представниками органів ДПС зняття показань внутрішніх та зовнішніх лічильників, якими обладнані технічні пристрої, що використовуються у процесі провадження ним діяльності;

- доступу до територій, приміщень (крім житла громадян) та іншого майна, що використовується для провадження господарської діяльності, або є об'єктами оподаткування, або використовується для отримання доходів (прибутку), або може бути джерелом погашення податкового боргу.

11. *Звертатися до суду* щодо припинення юридичної особи та підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця про визнання недійсними установчих (засновницьких) документів суб'єктів господарювання.

12. *Звертатися до суду* щодо зупинення видаткових операцій платника податків на його банківських рахунках (крім операцій з видачі заробітної плати та сплати податків, зборів, єдиного соціального внеску, а також визначених контролюючим органом грошових зобов'язань) у разі недопущення посадових осіб органів ДПС до обстеження територій та приміщень.

13. *Звертатися до суду*, у разі якщо платник податків перешкоджає виконанню податковим керуючим повноважень щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на його кошти, та зобов'язання платника виконати вимоги податкового керуючого.

14. *Звертатися до суду* щодо накладення арешту на кошти платника податків у разі, якщо у платника, який має податковий борг, відсутнє майно або його балансова вартість менша суми податкового боргу, або воно не може бути джерелом погашення податкового боргу.

15. *Звертатися до суду* щодо стягнення коштів платника податків, який має податковий борг, з рахунків у банках на суму боргу.

16. *Звертатися до суду* щодо стягнення з дебіторів платника податків, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на органи ДПС, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків.

17. *Складати стосовно платників податків протоколи про адміністративні правопорушення.*

18. *Вносити постанови у справах про адміністративні правопорушення.*

19. *У випадках виявлення порушення вимог податкового законодавства надсилати платникам податків письмові запити щодо надання засвідчених належним чином копій документів.*

20. *Вимагати від платників податків, діяльність яких перевіряється, припинення дій, які перешкоджають здійсненню повноважень посадовими особами органів ДПС, усунення виявлених порушень податкового законодавства та контролювати виконання вимог посадових осіб органів ДПС.*

21. *Користуватися у службових справах засобами зв'язку, які належать платникам податків, з їх дозволу або дозволу посадових осіб таких платників.*

22. *Залучати, у разі необхідності, фахівців, експертів та перекладачів.*

23. *Визначати суми податкових та грошових зобов'язань платників.*

24. *Застосовувати до платників податків фінансові санкції, стягувати до бюджетів та державних цільових фондів суми грошових зобов'язань та податкового боргу.*

25. *Здійснювати контроль за дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), за наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємництва, ліцензій, торгових патентів.*

26. *Здійснювати інші заходи в рамках виконання завдань, покладених на органи ДПС України.*

**Права податкових органів можна розмежувати на два блоки:**

**а) права, які надаються посадовим особам органів ДПС;**

**б) права, які надаються головам ДПС в областях, м. Києві та Севастополі, начальникам державних податкових інспекцій та їх заступникам.**

Підставою розмежування на такі блоки прав є режим реалізації повноважень податкових органів: безпосередньо при здійсненні податкового контролю, з'ясуванні різних обставин під час спілкування з платником (реалізується в діях посадових осіб) та реалізація представницьких функцій у діяльності органів ДПС, коли права цих органів виходять за межі відносин з платником або коли податковими органами реалізуються примусові заходи.

2.3. Облік платників податків.

**Ведення обліку платників податків є однією з форм роботи податкових органів.** Він ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за **правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби.**

Рациональна організація, оперативний та автоматизований облік платників податків – важлива складова загальної ефективності функціонування податкових органів.

**Облік платників податків – обліково-контрольна діяльність податкових органів, яка охоплює прийом і звірку реєстраційних даних платників податків, внесення інформації стосовно платників до інформаційних баз та зміну облікових даних платників податків й зняття їх з обліку.**

**Реєстрації в органах державної податкової служби чи взяттю на облік підлягають всі платники податків, незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того або іншого податку чи збору.**

Облік платників податків є однією з основних функцій податкових органів і здійснюється з метою усунення можливості ухилення від сплати податків, оскільки однією із засад податкового закону є невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства.

Платники податків, з метою проведення податкового контролю, **підлягають реєстрації** або взяттю на облік в органах державної податкової служби за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи (основне місце обліку), а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого

майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням чи через які провадиться діяльність (неосновне місце обліку).

**Платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних органах державної податкової служби за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, органи державної податкової служби за місцезнаходженням таких об'єктів.**

*Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів.*

**Якщо у платника податків виникають податкові зобов'язання на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, окрім основного місця реєстрації, він зобов'язаний зареєструватися за неосновним місцем обліку у відповідному податковому органі.**

Заява про взяття на облік по неосновному місцю після виникнення умов для появи об'єктів оподаткування *подається платником особисто, протягом 10 робочих днів після створення відокремленого підрозділу, реєстрації рухомого чи нерухомого майна чи відкриття об'єкта чи підрозділу, через які провадиться діяльність або які підлягають оподаткуванню.*

Взяття на облік платників податків - юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів здійснюється після їх державної реєстрації чи включення відомостей про них до відповідних державних реєстрів. Всі фізичні особи - платники податків та зборів реєструються в органах державної податкової служби шляхом включення відомостей про них до Державного реєстру фізичних осіб - платників податків.

*Фізичні особи - підприємці та особи, які мають намір провадити незалежну професійну діяльність, підлягають взяттю на облік як самозайняті особи в органах державної податкової служби.*

Облік платників податків в органах державної податкової служби ведеться за податковими номерами. Порядок визначення податкового номера встановлюється центральним органом державної податкової служби.

**Податковим номером платника податків є:**

*ідентифікаційний код Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України (далі - ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб - резидентів та нерезидентів);*

*реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відповідну відмітку у паспорті;*

*реєстраційний номер платника податків, який присвоюється податковими органами (управителям майна, інвесторам та ін.).*

Податковий номер платника податків зазначається у всіх свідоцтвах, довідках, патентах, в інших документах або повідомленнях, що видаються платнику податків або надсилаються йому.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб органами державної податкової служби робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта.

Подані платниками податків для взяття на облік в органах державної податкової служби **документи перевіряються, в разі виявлення помилок або подання недостовірних відомостей повертаються для виправлення (мають бути внесені на протязі календарних днів, наступних за днем отримання повернутих документів).**

Крім того центральним органом державної податкової служби визначаються: порядок обліку платників податків і зборів; перелік документів, які подаються для взяття на облік платників податків, а також порядок подання таких документів; форми заяв, свідоцтв та документів з питань реєстрації та обліку платників податків. Водночас податковими органами забезпечується достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків -



юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться органами державної податкової служби, здійснюється їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Центральний орган виконавчої влади, що реалізує податкову і митну політику, з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією, оприлюднює на власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків: юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік (доступ є безоплатним та вільним).

#### **Взяття на облік юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів**

Первинною умовою обліку платників податків-юридичних осіб є їхня державна реєстрація, яка проводиться відповідно до Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців». В основу Порядку обліку платників покладений принцип взаємодії податкових органів і державних реєстраторів.

Взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів в органах державної податкової служби здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей податковими органами.

*На обліку в податкових органах повинні перебувати угоди про розподіл продукції та договори про спільну діяльність на території України без створення юридичних осіб.* Платник податків протягом 10 календарних днів після реєстрації договору або угоди чи після набрання ним чинності, зобов'язаний подати заяву про взяття на облік.

*У разі включення платника податків до Реєстру великих платників податків і отримання повідомлення центрального органу податкової служби про таке включення платник зобов'язаний стати на облік у спеціалізованому органі державної податкової служби, що здійснює податкове супроводження великих платників податків, з початку податкового періоду (календарного року), на який сформовано Реєстр.*

*В основу Порядку обліку платників юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів покладений принцип «єдиного вікна» - взаємодії податкових органів і державних реєстраторів через «єдині реєстраційні офіси» або шляхом обміну інформацією.*

*Якщо платник змінює своє місцезнаходження, він повинен подати податковому органу за новим місцезнаходженням відповідну заяву у десятиденний строк від дня реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання). Платники податків - юридичні особи та їх відокремлені підрозділи зобов'язані подати органу державної податкової служби відомості стосовно осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи, її відокремлених підрозділів, у 10-денний строк з дня взяття на облік чи виникнення змін у облікових даних платників податків, шляхом подання заяви у порядку, визначеному центральним органом державної податкової служби.*

*Податковою адресою юридичної особи (відокремленого підрозділу юридичної особи) є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі. Податковою адресою фізичної особи - платника податків визнається місце постійного або переважного її проживання, за яким вона береться на облік як платник податків в органі державної податкової служби. При зміні інформації, яку платник подає до податкового органу для взяття на облік, у нього є десять днів для уточнення поданих даних.*

*Підставами для зняття з обліку в органах державної податкової служби юридичної особи, її відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб є: повідомлення чи документальне підтвердження державного реєстратора чи іншого органу державної реєстрації про проведення державної реєстрації припинення юридичної особи, закриття відокремленого підрозділу юридичної особи.*

*Центральний орган державної податкової служби формує та веде Державний реєстр фізичних осіб - платників податків.*

*Державний реєстр фізичних осіб - платників податків – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані*

*сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку й на умовах, що визначаються законодавчими актами України.*

**Особливістю реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб** - платників податків є відсутність обмеження за віком, з якого дані про особу вносяться до відповідного банку даних. Це пояснюється тим, що цивільна правоздатність фізичної особи, тобто здатність особи мати цивільні права та обов'язки, виникає у момент її народження. Так, наприклад, дитина, яка тільки народилась, може відразу, у порядку спадкування, отримати нерухомість, яка стає об'єктом оподаткування. Тому об'єктом обліку в Державному реєстрі є фізична особа - платник податків будь-якого віку.

**До Державного реєстру вноситься інформація** про осіб, які є: громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов'язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України.

**До облікової картки фізичної особи** - платника податків та повідомлення вноситься така інформація: прізвище, ім'я та по батькові; дата народження; місце народження (країна, область, район, населений пункт); місце проживання, а для іноземних громадян - також громадянство; серія, номер свідоцтва про народження, паспорта (аналогічні дані іншого документа, що посвідчує особу), ким і коли виданий.

**До інформаційної бази** Державного реєстру включаються такі дані про фізичних осіб: джерела отримання доходів; об'єкти оподаткування; сума нарахованих або отриманих доходів; сума нарахованих або сплачених податків; інформація про податкову знижку та податкові пільги платника податків.

**Державний реєстр містить відомості про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік фізичних осіб - підприємців і осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме:**

- дати, номери записів, свідоцтв та інших документів, а також підстави державної реєстрації, реєстрації та взяття на облік, припинення підприємницької чи незалежної професійної діяльності, інші реєстраційні дані;

- інформацію про державну реєстрацію, реєстрацію та взяття на облік змін у даних про особу, заміну чи продовження дії довідок про взяття на облік;

- місце провадження діяльності, телефони та іншу додаткову інформацію для зв'язку з фізичною особою - підприємцем чи особою, яка здійснює незалежну професійну діяльність; види діяльності;

- громадянство та номер, що використовується під час оподаткування в країні громадянства, - для іноземців; системи оподаткування із зазначенням періодів їх дії.

**Фізична особа зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному органу державної податкової служби облікову картку фізичної особи - платника податків або повідомлення за своєю податковою адресою, а фізична особа, яка не має постійного місця проживання в Україні, - органу державної податкової служби за місцем отримання доходів.**

**Кожен платник податків зазначає реєстраційний номер своєї облікової картки платника податків або серію та номер паспорта в усіх звітних документах.**

**Відомості з Державного реєстру:**

- використовуються органами державної податкової служби виключно для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства України;

- є інформацією з обмеженим доступом, крім відомостей про взяття на облік фізичних осіб - підприємців та осіб, які провадять незалежну професійну діяльність.

**Органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків, нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням**

**податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта, зокрема:**

- органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, юридичні особи та фізичні особи - підприємці, податкові агенти – про дату прийняття на роботу або звільнення з роботи фізичних осіб протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу;

- органи внутрішніх справ – про фізичних осіб, які зареєстрували своє місце проживання у відповідному населеному пункті чи які зняті з реєстрації в такому населеному пункті, про зміну фізичними особами прізвища, імені, по батькові, дати і місця народження, транспортні засоби, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, а також про втрачені, викрадені паспорти у п'ятиденний строк від дня надходження відповідних заяв від фізичних осіб та про паспорти померлих громадян щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

- органи державної реєстрації морських, річкових та повітряних суден – про судна, щодо яких у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

- органи державної реєстрації актів цивільного стану – про фізичних осіб, які померли (для закриття облікових карток), щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

- органи, що здійснюють реєстрацію приватної нотаріальної, адвокатської, іншої незалежної професійної діяльності та видають свідоцтва про право на провадження такої діяльності, - про видачу або анулювання реєстраційного посвідчення - у п'ятиденний строк від дня провадження відповідної дії;

- органи державної реєстрації прав - про оподатковуване нерухоме майно, щодо якого у фізичних осіб виникає або припиняється право власності, щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця;

- органи опіки і піклування, виховні, лікувальні заклади, заклади соціального захисту населення та інші заклади, що відповідно до законодавства здійснюють опіку, піклування або управління майном підопічного, зобов'язані повідомляти про встановлення опіки над фізичними особами, визнаними судом недієздатними, опіку, піклування і управління майном малолітніх, інших неповнолітніх фізичних осіб, фізичних осіб, обмежених судом у дієздатності, дієздатних фізичних осіб, над якими встановлене піклування у формі патронажу, піклування або управління майном фізичних осіб, визнаних судом безвісно відсутніми, а також про подальші зміни, пов'язані із зазначеною опікою, піклуванням або управлінням майном, в органи державної податкової служби за місцем свого перебування не пізніше, як протягом п'яти календарних днів від дня прийняття відповідного рішення;

- інші органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування - інформацію про інші об'єкти оподаткування.

**Облік самозайнятих осіб**

Фізичні особи - підприємці обліковуються у якості самозайнятих осіб.

Окрема категорія самозайнятих осіб - *це фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність, тобто діяльність, пов'язану з участю фізичних осіб у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або викладацькій діяльності. До цієї діяльності відносять також діяльність лікарів, приватних нотаріусів, адвокатів, аудиторів, бухгалтерів, оцінювачів, інженерів чи архітекторів тощо.* Особливістю незалежної професійної діяльності є те, що такі особи не можуть бути підприємцями та не мають більше одного найманця-працівника.

**Самозайнята особа - платник податків, який є фізичною особою підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що такі особи не є працівниками в межах підприємницької чи незалежної професійної діяльності.**

**Взяття на облік за основним місцем обліку фізичної особи - підприємця здійснюється після її державної реєстрації, згідно із Законом України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців» , органом державної податкової служби за місцем її державної реєстрації на підставі:**

- відомостей з відповідної реєстраційної картки на проведення державної реєстрації фізичної особи - підприємця;

- відповідного повідомлення державного реєстратора про судові рішення щодо відміни державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця та внесення відповідного запису до Єдиного державного реєстру.

*Податкові органи можуть здійснити облік, якщо особа подає наступні документи: заяву за формою № 5-ОПП, витиску або витяг з Єдиного державного реєстру.*

Приватні нотаріуси та інші фізичні особи, умовою ведення незалежної професійної діяльності яких є державна реєстрація та отримання свідоцтва, протягом 10 календарних днів після реєстрації зобов'язані стати на облік в податковому органі за місцем свого постійного проживання. Хоча існують випадки, при яких податковий орган може відмовити у розгляді документів, які подаються для взяття на облік особи, яка здійснює незалежну професійну діяльність, а саме:

- наявність обмежень на провадження незалежної професійної діяльності, встановлених законодавством;

- коли документи подані за неналежним місцем обліку;

- коли документи не відповідають встановленим вимогам, подані не в повному обсязі або коли зазначені в різних документах відомості є взаємно невідповідними;

- коли фізична особа вже взята на облік як самозайнята особа; неподання для реєстрації особою, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа (дозволу, сертифіката тощо), що підтверджує право фізичної особи на провадження незалежної професійної діяльності.

Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора або прийняття заяви, а довідка надсилається наступного робочого дня з дня взяття на облік. Дані про взяття на облік подаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців у день взяття на облік. Якщо у самозайнятих осіб відбулися якісь зміни облікових даних, то вони мають повідомити податкові органи протягом місяця щодо таких змін.

Підставами для внесення змін до облікових даних платників податків є: інформація органів державної реєстрації; інформація банків та інших фінансових установ про відкриття (закриття) рахунків платників податків; документально підтверджена інформація, що надається платниками податків; інформація суб'єктів інформаційного обміну, уповноважених вчиняти будь-які реєстраційні дії стосовно платника податків; рішення суду, що набрало законної сили; дані перевірок платників податків.

До Державного реєстру вноситься запис про припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця чи незалежної професійної діяльності фізичної особи у разі: визнання фізичної особи недієздатною або обмеження її цивільної дієздатності; смерті фізичної особи; внесення до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців запису про державну реєстрацію припинення підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця; реєстрації припинення незалежної професійної діяльності фізичної особи у відповідному уповноваженому органі; закінчення строку, на який було видано свідоцтво про реєстрацію чи інший документ; заборони судом фізичній особі провадити підприємницьку діяльність або незалежну професійну діяльність; наявності обмежень права на провадження підприємницької діяльності або незалежної професійної діяльності; анулювання чи скасування згідно із законодавством свідоцтва про реєстрацію чи іншого документа, що підтверджує право фізичної особи на провадження підприємницької або незалежної професійної діяльності.

Органи державної податкової служби в установленому законом порядку мають право звертатися до суду про винесення судового рішення щодо: припинення діяльності юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців; відміни державної реєстрації припинення діяльності юридичних осіб або підприємницької діяльності фізичних осіб - підприємців; скасування державної реєстрації змін до установчих документів.

Особливістю зняття з обліку самозайнятих осіб є те, що воно здійснюється за відсутності податкового боргу або в разі його погашення за рахунок майна зазначеної фізичної особи, що

переходить за правом спадщини у власність інших осіб, або визнання такого податкового боргу безнадійним.

## **2. Податковий механізм.**

Одним із важливих чинників економічного зростання країни є ефективна податкова система та *виважений податковий механізм, якому держава надає юридичну форму за допомогою податкового законодавства і регулює його.*

*Податковий механізм різниться в конкретному просторі і часі.* Так, податкові дії неоднозначні на різних рівнях управління і влади, а також мають істотні відмінності й у часовому відношенні. Будь-яка податкова дія, яка не базується на об'єктивній основі, виступає як суб'єктивне втручання у відтворювальні процеси, що неминуче призводить до їх деформації. *Податковий механізм дозволяє впорядкувати податкові відносини, спираючись на податкове право, основи управління оподаткуванням.*

Маніпулюючи податковим механізмом, держава отримує можливість стимулювати економічний розвиток або стримувати його. Податковий механізм охоплює господарське життя країни, оскільки податкові заходи є найбільш універсальним інструментом впливу надбудови на базисні відносини. За допомогою його елементів створюється загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності компаній, особливо інвестиційної, та забезпечення преференційних податкових умов для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу. *Загалом податковий механізм визначає роль податків у суспільстві, яка постійно змінюється в залежності від зміни діяльності держави.*

В основі податкового механізму зазвичай закладена панівна її правильність, яка перевіряється практикою. Якщо податкова теорія не користується популярністю і приносить негативні результати при її реалізації, то вона замінюється новою. Разом з тим податковий механізм як один з елементів ринкової економіки дозволяє вирішити проблему підвищення доходів бюджетів різних рівнів, регулювати соціально-економічний розвиток регіонів та стимулювати якісну модернізацію економіки.

*У сучасній економічній літературі відсутня єдність поглядів щодо змісту податкового механізму, функцій, які ним реалізуються, його структурних параметрів та елементного складу.* Існують різноманітні підходи щодо розуміння його сутності через призму загальнотеоретичних, практичних позицій, економічну сутність податку, функціонального змісту та ін.

**Виходячи із загальнотеоретичних позицій, податковий механізм – це галузь податкової теорії, де дане поняття трактується як об'єктивно необхідний процес управління перерозподільними відносинами, які можна розмежувати на три підсистеми: податкове планування і прогнозування; податкове регулювання; податковий контроль.**

*З практичних позицій податковий механізм розглядається як сукупність конкретних податкових дій, так як практичне застосування положень податкового законодавства вносить свої корективи в концептуально визначені сфери податкового планування, регулювання і контролю. З цієї точки зору він має відмінності по відношенню до конкретної території, де застосовуються податкові закони, і часу.*

Важливо при кожній практичній дії дотримуватися положень і норм, які встановлюються законом, з тим, аби не порушувати основної принципової вимоги податкової теорії – суб'єктивне і об'єктивне в процесі оподаткування повинні являти собою єдине ціле.

Також під податковим механізмом розуміється *система форм і методів використання державою на практиці потенціалу об'єктивної економічної категорії «податок» з метою забезпечення реалізації відповідної податкової політики в рамках економічної системи.*

Неправомірно розглядати податковий механізм лише з позиції оперативного втручання держави в хід стягнення податків, а також як заходи, які сприяють дотриманню податкового законодавства. При такому підході податковий механізм втрачає свій об'єктивний характер і перетворюється у важіль суб'єктивного перерозподілу грошових коштів.

З позиції функціонального змісту визначення податкового механізму можна сформулювати наступним чином. Податковий механізм – це комплекс трьох взаємодіючих фінансово-бюджетних сфер діяльності, які регламентуються особливими законодавчо-правовими

нормами держави, і визначають встановлення, оцінку планових, фактично виконаних і прогнозних податкових зобов'язань суб'єктів податкових правовідносин (податкове планування), прийняття науково обґрунтованих заходів поточного втручання в хід виконання бюджетів країни як стимулюючого характеру (податкове регулювання) і санкційних заходів впливу при порушенні норм податкового законодавства (податковий контроль).

Податковий механізм у системі економічного механізму є частиною цілого, вони співвідносяться як загальне та окреме. **Податковий механізм можна розглядати як конкретний спосіб функціонування його елементів у системі управління податковим процесом, через які реалізуються економічні інтереси суб'єктів податкових відносин.**

У методологічному контексті податковий механізм виступає у суспільно-економічній та організаційно-економічній формах.

**Суспільно-економічний аспект** податкових відносин виражає відносини власності на доходи, що перерозподіляються у суспільстві від власника на користь держави за посередництва податків. Ці відносини відображають здобуття державою права власності на частину валового суспільного продукту на безвідплатній (безеквівалентній) основі, об'єктивну спрямованість на забезпечення державних доходів, задоволення суспільних потреб і слугують регуляторами економічного розвитку.

**Організаційно- економічний аспект** податкових відносин виступає у формі податкових органів держави та податкових інститутів, які забезпечують перерозподіл доходів та узгодження інтересів держави і платників податків.

Найбільш глибоко сутність податкового механізму як складової фінансового механізму може бути розкрита з позиції визнання двоїстого характеру його природи.

**Об'єктивний компонент податкового механізму** визначається розподільчими відносинами фінансів і дією відповідно до вимог економічних законів. Він об'єктивний тому що основою податкового механізму є податки як фінансова категорія. Його об'єктивний характер проявляється в тому, що він виступає активним інструментом впливу на процеси відтворення і визначається розподільними відносинами категорії фінанси, виражаючи процес формування фінансових ресурсів держави і віддзеркалюючи суперечності, які виникають між виробництвом, обміном і споживанням, між пропозицією і платоспроможним попитом у суспільстві.

**Суб'єктивна складова податкового механізму** обумовлює його динамічний характер, який проявляється через зміну складових та співвідношення інструментів у відповідності до конкретного етапу розвитку економіки. Отже податковий механізм має суб'єктивну природу, бо розробляється державою для реалізації конкретних цілей і задач податкової політики.

**Податковий механізм – це конкретне втілення, форма діючої організації податкових відносин, заснована на загальних принципах побудови податкової системи.** При цьому форма податкових відносин повинна якомога точніше відображати економічну сутність податків. Ґрунтуючись на викладеному, поняття «податковий механізм» в цілому можна визначити як сукупність форм і методів регулювання різних сторін організації податкових відносин, дія і структура якого зумовлені особливостями управлінської діяльності держави у фінансовій сфері.

Податковий механізм одночасно виступає як сукупність об'єктивних економічних відносин з приводу фінансового забезпечення існування держави через податки, а також як сфера свідомого податкового регулювання економічного розвитку.

**Сутність податкового механізму проявляється через функції, які ним виконуються.** Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин і одночасно визначаються економічним змістом податків. Зокрема, до них належать: участь держави у процесах перерозподілу новоствореної вартості, що виступає у формі ВВП; підтримання рівноваги між інтересами держави (у податковому наповненні бюджету і цільових позабюджетних фондів) та інтересами платників податків (у привласненні доходів і використанні їх на власний розсуд у цілях як виробничого відтворення та розвитку, так і приватного споживання, а також одержання від держави суспільних благ); реалізація цілей і завдань податкової та економічної політики держави.

**Серед функцій, які є характерними для податкового механізму нашої держави, науковцями виокремлюються ще й такі:**

- фіскальна і перерозподільна, які зумовлені економічною природою податків і сутністю податкової політики;
- функція управління - організація діяльності державних органів, які безпосередньо відповідають за формування процесу управління податковою системою країни. Вона є однією з найважливіших. Від того, наскільки ефективно її буде реалізовано, залежить подальше виконання інших функцій, які найчастіше навіть розглядаються як підфункції управління і функціонування податкового механізму в цілому;
- функція планування - організація діяльності фінансових і податкових органів щодо визначення на заданий часовий період економічно обґрунтованого розміру надходжень податків у відповідний бюджет і мобілізації своїх зусиль для збільшення цих надходжень;
- функція регулювання - організація діяльності фінансових і податкових органів з оцінки результатів зміни податкового законодавства та оперативного втручання в процес забезпечення доходної частини бюджету, а також з надання платникам податків відстрочок, розстрочок, податкових кредитів та по застосуванню платниками податків пільг, відрахувань, звільнень та інших преференцій;
- контрольна функція - організація діяльності податкових органів з реєстрації платників податків і контролю за їх фінансово- господарською діяльністю, з організації діяльності податкових і правоохоронних органів щодо виявлення та припинення порушень податкового законодавства;
- функція примусу - організація діяльності податкових, правоохоронних та інших органів по примусовому виконанню обов'язків платників податків;
- функція інформування - організація діяльності податкових та інших органів щодо доведення до платників податків інформації про діючі податки і збори, порядок їх обчислення, терміни сплати та іншої інформації, необхідної їм для своєчасного і повного виконання своїх обов'язків;
- функція консультування - організація діяльності фінансових і податкових органів по роз'ясненню платникам податків положень податкового законодавства, практичне застосування яких викликає у них труднощі.

Якщо виходити з визначення представлених вище функцій, то можна дійти висновку, що склад суб'єктів податкового механізму досить широкий. *До суб'єктів податкового механізму слід відносити не лише податкові органи, а й фінансові, правоохоронні, митні органи, а також самих платників податків, всіх тих, хто законодавчо наділений правами і обов'язками у сфері податків та оподаткування.*

Всі зазначені функції органічно взаємозв'язані і виділяються окремо лише у теоретичних конструкціях. Вони конкретизують функції економічного механізму у сфері податкових відносин, а також реалізують функції, зумовлені економічною природою податків і сутністю державної податкової політики.

Податковий механізм має ознаки якісної та кількісної визначеності, зумовлені технологією податкових відносин. Зокрема, якісна визначеність податкового механізму забезпечується регулюванням пропорцій економічного розвитку через рух податків, стимулюванням підприємницької та інвестиційної діяльності. У цьому процесі використовується інструментарій податкового законодавства, який передбачає диференціацію умов оподаткування суб'єктів економіки та систему пільг для розвитку вітчизняного виробництва на інноваційній основі. Кількісні характеристики податкового механізму виражаються в абсолютних і відносних показниках.

*Податковий механізм створення передумов економічного зростання реалізується через вплив податків на поведінку суб'єктів економіки, а отже – на хід економічних процесів.* Послідовна логіка механізму впливу податку на економічну динаміку полягає в об'єктивній реакції платників на податки, внаслідок чого проявляються ефекти доходу та заміщення, ціновий ефект та ефект ухилення від сплати податків. На макрорівні ці ефекти призводять до зміни структурних пропорцій та динаміки економічного розвитку. Оскільки через податки відбуваються перерозподіл доходів і зміна пропорцій у комбінації приватних благ на користь суспільних, які надаються державою, то важливою функцією податкового механізму виступає узгодження

інтересів платників податків і інтересів держави через встановлення форм і методів оподаткування, через дію формальних інститутів оподаткування.

*З точки зору призначення податкового механізму це механізм узгодження інтересів держави та інтересів платників податків з приводу їх сплати на основі забезпечення дотримання наукових принципів оподаткування.* Реалізація цих принципів ставить певні вимоги до пропорційної узгодженості рівня податкового навантаження та споживної вартості державних послуг, які надаються суспільству, а також повноти забезпечення індивідуальних потреб. У такому контексті податковий механізм бачиться чинником забезпечення економічного зростання, який, у свою чергу, реалізує вплив податків на хід економічних процесів через поведінку економічних агентів.

**Крім того, будь-який механізм являє собою інструментарій, за допомогою якого здійснюється вплив суб'єкта на об'єкт – це по-перше, а по-друге – це сукупність засобів і методів функціонування системи.**

У процесі дослідження інструментів, які пропонуються теорією та використовуються на практиці управління фінансовими ресурсами, встановлено, що на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів впливають держава і платник податків. Їх взаємодія здійснюється в процесі функціонування податкового механізму - складової частини фінансового механізму, що є інструментом реалізації податкової політики на макро- та мікроекономічному рівнях (рис. 2.15).

Складові податкового механізму на макро- і мікроекономічному рівнях мають деякі відмінності, а саме:

*Суб'єктом реалізації податкового механізму на макроекономічному рівні є держава, а на мікроекономічному рівні – господарюючий суб'єкт.*

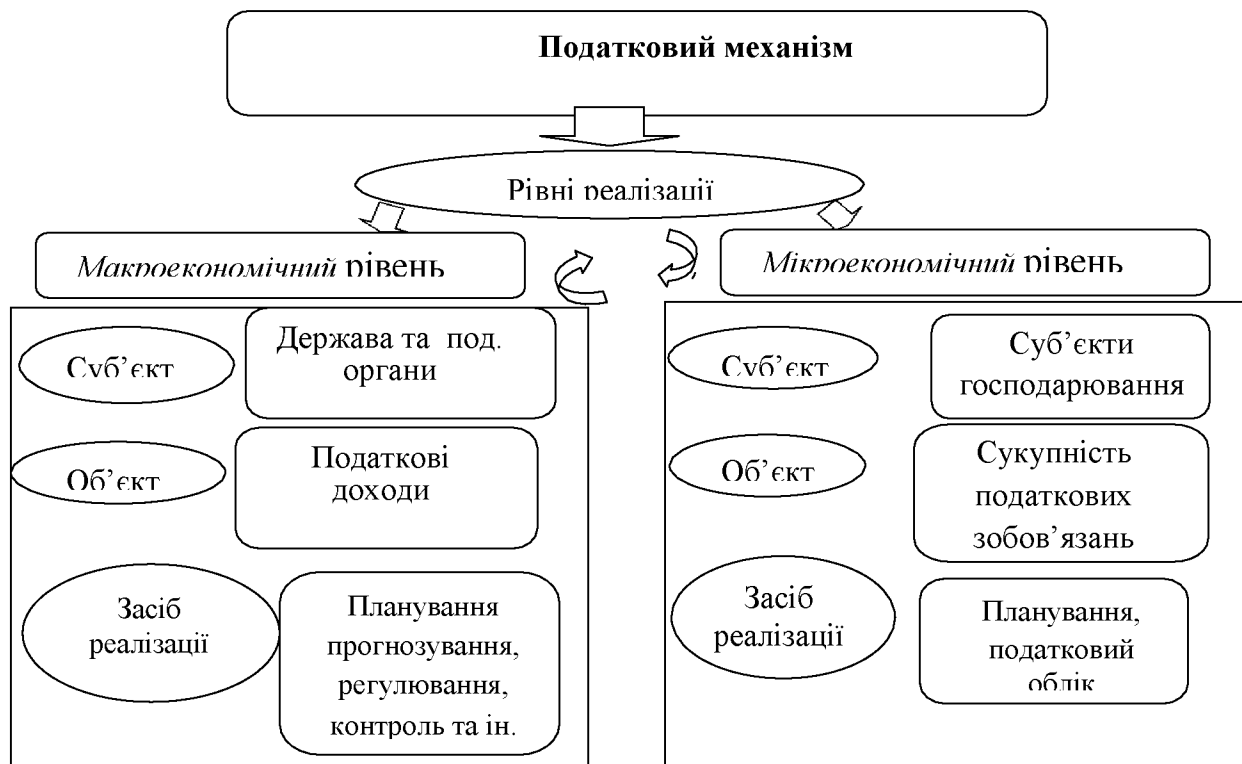


Рис. 2.15. Складові податкового механізму.

*Об'єктом управління на макроекономічному рівні є податкові доходи бюджетної системи, а на мікроекономічному рівні сукупність податкових зобов'язань і податкових платежів платника податків.* Хоча ці об'єкти тісно пов'язані між собою, і простежується опосередкований взаємовплив.

Крім того, якщо розглядати податковий механізм в рамках досягнення визначених, конкретних цілей податкової політики, то у більшості випадків такі цілі є суперечливими: для



господарюючих суб'єктів – це зниження чи мінімізація податкових платежів, а для держави – підвищення податкових надходжень.

В процесі функціонування податкового механізму відбувається взаємодія держави і платника податків, які в свою чергу впливають на сукупність податкових платежів і зобов'язань господарюючих суб'єктів. Протиріччя, які виникають внаслідок такої взаємодії, вирішуються через формування ефективного податкового механізму та вдосконалення його інструментів.

Більш того, на мікрорівні відбувається застосування інструментів податкового механізму виключно для зниження величини податкових зобов'язань. Характеристика елементів податкового механізму.

Податковий механізм складається з ряду взаємопов'язаних елементів, які забезпечують необхідний рівень його впливу на сферу податкових відносин. В економічній літературі до таких елементів (ще їх називають методами, способами, прийомами, підсистемами) в основному відносять: планування, регулювання, контроль.

**Враховуючи рівень розвитку податкових відносин, які постійно вдосконалюються, до елементів податкового механізму варто відносити:**

- податкову (фінансова) інформацію;
- податковий облік;
- податковий аналіз;
- податкове планування і прогнозування;
- податкове регулювання (в процесі поточного виконання);
- податкове право;
- податковий контроль.

**Податкова інформація** як елемент податкового механізму має важливе функціональне призначення. Під податковою інформацією варто розуміти *сукупність відомостей і даних, які створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі діяльності і необхідні для реалізації завдань та функцій, покладених на контролюючі органи в сфері оподаткування.*

*За режимом доступу податкова інформація поділяється на відкриту та інформацію з обмеженим доступом.*

До відкритої належить податкова інформація, яка перебуває у володінні, користуванні або розпорядженні контролюючих органів, їх посадових осіб чи платників податків та не є податковою інформацією з обмеженим доступом, а також інформація про платників податків, на поширення якої такі платники надали дозвіл.

До податкової інформації з обмеженим доступом належать податкова інформація, що становить державну таємницю, та конфіденційна податкова інформація.

**Податковий облік** являє собою відображення у відповідному порядку всіх процесів, що відбуваються для отримання повної і достовірної інформації. *Він включає в себе облік проведених податкових перевірок платників податків, об'єктів оподаткування, нарахованих і сплачених податків, пені й штрафів, кількості проведених податкових перевірок та ін.*

**Податковий аналіз.** Він проводиться на підставі отриманої податкової інформації відносно як податкових доходів бюджету, так і роботи з платниками податків. При проведенні аналізу необхідно розрізняти аналіз минулого стану, аналіз поточного стану і аналіз перспектив. Тобто *аналіз минулих результатів і поточного стану, виявлення тенденцій та оцінка причин, які вплинули на результат, і аналіз перспектив необхідні для реальної оцінки ситуації і планування тактики й стратегії здійснення контрольних дій та оподаткування в цілому.*

**Податкове планування і прогнозування** - особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень.

*Податкове планування - це заснований на прогнозних параметрах процес визначення державою чи господарюючим суб'єктом найбільш ефективних напрямків руху і оптимізації обсягу, складу й структури вхідних і вихідних податкових потоків на майбутній рік і (або) перспективу.*

*Залежно від періоду розрізняють планування:*

- *оперативне* (передбачає складання планів на короткі проміжки часу,

орієнтованих на максимальну деталізацію в намічені раніше плани робіт та їх графіків);

- *поточне* (один фінансовий рік);
- *довгострокове*;
- *стратегічне* (являє собою довгострокове планування досягнення поставлених стратегічних цілей, тобто планування податкових потоків на тривалу перспективу на основі стратегічних параметрів податкової політики).

Завдання податкового планування і прогнозування не є однозначними. Вони розрізняються залежно від того, щодо якого об'єкта ставляться: стосовно податкових потоків країни (її територій) або податкових потоків окремого підприємства.

**За сферами податкового планування розрізняють наступні види:**

- *бюджетно-податкове* планування - мета забезпечення потреб бюджету;
- *корпоративне* та *особисте* податкове планування - метою є оптимізація податкових платежів господарюючих суб'єктів, знаходження законних способів їх мінімізації.

Бюджетно-податкове планування вирішує задачу визначення якісних і кількісних параметрів бюджетних завдань і перспективних програм соціально- економічного розвитку країни на основі розробленої і прийнятої податкової концепції в розрахунку як на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш віддалену перспективу (податкове прогнозування). Бюджетно-податкове планування являє собою комплекс заходів, за допомогою яких держава здійснює складання економічно обгрунтованих прогнозів надходження податкових доходів у бюджет, визначає, за якими напрямками і як здійснюється регулювання економічних процесів за допомогою податкових інструментів.

**Важливе значення при здійсненні державною бюджетно – податкової політики має прогнозування податкових надходжень.** Це дуже складний і трудомісткий процес, що потребує врахування великої кількості факторів і постійної аналітичної роботи. Він використовується всіма розвинутими країнами як метод економічного передбачення.

Прогнозування надходжень бюджету здійснюється уповноваженим органом з державного планування з урахуванням прогнозу соціально-економічного розвитку та бюджетних параметрів. У податковому плануванні використовуються різні методи: імітаційні, багатовимірні та кореляційні методи; факторний і кластерний аналіз та ін.

Найбільш широко поширений в податковому плануванні факторний аналіз.

**В цілому, як елемент податкового менеджменту, податкове планування і прогнозування складається з наступних процесів:**

- податкове *прогнозування*;
- *стратегічне і тактичне податкове планування*, зведене податкове планування (розробка концепції податкової політики);
- *податкове бюджетування*, орієнтоване на результат;
- *раціональне використання отриманих додаткових* доходів на фінансування ефективних витрат.

**Податкове регулювання** – один з найбільш мобільних елементів податкового механізму.

**Податкове регулювання - це процес детальної розробки способів реалізації податкових планів, формування та введення при необхідності нових та коригування діючих податкових режимів, спрямованих на реалізацію цінової, фіскальної, регулюючої і контрольної функцій податків, які отримали кількісне і якісне відображення в бюджетно-податкових завданнях, цільових установках та податкової концепції на конкретний період часу.**

Основу податкового регулювання становить система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

**Його метою є зрівноваження громадських, корпоративних та особистих економічних інтересів.**

**Основні завдання податкового регулювання** - створити загальний податковий клімат для внутрішньої і зовнішньої діяльності організацій, забезпечити преференційні податкові умови для стимулювання пріоритетних галузевих і регіональних напрямків руху капіталу.

**Податкове регулювання як система економічних заходів оперативного втручання в хід відтворювальних процесів побудоване на наступних принципах:**

- економічна обґрунтованість;
- фінансова доцільність;
- збалансованість інтересів.

Податкове регулювання здійснюється різними способами і методами.

**Способи податкового регулювання поділяються на:**

- **податкові пільги** (зменшення податкового зобов'язання у зв'язку з направленням прибутку платника податку на благодійні та інші цілі, відстрочка платежу за заявою та ін.);
- **податкові санкції** (штрафи, пені, донарахування податків та ін.).

Оптимальне поєднання цих способів забезпечує гнучкість оподаткування та, у кінцевому рахунку, результативність податкової політики. Усунення негативних тенденцій в системі податкового регулювання - найважливіша умова оптимізації оподаткування.

**До складу методів державного податкового регулювання входять:**

- **інвестиційний податковий кредит** (вид цільового податкового кредиту для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності).
- **податкові канікули** (повне звільнення від сплати податків на певний період часу).
- **податкова амністія** (звільнення особи, яка вчинила податкове правопорушення, від штрафних санкцій).
- **податкові відрахування** (виділення окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку).
- **міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування**, які широко застосовуються у всьому світі, та інші.

Як уже нами зазначалося у попередніх параграфах, особливе місце в системі податкового регулювання відведено такому методу, як **вибір і встановлення податкових ставок, що є важливим засобом здійснення політики держави у сфері регулювання доходів**. Вона визначає відсоток податкової бази або її частини, грошова оцінка якої є величиною податку. Змінюючи її, уряд може, не змінюючи всього масиву податкового законодавства, а лише корегуючи встановлені ставки, проводити податкове регулювання.

Поряд з податковою ставкою **ефективним засобом служать податкові пільги**. Це пов'язано з тим, що фізичним і юридичним особам, які відповідають встановленим вимогам, може бути надано повне або часткове звільнення від оподаткування.

Податкові пільги, які застосовуються у світовій практиці оподаткування, важко систематизувати, оскільки вони можуть бути встановлені в будь-яких випадках, коли є зацікавленість держави у розвитку підприємницької діяльності і воно готове стимулювати певні галузі економіки, регіони, види підприємницької діяльності.

Надаючи платникам податків ті чи інші податкові пільги, держава насамперед активізує вплив податкового регулятора на економічні процеси. Форми та способи надання пільг в будь-якій державі постійно розвиваються.

**До найбільш типових форм податкових пільг належать, зокрема:**

- **повне або часткове звільнення** від оподаткування прибутку, доходу або іншого об'єкта оподаткування;
- **віднесення збитків** на доходи майбутніх періодів;
- **застосування** зменшеної податкової ставки;
- **звільнення від податку** (повне або часткове) певного виду діяльності або доходу від такої діяльності;
- **звільнення від податку** окремих соціальних груп;
- **відстрочка або розстрочка податкових платежів**.

Найчастіше об'єктом податкового стимулювання стає інвестиційна діяльність. У багатьох державах повністю або частково звільняється від оподаткування прибуток, який спрямовується на цілі. За допомогою податкових пільг у багатьох країнах заохочуються створення малих підприємств, залучення іноземного капіталу, науково-технічні розробки, які мають фундаментальне значення для подальшого розвитку економіки, екологічні проекти; стимулюється створення нових

високотехнологічних імпортозамінних виробництв, які сприяють випуску конкурентоспроможної продукції для світового ринку. Застосування окремих податкових пільг переслідує мету пом'якшити наслідки економічних і фінансових криз. Для заохочення концентрації капіталу, оновлення виробничих фондів, стимулювання зовнішньо- економічної діяльності держава використовує такі види податкових пільг, як відстрочка платежу або звільнення від сплати податку.

*До важливого елементу податкового механізму відносяться податкові санкції.* Вони, з одного боку, служать в руках держави інструментом, з допомогою якого забезпечується безумовне виконання платником податків податкових зобов'язань, з іншого боку націлюють платника податків на використання ефективніших форм господарювання. Податкові санкції являють собою непрямую форму використання податкового механізму. Вони безпосередньо не впливають на ефективність господарювання. Крім того, їх дієвість визначається ефективністю роботи контролюючих органів.

Принципові підходи до регулювання податкових правовідносин у багатьох країнах визначаються основним податковим законом - **Податковим кодексом**.

*Податкове право як елемент податкового механізму* включає в себе сукупність правових норм і законів, законодавчих і нормативних актів у сфері оподаткування (Податковий кодекс, закони, постанови та ін.), на основі яких регулюються усі податкові взаємини у межах економічної системи.

**Податковий контроль** - елемент фінансового контролю і податкового механізму. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп платників податків, територій. Податковий контроль охоплює економіку по вертикалі і горизонталі і регулює діяльність фінансового і податкового апарату згідно з нормами податкового права по забезпеченню правильності і закономірності здійснення всіх податкових процесів у суспільстві.

*Основна мета податкового контролю - перешкоджати уникненню і ухиленню від сплати податків. Головною вимогою є те, що контроль повинен приносити більше коштів, ніж витрачається на його проведення. Об'єктом контролю є вся сукупність фінансово-господарських операцій.*

З одного боку податковий контроль – це суттєвий елемент державного впливу на господарюючі суб'єкти, що зобов'язує їх правильно формувати податкову базу і обчислювати платежі (державний податковий контроль); з іншого – це систематична діяльність, спрямована на організацію надійного податкового обліку на підприємстві, самоконтроль за правильністю податкових розрахунків, а також виявлення і усунення податкових помилок до перевірки з боку податкових органів (корпоративний податковий контроль).

*В основу внутрішнього податкового контролю покладені такі організаційно-економічні принципи:*

- *дотримання інтересів* держави та економічних контрагентів;
- *доступність результатів* податкового контролю для їх аналізу з боку державних податкових та митних адміністрацій та банків;
- *аналітичність та змістовність звіту* з внутрішнього податкового контролю для встановлення закономірностей потоку грошових коштів.

В цілому, правильно організований корпоративний податковий контроль дозволяє істотно знизити кількість податкових помилок, і тим самим звести до мінімуму розміри штрафних санкцій за результатами перевірок податковими органами, а також забезпечує підприємству стабільну основу для роботи.

Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням, одним з елементів методики планування податкових доходів бюджету та сукупність дій і операцій по перевірці фінансових, податкових питань діяльності суб'єктів господарювання і управління, методів його організації і проведення.

В процесі своєї діяльності платники податків допускають різноманітні порушення як з об'єктивних, так і суб'єктивних причин. На контролюючі органи сфери оподаткування покладено контроль за забезпеченням повноти та своєчасності сплати платниками податків і зборів, передбачених чинним законодавством. Такий контроль називається зовнішнім. При цьому за

порушення податкового законодавства передбачено різні види відповідальності (фінансова, адміністративна, кримінальна).

*Державний податковий контроль здійснюється Фінансовою службою (податкова і митна служби), Міністерством фінансів.* З метою мінімізації санкцій за податкові правопорушення платники податків організують внутрішній контроль (самоконтроль) за правильністю та своєчасністю виконання ними податкових зобов'язань.

Зміст процесу податкового контролю, форми і способи його здійснення істотно розрізняються в залежності від того, державний це або корпоративний податковий контроль.

**Методами податкового контролю є:**

- *оперативні перевірки* окремих платників податків і фінансово- господарських операцій;
- *документальні ревізії і тематичні перевірки.*

Податкова практика розрізняє два основних способи боротьби з податковими правопорушеннями: попередження, тобто надання консультативної, методичної допомоги платникам податків, огляд податкового законодавства у пресі; репресивні заходи (покарання у вигляді штрафів).

### **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Поняття “податкової системи”
2. Ідеологія та принципи податкової системи.
3. Основи світового податкового Кодексу (ООН).
4. Оцінка податкової системи за критерієм ефективності.
5. Державна податкова служба та її функції.
6. Державні податкові інспекції та їх функції.
7. Права органів ДПС України (ст.20 ПК України).
8. Облік платників податків.
9. Сутність податкового механізму.
10. Функції податкового механізму.
11. Складові податкового механізму.
12. Податкове регулювання.
13. Податковий контроль.

#### **Рекомендована література:**

Основна: [1, с. 120-134; 9, 15, 16, 22, 26, 43, 51, 61, 66, 82]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

#### **2.4. Межі податкового навантаження на економіку.**

Мета лекції: ознайомитися з еволюцією теоретичних підходів до податкового навантаження на економіку; сформулювати уявлення про межі податкового навантаження на економіку в ході реалізації податкової діяльності держави; ознайомитися із організаційним забезпечення функціонування податкової системи; визначити сутність податкового механізму та обліку платників податків.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- володіти навичками наукових підходів до аналізу податкового навантаження та перекладання податків в економіці;
- розуміти сутність понять ефективна податкова політика та справедлива податкова політика;
- розуміти узгодження принципів ефективності і справедливості в оподаткуванні;
- розуміти механізм пошуку податкової межі як результат компромісу між ефективністю й справедливістю;
- знати показники податкового навантаження.

План.

1. Теоретичні основи визначення податкового навантаження та перекладання податків в економіці.
2. Ефективна податкова політика.
3. Справедлива податкова політика.
4. Узгодження принципів ефективності і справедливості в оподаткуванні.
5. Пошук податкової межі як результат компромісу між ефективністю й справедливістю.
6. Методи оцінки й показники податкового навантаження.

### **1. Теоретичні основи визначення податкового навантаження та перекладання податків в економіці.**

Серед поточних проблем формування податкової системи вирішення питання стосовно рівня податкового навантаження на економіку в цілому і на окремі її сектори дуже важливе, оскільки від кількості та ставок податків, наявності пільг значно залежить мотиваційний механізм суб'єктів економічної діяльності. Складність вирішення проблеми полягає в тому, що в економічній теорії на сьогоднішній день загальноприйнятої методики обчислення рівня податкового тягаря не існує.

Розгляд цієї проблеми в економічній теорії започатковано А. Смітом та Д. Рікардо. В подальшому їх ідеї розроблялися Ж. Сімонді, Ж. Сейєм, П. Леруа-Бальє, Р. Стурмом, Юсті, Біфельдом, Л. Гокком та іншими вченими, які ще з XVII ст. намагалися розрахунковими методами визначити ту частину вільного доходу, яка могла бути спрямована на задоволення державних витрат без шкоди для економіки. Ця частина, за різними розрахунками, коливалась від 2/3 до 1/10 національного доходу, залежно від витрат та обраної моделі самої економічної системи. Л. Гок прямо зазначав, що оцінка співвідношення бюджету та національного доходу залежить від характеру державних витрат.

Численні дослідження проблеми відношення бюджету до доходів узагальнив **А. Вагнер**. Він зробив важливий висновок, що чим вища безпосередня цінність державних послуг, тим більше ці послуги сприяють розвитку продуктивних сил, тим більшими можуть бути державні витрати і в абсолютному вираженні і у відношенні до державного доходу.

Разом з тим слід зазначити, що доходи і витрати бюджету характеризуються певними межами. Наявність верхніх меж доходів бюджету до кінця XIX ст. ні в кого не викликала сумнівів. Про те, що вони були характерними для аграрних суспільств знали вчені, які вивчали економічні проблеми протягом багатьох століть. Були відомі і наслідки їх практичної реалізації. З часів ханського Китаю та Римської імперії вченими неодноразово вказувалося, що *із завищенням податкового навантаження починається втеча з земель, зростає бродяжництво, бандитизм, зменшується податкова база*. Іноді протиріччя загострювалися аж до серйозних безпорядків і селянських повстань. Все це сприймалося апріорі. А. Сміт свого часу застерігав, що податки, коли вони досягають певної висоти, є лихом, яке не поступається перед неродючістю землі й немилосердністю небес.

На початку 80-х років XX ст. країни з розвинутою ринковою економікою, нарощуючи соціальні програми, почали поступово „впіратися” в нові верхні межі оподаткування. Через стійкий і досить великий бюджетний дефіцит, різке уповільнення темпів приросту частки податкових відрахувань у ВВП, зростання тіньової економіки, погіршення податкової дисципліни виникла економічна криза. Найбільш гостро вона проявилася в країнах з найвищою часткою податкових стягнень (зокрема в Швеції). У свою чергу, *високорозвинуті індустріальні країни підійшли до верхньої межі, за якою нарощування податкового навантаження виявилось або неможливим з соціально-політичної точки зору, або абсолютно непродуктивним через зростання масштабів тіньової економіки*.

Верхня межа не є універсальною для всіх країн і значною мірою визначається історичними особливостями та соціально-економічною структурою. За спостереженнями західних науковців, *вилучення державою вже 25 % доходу через податки починає серйозно „дратувати” громадян*. Незалежно від актуальності проголошеної мети – збалансування бюджету чи приборкання інфляції – *на цьому рівні настає політична межа оподаткування*,

*яка, як правило, досягається в умовах економічної стабільності. В умовах же перехідних економік, для яких характерна політична та економічна нестабільність, норми оподаткування можуть бути і значно вищими, і з часом змінюватися. Разом з тим, політична межа фіску визначається впливом податкової системи на рівень цін, ефективність виробництва, що, в свою чергу впливає на мотивацію поведінки агентів ринку.*

**Економічною теорією визначено ряд ознак досягнення межі оподаткування, серед яких найважливішими є:**

- зумовлене надмірною податковою прогресією припинення фінансових надходжень до бюджету;
- зростання масштабів тіньової економіки;
- зниження темпів економічного зростання,
- зменшення кількості робочих місць
- та скорочення інвестицій.

*Вчені-економісти розробили також гіпотезу про те, що верхня межа податкових стягнень повинна бути вищою в межах гомогенних, унітарних країн, внаслідок більшої готовності платників податків прийняти податковий тягар, і нижчою у великих за розмірами, диференційованих в соціально-культурному відношенні федеративних державах. Справедливість цієї гіпотези підтверджується практикою 80–90-х років ХХ ст.*

Науково доведено, що через збільшення податкового навантаження на платника податку (зростання кількості податків, збільшення податкових ставок) розмір податкових надходжень спочатку зростає, досягає свого максимуму, а потім різко знижується. Причому втрати бюджету стають безповоротними, тому що певна частина платників податків розорюється, згортає виробництво, а інша – знаходить різні шляхи уникнення податків, у тому числі незаконні. В подальшому навіть при зменшенні податків потрібні роки для відновлення порушеного виробництва. Саме **А. Лаффер**, як уже зазначалося, обгрунтував, що тільки пониження податкового навантаження стимулює підприємницьку діяльність, розвиває ініціативу. Приріст доходів бюджету в даному випадку відбувається за рахунок розширення виробництва та бази оподаткування.

**Зазначимо, що світовий досвід оподаткування підтверджує – стягнення у платника до 30-40 % від доходів – це та межа, за якою починається процес скорочення заощаджень, а отже і інвестицій в економіку.** Якщо ставки податків та їх кількість досягають такого рівня, то це повністю ліквідує економічні стимули до виробництва. *Ефективна податкова система повинна забезпечувати розумні потреби держави, стягуючи у платника податку не більше 30 % доходів.* Але за наших економічних умов важко уявити, що Україна найближчими роками зможе стабільно витримувати даний показник.

**Терміни „податкове навантаження”, „податковий тиск” або „податковий тягар” з’явилися вже в перших роботах, де йшлося про податки.** Однак їх наповнення реальними кількісними оцінками можна віднести до часу закінчення Першої світової війни, коли розрахунки за міжсоюзною заборгованістю і репараційні платежі вимагали співставлення загального рівня оподаткування в різних країнах. Найбільш загальне визначення, що під податковим тиском слід розуміти частку доходів, які сплачуються державі в формі податків і платежів податкового характеру, є нечітким, оскільки не виявляє джерело податку на дохід підприємства, дохід робітника, його сім’ї, тощо. Однак таке загальне формулювання поняття податкового навантаження викликане реальною складністю цього явища. *Адже, по суті, податковий тиск свідчить про вартість, ціну, вартість утримання держави з усіма її функціями і атрибутами для людини, підприємства, країни.*

В обчисленнях податкового навантаження на окремого виробника не існує принципових складнощів. *З методологічної точки зору цей показник розраховується як відношення усіх сплачених податків до всіх отриманих доходів, включаючи грошову оцінку натуральних благ.* З методичного боку також не виникає особливих труднощів через те, що за даними статистики можна скласти уявлення про доходи, витрати, структуру споживання населення в цілому і його окремими групами. В СРСР такі розрахунки робилися неодноразово в 20-ті роки.

**Визначення оптимального розміру податкового навантаження – це центральна макроекономічна проблема будь-якої держави.**

**На макроекономічному рівні податкове навантаження – це узагальнений показник, який характеризує роль податків у житті суспільства і визначається як відношення загальної суми податків до валового внутрішнього продукту.**

Деякі зарубіжні економісти визначають податкове навантаження як міру економічних обмежень, які створюються відрахуванням коштів на сплату податку або податків. **Необхідно зазначити, що поняття податкового тиску в економічній літературі розуміють, як тиск податкових підойм, що складають тільки частину цього тягаря.** Цікавим є підхід, коли податковий тиск розглядається як тиск всієї сукупності податків, зборів і платежів і залежить від використання механізму надання пільг платникам, пільгових кредитів, дотацій, при цьому він перекладається з одних платників на інших. Щодо проблеми перекладання податків, то економічна теорія підійшла до розв'язання цього питання тільки в другій половині ХХ століття. Американська економічна школа доклала багато зусиль, щоб визначити, як на практиці розподіляється податковий тягар залежно від норми оподаткування, джерел доходів та еластичності попиту та пропозиції на ринку, як він розподіляється між різними категоріями платників податків. Дж. Стігліц, зокрема, підкреслював, що слід враховувати рівень перекладності податків, який залежить від природи ринку – конкурентної, монополістичної чи олігополістичної.

Сучасні дослідники проблеми податкового тиску та розподілу податкового тягаря зокрема **С. Брю, Р. Макконелл, П. Самуельсон, М. Фрідмен** вважають, **що розподіл податків, їх перекладення є питанням як економічним, так і соціально-політичним.** За допомогою аналізу економічних процесів можна визначити, хто і в яких розмірах дійсно несе все навантаження податкового тягаря. Взаємодію податків та попиту і пропозиції залежно від їх еластичності можна відобразити графічно (рис. 2.16.).

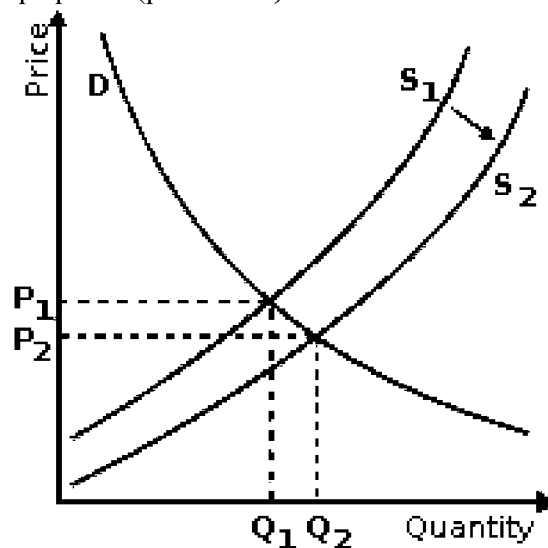


Рис. 2.16. Взаємодія податків та попиту і пропозиції, залежно від їх еластичності.

Еластичність попиту визначається кутом нахилу прямої попиту до осі продаж. **Якщо  $-1 < k < 0$ , то попит еластичний у певному діапазоні цін**, а при оподаткуванні обсягу продаж **більша частина податкового тягаря ляже на виробника**. У випадку нееластичного попиту ціни зростають і основний податковий тягар тепер несе споживач. Попит еластичніший, якщо  $k$  наближається до 0, а разом з ним зростає тягар виробника. Більша частина податків буде перекидатися на споживача, якщо  $k < -1$ . Аналогічно і з пропозицією, коли  $0 < k < 1$ , податок призводить до зростання цін, а тягар лягає на плечі споживача. Але коли  $k > 1$  незначні коливання цін призводять до погіршення податкового становища виробника. Таким чином, можна стверджувати, що за допомогою диференціації податкових ставок держава може активно впливати на зайнятість, інвестиції, ділову активність, стан виробництва.

Згідно з теорією **Дж. Кейнса, підвищення податкових ставок зумовлює зменшення доходів, що залишаються після сплати податків, а це, в свою чергу, викликає зменшення**



*витрат споживачів, а отже, і сукупних витрат (сукупного попиту).* Під впливом зменшення сукупного попиту скорочуються обсяги виробництва та зайнятість населення. З точки зору теорії “економіки пропозиції” *підвищення податків скорочує суму доходів після сплати податків, які отримують і робітники і підприємці.* Внаслідок цього праця, нововведення, інвестиції стають менш привабливими. Аргументуючи свою позицію, прихильники теорії “економіки пропозиції” стверджують, що тривалість та інтенсивність праці окремих робітників залежать від того, які додаткові доходи після сплати податків вони зможуть отримати від додаткової праці. Для того щоб, стимулювати працю – збільшити кількість годин, відпрацьованих за день, підвищити інтенсивність праці, стимулювати безробітних до активних пошуків роботи і тим самим протидіяти тривалим періодам безробіття – слід зменшувати граничні ставки податку на доходи, що і передбачено проектом Податкового кодексу в Україні.

*Податковий тиск, на нашу думку, залежить також від використання такої техніки збору податків, при якій він посилюється на платників (наприклад, авансові платежі, які передбачають оплату податку до отримання результатів, за якими він має сплачуватись).*

Найбільш обґрунтованим визначенням поняття податкового навантаження, на нашу думку, є таке: *це відношення суми усіх сплачених податків до суми усіх отриманих доходів суб'єктами господарської діяльності, тобто фізичними і юридичними особами.*

*В економічній літературі нерідко висловлюється думка, що зниження податкового тягара супроводжується швидким зростанням податкових надходжень до бюджету.* Однак результати податкових реформ свідчать про інше. Так, незважаючи на широке зниження податкових ставок, у 80-ті роки в США різко зріс дефіцит державного бюджету, а норма заощаджень у 1986 році склала всього 3,9 %. Це найнижчий рівень цього показника серед усіх промислових країн того періоду. Але дефіцит бюджету залежить ще й від рівня витрат. Тому в даному випадку такий висновок надто „сміливий”. Тим більше, що впровадження диференційованих ставок податку на розподілену і нерозподілену частини прибутку, обмеження подвійного оподаткування корпорацій дало можливість збільшити інвестування капіталу в виробництво. В цілому, зниження податкових ставок на прибуток стимулює капіталовкладення та витрати на НДДКР, що є надзвичайно актуальною проблемою на даному етапі розвитку економіки і в Україні.

*Разом з тим, переконливою, на наш погляд, є позиція вчених, які вважають, що зниження рівня оподаткування само по собі не чинить швидкого впливу на темпи економічного зростання навіть у довгостроковій перспективі.* Визнання за податками необмеженого впливу на економічні процеси – перебільшення. Податки можуть ефективно виконувати роль регулятора лише за передбачуваної ситуації. За умов, які склалися в Україні, податки повноцінно не виконують ні фіскальної, ні стимулюючої функції. Основними причинами загострення кризових явищ в Україні є не тільки проблема податків, але й жорстка грошово-кредитна політика, не скоординована з економічною; деформація структури грошового обігу; усунення держави від встановлення ефективних коопераційних зв'язків підприємств, організаційних перетворень, регулювання фондового ринку; безмежна лібералізація зовнішньоекономічних відносин тощо.

Справа в тому, що на сьогоднішній день до кінця не визначені орієнтири економічної політики в Україні в цілому. Якщо підходити до вирішення цього питання з кейнсіанської позиції стимулювання ефективного сукупного попиту, то слід застосовувати і відповідну податкову політику. У випадку орієнтації на стабілізацію фінансової системи і в першу чергу підтримку низького рівня дефіциту державного бюджету застосовується інша податкова політика. Слід погодитися із думкою вчених, зокрема В. Геєцем, О. Василюком, І. Лукиновим, А. Соколовською, А. Філіпенко, В. Черняком та іншими в тому, що соціально орієнтована модель економіки передбачає регулювання не тільки макроекономічних процесів, а й окремих сфер діяльності суб'єктів господарювання. У країнах з такою моделлю економіки є значний державний сектор, вищий, ніж за ліберальної економіки рівень регламентації ринкових відносин. Державне регулювання соціальної сфери охоплює практично всіх членів суспільства і гарантує їм певний рівень задоволення потреб у житлі, освіті, культурі, охороні здоров'я, забезпечення зайнятості. Звичайно, для вирішення цих питань необхідні значні кошти, оскільки всі соціальні програми

оплачуються за рахунок державного бюджету. Тому й загальний рівень оподаткування в цих країнах значно вищий.

*Таким чином, досвід розвинених країн свідчить про залежність загального рівня оподаткування (податкового навантаження) від моделі реформування економіки, що реалізується в країні. Практика підтверджує, що неможливо одночасно досягти високого рівня соціальної захищеності населення та низького рівня оподаткування, який гарантується державою.*

На думку шведського економіста **Еріка Ліндаля**, державна діяльність у формі забезпечуваних державною службою послуг і суспільних благ має певну ціну, яка при обміні „податки – блага” виникає в тому випадку, якщо податкові видатки на одиницю наданих державою суспільних благ та трансферних платежів здійснюються з граничною вигодою для кожного споживача державних благ, платника податків. Як відзначалося нами раніше, існує й інший підхід, який виходить із „здатності платити” – кожен суб’єкт оподаткування має внести свою частку залежно від платоспроможності.

**Метод платоспроможності більш об’єктивний**, він піддається кількісному вимірові, особливо стосовно горизонтальної рівності в оподаткуванні. Для його вимірювання й оцінки використовуються **діаграма Лоренца і коефіцієнт Джіні**. Діаграма Лоренца дозволяє провести своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави і сумарною величиною податків. Ідеально бажаним є той випадок, коли певна кількість платників, наприклад 20 відсотків від загальної величини, сплачують до бюджету відповідно двадцятивідсотковий розмір податкових надходжень (на рисунку – це пряма лінія). Дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов’язань, що існує на конкретний момент у тій чи іншій державі, відображає крива лінія (рис. 2.17.).

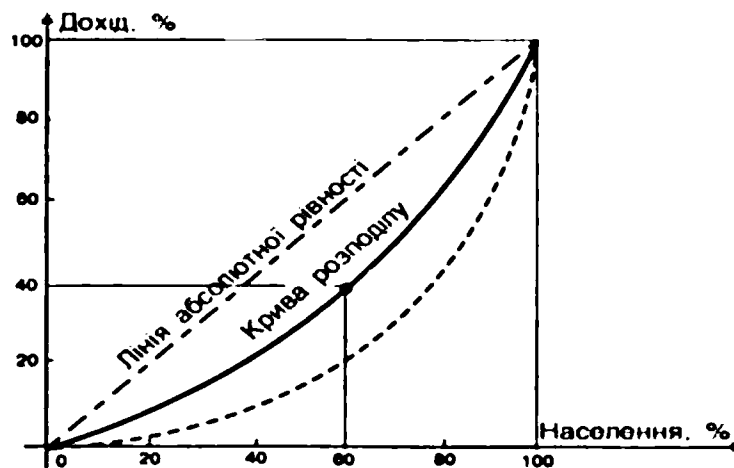


Рис. 2.17. Крива Лоренца.

Коефіцієнт Джіні вимірює ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових зобов’язань шляхом вираховування відношення між кривою Лоренца, яка виражає дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов’язань, та ідеально рівномірним, бажаним розподілом.

$$\text{Коефіцієнт Джіні} = \frac{\text{ПЛОЩА А}}{\text{ПЛОЩА А} + \text{ПЛОЩА В}} \quad (2.1.)$$

Очевидно, якщо крива Лоренца більше відхиляється вниз, тобто, коли вона більше вигнута до осі абсцис, тим більша нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов’язань, як одного з факторів оподаткування.

На практичному рівні податковий тягар краще сприймається через порівняння ставок різних податків (на прибуток підприємств, ПДВ, акцизів, мита) у різних країнах світу. Йдеться про окремі ставки різних податків які не мають нічого спільного із сукупним податковим тягарем. Податковий тягар визначається також шляхом зіставлення загальної суми податків з обсягом реалізованої продукції. Однак такий підхід відкидає можливість врахування об’єктивно обумовленої фондо- і матеріалоемності продукції різних галузей економіки.

У сучасній економічній науці існують різні моделі економіки. Щодо України, цікавими є ліберальна модель, притаманна США, Англії та Канаді, і соціально-орієнтована модель, притаманна для Німеччини, Швеції та Норвегії.

Сутність цих моделей визначається роллю, яку відіграє держава у розвитку суспільства. Ліберальна модель економіки передбачає мінімальне втручання держави в економічне життя, а також мінімальну кількість підприємств, що знаходяться у власності держави. Характерним є наділення суб'єктів господарювання значною свободою діяльності. Участь держави у вирішенні соціальних проблем стосується тільки соціально незахищених верств населення. Державне регулювання має монетарний характер і обмежується макроекономічними процесами.

Очевидно, що при такому підході потреби у фінансуванні соціально – культурної сфери порівняно не великі й основний тягар їх забезпечення перекладений на населення. Як наслідок, порівняно нижчими є і обсяги відповідних статей Державного бюджету, а звідси і загальна сума податків, які є, як відомо, основним джерелом доходів держави.

*Соціально – орієнтована модель економіки передбачає* регулювання не тільки макроекономічних процесів, а й окремих сфер діяльності суб'єктів господарювання в країнах з такою моделлю економіки є значний державний сектор, вищий ніж у ліберальній економіки, рівень регламентації ринкових відносин. Державне регулювання соціальної сфери охоплює практично всіх членів суспільства і гарантує їм певний рівень задоволення потреб у житлі, освіті, культурі, охороні здоров'я, забезпечує зайнятість. Звичайно, для вирішення цих питань необхідні значні кошти, оскільки всі соціальні програми оплачуються за рахунок державного бюджету. Тому й загальний рівень оподаткування в цих країнах значно вищий.

**Перекидання податків – складний економічний феномен, суть якого полягає в тому, що за рахунок зміни цінних і реальних пропорцій в результаті дії податку відбувається зміна поведінки економічних агентів, які формально не є платниками податку.**

Таким чином, переміщення податкового тягаря виникає внаслідок того, що сфера дії податку виявляється ширшою, ніж коло платників податку, передбачене податковим законодавством. *Перекидання податків відбувається у разі, коли продавець може перекинути деяку частину його податкових виплат на покупців (споживачів) свого товару. Аналогічним чином, якщо платник податку (фізична або юридична особа) під впливом податку скорочує суму своїх витрат, то він певною мірою переміщає тягар назад – на продавців тих товарів, витрати на які скорочуються.*

*Таким чином, досвід розвинених країн свідчить про залежність загального обсягу оподаткування (податкового навантаження) від моделі реформування економіки, що реалізується в країні. Практика підтверджує, що неможливо одночасно досягти високого рівня соціальної захищеності населення, що гарантується державою та низького рівня оподаткування.*

У свою чергу, рівень оподаткування економіки характеризує фіскальну ефективність податкової системи в цілому.

Для вирішення проблеми оптимізації податкової діяльності держави окрім загального рівня податкового навантаження принциповим є питання щодо структури податкових надходжень та втрат держави від основних податкових пільг.

Не дивлячись на те, що визначення податкового навантаження (тягаря) є предметом наукових досліджень ще з XVIII століття, воно й сьогодні залишається тією проблемою, навколо якої точаться дискусії.

Почнемо з існуючого упередження щодо термінів, які доцільно застосовувати для позначення поняття, що є об'єктом аналізу. В офіційних документах, як правило, вживається термін «податкове навантаження». Це відбувається тому, що термін «податковий тягар» (тягар – важка ноша, дуже важкі обов'язки) розглядається як такий, який має виключно негативний підтекст, наводячи на думку про значні втрати для платника податків без жодного індивідуального еквівалента. Тому суб'єкти, розробляючи податкову політику, намагаються уникати цього терміну. Тим часом у західній фінансовій науці і в офіційних виданнях міжнародних організацій він набув широкого вжитку.

На нашу думку, віддання переваги одному з цих термінів і уникнення другого безпідставні, оскільки вони є синонімами. Про це свідчать як словники синонімів (зокрема, в ряду синонімів до слова «вантаж» традиційно наводяться: «вага, навантаження, тягар, вантаж, ноша»), так і тлумачний словник (згідно з яким «вантаж» – це те, що обтяжує своєю наявністю). Отже, з точки зору семантики, негативний підтекст має не тільки слово «тягар», але й слова «вантаж», «навантаження».

*У Фінансовому словнику податковий тягар визначається як «питома вага всіх податкових платежів за певний час (фінансовий рік) у величині валового доходу платника податків».*

Інші визначення розкривають якісні характеристики. Наприклад, податкове навантаження розглядається як «узагальнена характеристика діяльності податкової системи держави, що показує, як податки впливають на фінансовий стан платників податків або на народне господарство в цілому». Близьким за змістом є визначення податкового тягара як сукупного впливу податків на економіку країни в цілому, на окремих господарюючий суб'єкт або на іншого платника. У англійській фінансовій літературі для позначення впливу податків на економічних агентів існує спеціальний термін «incidence of taxation (tax, taxes)», який в Оксфордському тлумачному словнику перекладається як «вплив - розподіл податкового тягара» і тлумачиться як «вплив податку на тих, хто несе його тягар, а не на тих, хто його сплачує». **В. Л. Андрущенко перекладає цей термін як «загальну (соціально-економічну) сферу дії оподаткування (податку, податків)», пропонуючи для стислості розуміти «incidence» як «дію, вплив, ефект, сферу розповсюдження податку (податків, оподаткування)».** При цьому підкреслюється, що дане поняття включає перекладення податків, сукупність ефектів, що породжуються податками, величину податкового тягара і його розподіл між платниками податків.

З викладеного можна зробити висновок, що в англійській літературі податковий тягар і все з ним пов'язане (перш за все, перекладення податків) розглядаються в контексті дії, впливу, різних ефектів, що породжуються податками.

Погоджуючись з тим, що податкове навантаження (тягар) – це ефекти впливу податків на економіку в цілому і на окремих платників, пов'язані з економічними обмеженнями, які виникають у результаті сплати податків і відволікання грошових коштів від інших можливих напрямів їх використання, надалі сфокусуємо свою увагу на змісті цих ефектів, розкривши який, одержимо повну якісну характеристику шуканого поняття. Це необхідно, оскільки сама по собі характеристика податкового навантаження (тягара) як економічних обмежень є достатньо абстрактною. Вона нічого що не говорить про те, які саме обмеження накладає на платника податків їх сплата.

## **Ефекти оподаткування для фізичних осіб, юридичних осіб і економіки в цілому.**

### **Ефекти оподаткування для фізичних осіб**

Ефекти оподаткування для фізичних осіб є предметом детального аналізу теорії оподаткування в рамках економіки добробуту. *Згідно з цією теорією, наслідком сплати податку індивідом є погіршення його добробуту. Таке погіршення, у свою чергу, викликане двома ефектами – доходу і заміщення.*

*Нагадаємо: ефект доходу полягає в тому,* що сплата податку індивідом зменшує його реальний дохід у порівнянні з доходом до оподаткування, а отже – і обсяг споживчих благ, який він може придбати за свій дохід. У той же час реальні втрати добробуту платника податків не тотожні сумі сплаченого ним податку, а отже – і рівню оподаткування його доходу (тобто частці податку в доході). Теорія добробуту передбачає, що «рівень оподаткування протиставляється зустрічним послугам держави», адже «після сплати податків індивід тільки змінює комбінацію споживчих благ», зменшуючи приватне споживання товарів і послуг (ринкових благ) і збільшуючи своє споживання за рахунок суспільних благ, джерелом фінансування яких служать податки.

Якби сума податків, сплачених індивідом, була еквівалентною вигодам, одержаним ним від споживання суспільних благ, ефект доходу взагалі б не призводив до реальних втрат його добробуту, а отже не породжував би податковий тягар. Саме на припущенні про компенсацію

громадянам податкового тягаря, породженого ефектом доходу, за рахунок вигод від споживання суспільних благ ґрунтується теорія оподаткування в моделі економіки добробуту, розроблена для ідеальної держави. У такій державі реалізується справедлива податкова політика і вона вдається до підвищення рівня оподаткування лише в тому разі, коли це необхідно для забезпечення оптимальної пропозиції суспільних благ.

В умовах ідеальної держави дійсні втрати добробуту виникають лише унаслідок ефекту заміщення оподатковуваних товарів і видів діяльності тими, які не оподатковуються або обкладаються за нижчими ставками. При цьому погіршення добробуту (хоч і не очевидне) існує реально, оскільки індивід відмовляється від споживання бажаних благ. Окрім змін у структурі споживання товарів і послуг, податки спричиняють ефект заміщення майбутнього споживання (заощаджень) поточним. *У фінансовій науці погіршення добробуту платника податків, зумовлене ефектом заміщення, одержало назву «надлишковий податковий тягар (excess burden)».* Отже, в умовах ідеальної держави податковий тягар тотожний надлишковому податковому тягарю, породженому ефектом заміщення.

В умовах реальної держави залежність інша. Тут уряд, хоч і фінансує суспільні блага за рахунок податків, відсутні гарантії забезпечення еквівалентності між загальною сумою цих благ і загальною сумою сплачених податків (частина коштів розбазарюється або витрачається неефективно – наприклад, надмірні, такі, що виходять за межі суспільних необхідних, витрати на утримання апарату державного управління). А тим більше не забезпечується індивідуальна еквівалентність в оподаткуванні, яка можлива лише за умови інституційної симетрії К. Вікселя, перетворюючись за її відсутності на критерій наближення податкової політики уряду до засад оптимального оподаткування. Наслідком відсутності індивідуальної еквівалентності в оподаткуванні є породження ефектом доходу податкового тягаря, який є тим меншим, чим більше реальне оподаткування наближається до цього принципу.

*Отже, в умовах реальної держави податковий тягар створюється як ефектом заміщення, так і ефектом доходу.*

З урахуванням обох складових податкового тягаря його визначення можна конкретизувати таким чином.

*Податковий тягар, що покладається на фізичних осіб, – це викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), яке не компенсується наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) платника податків.*

Кількісно податковий тягар (ПТ) є сумою податкового тягаря, породженого ефектом доходу (ПТД), і податкового тягаря, породженого ефектом заміщення (ПТЗ):

$$\text{ПТ} = \text{ПТД} + \text{ПТЗ}. \quad (2.1)$$

У свою чергу, загальну ідею розрахунку податкового тягаря, породженого ефектом доходу, можна представити так:

$$\text{ПТД} = \text{П} - \text{СБ1} - \text{СБ2}, \quad (2.2)$$

де **П** – сума податків, сплачених індивідом;

**СБ 1** – грошовий еквівалент корисності суспільних благ, які індивід споживає індивідуально (послуг освіти, охорони здоров'я, тощо);

**СБ 2** – грошовий еквівалент корисності суспільних благ, яку індивід відчуває лише через формування відповідного суспільного середовища (оборони, державної безпеки, забезпечення правопорядку, охорони навколишнього середовища, тощо).

*Не всі складові наведеної формули можуть бути виміряні кількісно. Зокрема, навряд чи можна оцінити корисність для кожного окремого індивіда діяльності держави по забезпеченню обороноздатності і правопорядку. Ця обставина обмежує розрахунок величини реального податкового тягаря, породженого ефектом доходу.*

*Ще важче розрахувати надлишковий податковий тягар, породжений заміщенням праці вільним часом або майбутнього споживання – поточним.* Саме тому на практиці податковий тягар на фізичну особу вимірюється сумою сплачених нею податків (абсолютний показник) і їх часткою в доході платника (відносний показник) податків, тобто зводиться до

податкового тягаря, породженого ефектом доходу, без урахування часткової або повної компенсації втрат добробуту за рахунок споживання фізичною особою суспільних благ. Такі висновки витікають із теорії економіки добробуту. Але є й інші підходи.

*Відповідно до інституціональної економічної теорії при розрахунку податкового тягаря повинні враховуватися не лише сума податкових платежів індивіда, але і його транзакційні податкові витрати (витрати на забезпечення функціонування механізму оподаткування), унаслідок чого формули податкового тягаря набувають такого вигляду:*

$$\text{ПТабс.} = \text{П} + \text{Т} \quad (2.3)$$

$$\text{ПТ}_{\text{від.}} = \frac{\text{П} + \text{Т}}{\text{Д}}, \quad (2.4)$$

де **ПТабс.** – абсолютний показник податкового тягаря;

**ПТвід.** – відносний показник податкового тягаря;

**Т** – транзакційні податкові витрати індивіда;

**Д** – дохід індивіда.

*При цьому транзакційні податкові витрати включають:*

- витрати інституціоналізації;
- витрати податкових розрахунків;
- витрати стягнення податків;
- витрати забезпечення дотримання правил.

*Для фізичної особи (платника податків) витрати інституціоналізації – це витрати на збір, вивчення й обробку інформації про нормативно-правові акти з питань оподаткування і неформальні правила оподаткування, консультування.*

*Витрати податкових розрахунків – це витрати на розрахунок податкової бази і сум податкових платежів.*

**Витрати стягнення податків – витрати на перерахування податкових платежів.**

Витрати забезпечення дотримання правил включають витрати на складання і надання податкової звітності; на сплату штрафів у разі порушення податкового законодавства; на захист своїх прав – утримання податкового адвоката, судові витрати і т. п.

Дещо інакше, ніж у теорії економіки добробуту, прихильники інституціональної теорії трактують сутність ефектів оподаткування, що призводять до втрат добробуту (зменшення індивідуальної корисності) платника податків. Таким, на їх думку, є *ефект спотворення оптимального вибору платника під впливом оподаткування*, який проявляється у зменшенні споживання приватних благ і збільшенні споживання суспільних благ, які не відповідають індивідуальним перевагам платників унаслідок колективного ухвалення рішень про їх надання (незбіг індивідуального і колективного вибору). Вказаний ефект оподаткування не виникає лише за умови ухвалення колективних рішень за правилом одностайності (коли колективні рішення, що не відповідають перевагам кожного окремого платника, не можуть бути ухвалені). Всі інші правила призводять до того, що для певної частини платників податків колективне рішення про кількість суспільних благ і податків відрізняється від їх власного рішення.

У свою чергу, *ефект спотворення оптимального вибору платника податків* є сумою двох ефектів: прямого зменшення корисності внаслідок споживання «антиблага» (блага, що не відповідають індивідуальному вибору платника податків) і результату нераціонального використання коштів, тобто зменшення корисності внаслідок зниження доходу на суму податку, за рахунок якого фінансується не- потрібне благо, – ефект доходу. Внаслідок цього податковий тягар в інституціональній теорії розглядається незалежно від дотримання принципу еквівалентності податків і суспільних благ, тобто як такий, який є неминучим наслідком оподаткування в умовах ухвалення колективних рішень не за правилом одностайності.

**Ефекти оподаткування для юридичних осіб.**

У більшості теоретичних досліджень податковий тягар на юридичну особу не розглядається.

Як відзначає **Р. Крілав**, «тягар оподаткування характеризується його впливом на добробут людей (а не установ), які виступають споживачами, виробниками і постачальниками

факторів виробництва». *Пояснюється це ефектом перекидання податків, унаслідок якого формальний (визначений законом) і реальний платники податків не збігаються.* Через механізм цін податки, формально внесені до бюджету юридичною особою, можуть частково або повністю перекидатися на покупців товарів і послуг або на продавців факторів виробництва.

Що стосується тієї частини податкового тягаря, яка через механізм цін не перекидається на покупців і продавців, то її реальним носієм також не може бути фірма, оскільки остання, за словами Дж. Р. Кінга, «є всього лише «каналом», по якому потоки доходів поступають до фізичних осіб, що зрештою є її власниками». І в такому сенсі фірма не може стати реальним носієм податкового тягаря. Ним можуть бути лише фізичні особи.

*“Фактичний тягар оподаткування, – пише Р. Крілав, – може лежати на власниках фірми, її працівниках, її клієнтах, власниках капіталу в цілому, або працівниках у цілому, або на певному поєднанні цих груп”.* Підтримуючи таку точку зору, В. Л. Андрущенко і А. Д. Данілов влучно зауважують: *“Зв’язок податків із юридичними особами має формальний характер, це лише практично зручна фікція”.*

Отже, на думку більшості вчених, з огляду на ефект перекидання податків, говорити про «податковий тягар на підприємство (юридичну особу)» не коректно. Не дивлячись на це, дане поняття набуло широкого вжитку. Один з аргументів на користь доцільності його застосування полягає в тому, що підприємство (фірма, компанія) є «окремим суб’єктом», який, з юридичної точки зору, відрізняється від фізичних осіб, що володіють ним. Знеособлені податки, які платить до бюджету підприємство, не можна порівнювати з податками на окрему особу. Адже перші з них реально впливають на підприємство як окремий суб’єкт господарської діяльності, зменшуючи його оборотні кошти, а також обмежуючи можливості інвестування нерозподіленого прибутку в розвиток виробництва, підвищення заробітної плати працюючим, тощо. *Разом із тим, ці аргументи не можуть заперечувати необхідність дослідження ефекту перекидання податкового тягаря з одного підприємства на інші, а зрештою – на фізичних осіб.*

Багато публікацій присвячено проблемі вимірювання податкового тягаря на підприємство. Їх аналіз свідчить, що податковий тягар на підприємство обчислюється без урахування ефекту перекидання податків. Тому *у формулах його розрахунку фігурують суми податків, сплачених підприємством до бюджету відповідно до чинного законодавства (чисельник), які відносяться до податкової бази – виручки від реалізації або доданої вартості (знаменник).* Необхідною умовою при цьому є дотримання принципу відповідності чисельника і знаменника: знаменником може бути тільки база податку, що стоїть у чисельнику, або загальна база групи податків.

Не дивлячись на загальнозживану назву розрахованого таким чином показника – «податкове навантаження (тягар) на підприємство», точніше його варто було б назвати формальним рівнем оподаткування. Тоді як реальне податкове навантаження повинне розраховуватися з урахуванням ефекту перекидання податків. Визначаючи податкове навантаження без урахування такого ефекту, необхідно розуміти певну умовність такого показника. Інакше створюється сприятливе підґрунтя для фіскальних ілюзій (щодо непосильного тягаря податків на підприємства), які вводять в оману не лише громадськість і органи влади, але й фахівців, породжують спотворені оцінки діючої податкової системи, перешкоджають визначенню оптимальних шляхів її вдосконалення, формують помилкові орієнтири для податкової політики.

#### **Ефекти оподаткування для економіки в цілому.**

У спеціальній літературі, а також у публікаціях з питань державних фінансів термін «податковий тягар», окрім фізичних осіб, застосовується до економіки (суспільства) в цілому. Ефекти впливу податків на економіку складають предмет знання, яке одержало в західній фінансовій науці назву *“Економіка оподаткування (economics of taxation)”.*

*В рамках економіки оподаткування досліджується переважно вплив окремих податків на різні економічні явища і процеси (наприклад, податку на заробітну плату – на ринок праці, податку на капітал – на ринок капіталів, непрямих податків – на товарні ринки).*

Результатом стягнення податків із корпоративного сектора і сектора домогосподарств є зменшення, по-перше, індивідуальних доходів і (як наслідок) приватного споживання, а по-друге,

ресурсів, необхідних для виробництва приватних благ, отже, обсягу їх виробництва і пропозиції. У той же час одержані при цьому кошти переміщуються в сектор загального державного управління і використовуються для фінансування суспільних благ.

Якщо скорочення виробництва і споживання приватних благ, обумовлене ефектом доходу, компенсується збільшенням виробництва і споживання суспільних благ (тобто дотримується еквівалентність між загальною сумою сплачених податків і грошовим еквівалентом корисності суспільних благ), то суспільний добробут не знижується (тобто суспільство нічого не втрачає від передачі грошових коштів від виробників і споживачів до держави).

**Втрати суспільного добробуту матимуть місце за умови нераціонального використання податкових доходів держави, яке, у свою чергу, можливо, якщо:**

- держава за рахунок податків фінансує виробництво тих благ, потреби в яких з меншими витратами ресурсів можуть бути задоволені без її участі (йдеться як про приватні блага, у виробництво і розподіл яких держава, керуючись соціально-політичними міркуваннями, може необґрунтовано втручатися, так і про змішані (квазісуспільні) блага, міра державної участі у виробництві і пропозиції яких може бути перевищена, що призведе до втрат ефективності);

- *має місце марнотратство* з боку розпорядників бюджетних коштів;

- *вироблені суспільні блага не відповідають преференціям споживачів.*

*Крім зазначеного, неявні втрати суспільного добробуту (надлишковий податковий тягар, тобто втрати ефективності для суспільства), зумовлені оподаткуванням, виникають унаслідок падіння виробництва і споживання оподатковуваних товарів нижче за оптимальний рівень.*

Розглядаючи податковий тягар на суспільство як втрати суспільного добробуту, зумовлені оподаткуванням, необхідно оцінювати їх під кутом зору як ефективності, так і справедливості. Серед ефектів оподаткування, що характеризують сутність податкового тягара на суспільство, доцільно виділити також обумовлені оподаткуванням зміни в розподілі суспільного багатства. При цьому податковий тягар породжують такі зміни в його розподілі, які оцінюються суспільством як менш справедливі, ніж той розподіл, який мав місце до оподаткування.

**Здійснений аналіз дозволяє усвідомити, наскільки складним і комплексним є поняття «податковий тягар на економіку (суспільство)». Воно об'єднує декілька ефектів:**

- *ефект зменшення виробництва і споживання приватних благ*, яке не компенсується зростанням виробництва і споживання суспільних благ внаслідок нераціонального використання державою податкових надходжень;

- *неявний ефект зниження економічної ефективності внаслідок падіння виробництва і споживання оподатковуваних товарів нижче за оптимальний рівень;*

- *ефект зменшення (збільшення) справедливості в розподілі суспільного багатства внаслідок оподаткування.*

Враховуючи всі ці ефекти, можна скласти уявлення про структуру податкового тягара в умовах сучасної демократичної держави. **У той же час неможливість їх (ефектів), точного математичного вимірювання робить нереальною формалізацію податкового тягара і його точну кількісну оцінку, а також спричиняє обмеження його аналізу переважно теоретичними міркуваннями.** Вказане свідчить про те, що спроби кількісної оцінки податкового тягара на економіку за допомогою певних показників не виходять за межі оцінки лише одного з його проявів (факту сплати або нарахування податків), а тому є односторонніми, неповними й неточними.

Більш того, динаміка фіскальних показників може вступати в суперечність з напрямом зміни податкового тягара на економіку, оскільки до підвищення вказаних показників може привести не тільки збільшення податкового навантаження, але і його зменшення, що супроводжується підвищенням ефективності оподаткування.

Наприклад, зменшення втрат бюджету, зумовлених ухиленням від податків, а також наданням податкових пільг (відповідно підвищення податкового коефіцієнта), свідчить про посилення податкового тягара на окремих платників (тих, хто користувався податковими пільгами або ухилявся від сплати податків) і його зменшення на суспільство в цілому (внаслідок



зниження надлишкового податкового тягара у зв'язку з посиленням нейтральності оподаткування).

З іншого боку, зниження фіскальних показників може бути наслідком не зменшення податкового тягара, а його підвищення, що супроводжується збільшенням масштабів ухилення від податків, отже, збільшенням надлишкового податкового тягара. Все вказане вимагає уважної і обережної інтерпретації динаміки таких показників, аналізу чинників, що зумовили їх зміну.

### **Ефекти оподаткування основних факторів виробництва і споживання.**

Окрім податкового навантаження на фізичну особу, підприємство і економіку в цілому, вживається поняття «податкове навантаження на основні фактори виробництва (працю й капітал) і споживання».

**Характеризуючи податки на фактори виробництва, Річард і Пеггі Масгрейв** зазначають, що вони, зазвичай, пов'язані з купівлею і продажем факторів виробництва. Це означає, що податки на фактори виробництва являють собою податки на доходи від використання того чи іншого фактора або податки на факторні доходи. Їх запровадження впливає на ціни факторів виробництва, а відтак на попит і пропозицію ресурсів в економіці, що включає вплив на ринок праці, заощадження та інвестиції. Крім того, наслідком зміни цін на фактори виробництва є зміна цін на товари, у виробництві яких інтенсивно використовується той чи інший економічний ресурс. Зазначені зміни будуть впливати на доходи і витрати домогосподарств, визначаючи кінцевий розподіл податкового навантаження.

**Оцінка рівня податкового навантаження на працю, капітал і споживання** здійснюється *за допомогою показника ефективних (імпліцитних) податкових ставок*. Такі оцінки проводяться у всіх країнах – членах ЄС і використовуються у процесі аналізу їх податкових систем.

**Ефективні податкові ставки** є ставками по групах податків з єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за даними статистики державних фінансів) до податкових баз, визначених за інформацією системи національних рахунків (СНР).

*За допомогою таких ставок можна оцінити середній рівень податкового навантаження на факторні доходи (трудові доходи й доходи від капіталу), а також кінцеві споживчі витрати без урахування ефекту перекладання податків з одних платників на інших.*

Вперше методику розрахунку ефективних ставок оподаткування праці, капіталу і споживання розробили **Е. Мендоза, А. Разін і Л. Тезарь**. У статистиці ЄС сьогодні вона використовується у вдосконаленому експертами Єврокомісії вигляді.

Розрахунок ефективних ставок податків на працю, капітал і споживання передбачає класифікацію податків за економічними функціями і визначення бази відповідних груп податків.

У цьому нам допоможе класифікація податків за економічними функціями, вживана в ЄС (Європейська система рахунків – ЄСР – 95).

#### **До податків на працю належать:**

- податок на доходи фізичних осіб у частині, сплаченій з трудових доходів,
- податки на фонд заробітної плати і на робочу силу (не призначені на соціальне страхування і утримувані пропорційно фонду заробітної плати підприємства або у вигляді фіксованої суми з людини),
- обов'язкові внески працедавців і робітників до фондів соціального страхування.

**Базою податків на працю є доходи від праці** (заробітна плата) разом із відповідними обов'язковими платежами (внесками працедавців і найманих робітників до фондів обов'язкового соціального страхування, іншими податками на фонд заробітної плати).

**Податки на капітал** – це податки, що утримуються з доходів від капіталу (дивіденди, проценти, рента, доходи від підприємницької діяльності, від приросту капіталу і т. п.) і сплачуються як фінансовими і нефінансовими корпораціями, так і домогосподарствами. Вони включають:

- податок на прибуток корпорацій (підприємств),

- частину податку на доходи фізичних осіб, пов'язану з доходами від капіталу (процентами, дивідендами, рентою),
- податок на дохід від приросту капіталу,
- податок на нерухоме майно,
- податок на доходи і соціальні платежі самозайнятих,
- податки на використання матеріальних капітальних активів, професійні і бізнесові ліцензії,
- деякі податки на товари (гербові збори, податки на фінансові й капітальні трансакції, податок на реєстрацію автомобілів, сплачений компаніями),
- податки на виграш в лотерею і азартні ігри.

**База податків на капітал складна.** Вона включає всі види капітальних доходів, одержаних інституційними одиницями (фінансовими і нефінансовими корпораціями, домогосподарствами): доходи від виробничої діяльності у формі прибутку і змішаного доходу і доходи від власності, нараховані за передачу інституційним секторам у тимчасове користування землі, надр, майнових прав, фінансових активів. Основними формами цих доходів є проценти, дивіденди, рента, доходи від власності, що належить власникам страхових полісів.

**Податки на споживання включають:**

- ПДВ,
- акцизний збір,
- імпорфтне мито,
- податок на реєстрацію автомобілів, сплачений фізичними особами,
- платежі домогосподарств за ліцензії,
- екологічні податки.

У базу податків на споживання експерти Єврокомісії включають тільки кінцеві споживчі витрати домогосподарств, виходячи з того, що врахування споживчих витрат державного сектора приводить до зниження податкового навантаження на споживання. Даний підхід аргументується тим, що, *по-перше*, приватне споживання домогосподарств є основним елементом бази податків на споживання (і це вважається достатньою причиною для того, щоб ефективна ставка податків на споживання розраховувалася просто – лише на основі кінцевих споживчих витрат домогосподарств); *по-друге*, більшість товарів і послуг, споживаних сектором загального державного управління, в країнах ЄС звільняється від ПДВ як головного податку на споживання.

*Слід врахувати, що ефективні ставки податків на працю, капітал і споживання не є точним показником податкового навантаження на відповідні фактори виробництва і споживання. Як уже зазначалося, вони не враховують ефект перекидання податків. Крім того, неточність виникає внаслідок відмінностей між базою груп податків, розрахованою на основі показників СНР, і дійсною базою, з якої утримуються податки тієї або іншої групи, розрахованою відповідно до чинного законодавства.*

Не дивлячись на певні неточності, ефективні податкові ставки на працю, капітал і споживання характеризують важливий аспект структури податкової системи – розподіл податкового навантаження між основними факторами виробництва і споживанням. Податки на доходи від праці й капіталу впливають на попит і пропозицію факторів виробництва на відповідних національних ринках і на їх міграцію між країнами. Тому аналіз розподілу податкового навантаження дає можливість оцінити вплив податкової системи на економічне зростання і її позиції в міжнародній податковій конкуренції.

**2. Ефективна податкова політика.**

Основною вимогою до сучасної податкової політики є її відповідність двом фундаментальним принципам: економічної ефективності і соціальної справедливості. Ця вимога характеризує найважливіші аспекти податкової політики – її вплив на економіку і соціальну сферу. Враховуючи те, що дані проблеми, з одного боку, є базисними для розуміння податкової політики, а з другого боку, не перестають хвилювати учених і практиків, вони вимагають деталізованого теоретичного вивчення.

Вплив податків на економіку, **на думку Дж. Стігліца**, належить до найбільш гострих питань сучасних дискусій у сфері податкової політики. Одна з причин цього полягає в тому, що «в більшості випадків такий вплив є достатньо специфічним і важким для розуміння».

Податки – один з інструментів державного втручання в економіку, в ринковий механізм розподілу економічних ресурсів. Якщо виходити з передумови, що до введення податків такий розподіл був оптимальним, тобто відповідав вимогам відсутності екстерналій, суспільних благ і трансакційних витрат, то наслідком їх введення є відмова платників податків від найбільш ефективних варіантів розподілу і використання ресурсів. **Якщо ж вимоги оптимального розподілу ресурсів не виконуються – мають місце «провали (фіаско) ринку», то без державного втручання, зокрема за допомогою податкового регулювання, ці «провали» не можуть бути подолані.**

**Виходячи з цього, поняття «ефективна податкова політика» матиме два аспекти:**

по-перше, це податкова політика, направлена на мінімізацію спотворюючого впливу податків на алокацію економічних ресурсів,

по-друге, це податкова політика, направлена на усунення або, принаймні, мінімізацію “провалів ринку” (рис. 2.18).

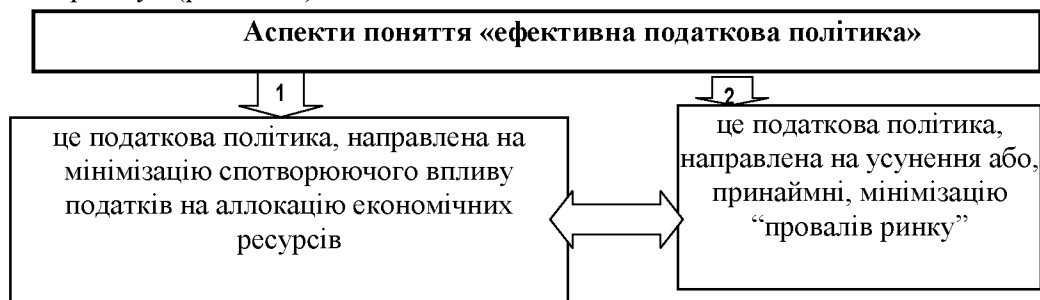


Рис. 2.18. Поняття ефективної податкової політики.

**Вимоги, яким повинна відповідати ефективна податкова політика.**

Вплив податків на алокацію економічних ресурсів здійснюється через їх вплив на економічну поведінку платників – трудову активність, схильність до заощадження або споживання, а також до інвестування, вибір платником податків форми економічної угоди – правової форми організації бізнесу, методів фінансування інвестицій тощо. Суть впливу податків на економічну поведінку платників полягає у зміні цієї поведінки і, відповідно, економічних рішень, що ухвалюються платником податків, у порівнянні з рішеннями, що приймаються до введення податків, тобто виключно під впливом ринкових сил.

Податкові реакції економічних агентів лежать в основі різних ефектів, які є традиційним предметом досліджень при аналізі економічної ефективності оподаткування. До основних належать ефект доходу і ефект заміщення. **Визначимо ці ефекти.**

**Ефект доходу** є **безпосереднім** результатом сплати податку і полягає у зменшенні доходу внаслідок оподаткування і, відповідно, у збільшенні пропозиції праці фізичною особою, яка намагається за рахунок цього компенсувати скорочення доходу і споживання.

**Ефект заміщення** є опосередкованим результатом оподаткування і полягає у заміщенні видів діяльності, продуктів і ресурсів, що підлягають обкладанню, – не оподатковуваними або оподатковуваними у меншій мірі: праці – дозвіллям, заощаджень – поточним споживанням, оподатковуваних товарів – не оподатковуваними або оподатковуваними за нижчими ставками.

Ефект заміщення і є породжуваною оподаткуванням деформацією (спотворенням), а податки, що створюють такий ефект, називаються деформуєчими (спотворюєчими) податками. Результатом використання деформуєчих податків є втрати ефективності, під якими слід розуміти додаткове (надлишкове) зниження добробуту платника податків понад те, яке обумовлене зниженням його доходу в результаті сплати податку.

**Втрати ефективності або надлишковий податковий тягар – це додатковий тягар, породжений ефектом заміщення, в порівнянні з податковим тягарем, створеним ефектом доходу.** Аналіз податкової політики, направленої на мінімізацію втрат ефективності, ґрунтується на аналізі чинників, що впливають на їх величину, а також втрат ефективності, що породжуються

окремими податками. Останнє дозволить встановити податки, що створюють найменший надлишковий тягар, тобто визначити ефективну структуру податкової системи. Утворення надлишкового податкового тягара розглянемо на спрощеному прикладі оподаткування одного товару, графічно представлено на рис. 2.19.

В основі визначення надлишкового податкового тягара лежить відома з курсу економічної теорії концепція споживчої вигоди (ренти), що розглядається як показник чистого добробуту споживача. **Споживча рента (вигода, надлишок) – це додаткова корисність, що одержується споживачем за рахунок різниці між ціною, яку він готовий сплатити за певне благо, і ціною, яку він фактично платить за нього.**

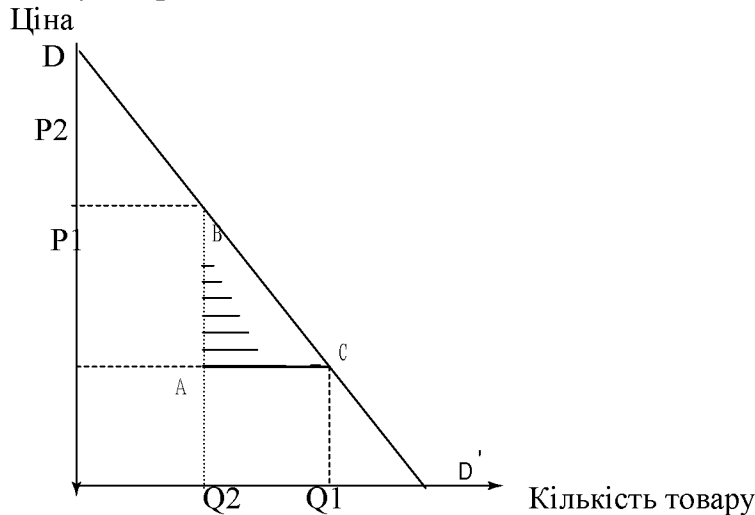


Рис. 2.19. Надлишковий податковий тягар.

Дамо пояснення до рис. 2.2. Лінія DD' є фрагментом кривої попиту на товар, а Q1 – та його кількість, яку споживач готовий придбати за первинною ціною P1. Споживча рента представлена площею, розташованою нижче за криву попиту і вище за лінію ціни, тобто площею трикутника P1DC.

Унаслідок оподаткування товару за ставкою  $t$  його ціна збільшується з P1 до P2, де  $P2 = P1(1 + t)$ . Це призводить до зменшення попиту на даний товар з Q1 до Q2. В порівнянні з ситуацією до введення податку споживча рента зменшується на площу трапеції P1P2BC. При цьому площею прямокутника P1P2BA вимірюється сума податкових надходжень до бюджету держави. Вони стануть джерелом фінансування виробництва суспільних благ, які повинні компенсувати платникам втрату частини їх чистого добробуту (споживчої ренти), обумовлену зниженням індивідуальних доходів.

Остаточо втраченою для платників податків є лише частина споживчої ренти, що дорівнює площі заштрихованого трикутника ABC, який називають **трикутником Маршалла**, а частіше – **трикутником Харбергера**. Площею цього трикутника якраз і вимірюється надлишковий податковий тягар (надлишкове зниження добробуту) понад тягар, обумовлений зменшенням індивідуального доходу під впливом оподаткування.

**Величину надлишкового податкового тягара** можна визначити за допомогою формули розрахунку площі прямокутного трикутника:

$$\dot{U} = \frac{1}{2} \Delta Q \cdot \Delta P \quad (2.5)$$

Цю формулу можна спростити, використовуючи показник еластичності попиту за ціною в точці C на кривій попиту (до оподаткування):

$$E = (\Delta Q / \Delta P)(P_1 / Q_1) \quad (2.6)$$

З цієї формули можна вивести показник кількості блага ( $\Delta Q$ ):

$$\Delta Q = E \cdot \Delta P \cdot Q_1 / P_1 \quad (2.7)$$

Показник зміни ціни ( $\Delta P$ ) визначається за формулою:

$$\Delta P = P_2 - P_1 = P_1(1 + t) - P_1 = P_1(1 + t - 1) = t \cdot P_1 \quad (2.8)$$

Підставивши формули (2.3) і (2.4) в рівняння (2.1), одержимо формулу розрахунку надлишкового податкового тягаря, запропоновану Арнольдом Харбергером (США):

$$\dot{U} = \frac{1}{2} E \cdot t^2 P_1 \cdot Q_1 \quad (2.9)$$

Остання формула принципово важлива. *Вона дозволяє встановити чинники, що впливають на рівень надлишкового податкового тягаря. До них належать: еластичність попиту за ціною (E), а також квадрат податкової ставки (t<sup>2</sup>), із зростанням якої прогресивно збільшується надлишковий податковий тягар.*

Розглядаючи утворення надлишкового податкового тягаря, ми виходили з того, що вся сума зібраних податків використовується на виробництво суспільно необхідних благ, тому втрати суспільного добробуту вимірюються лише величиною надлишкового податкового тягаря. Насправді частина акумульованих податків може використовуватися нераціонально унаслідок надмірних адміністративних витрат на їх сплату (утримання), невідповідності структури суспільних благ преференціям споживачів, марнотратства розпорядників бюджетних коштів і т. п. Тому фактичні втрати суспільного добробуту можуть перевищувати рівень надлишкового податкового тягаря. Це свідчить про нагальність вирішення при визначенні оптимальної структури оподаткування проблеми оптимізації державних витрат. *Це ті самі тісні взаємі зв'язки між різними політиками – в даному разі між бюджетною і податковою.*

Без взаємної ув'язки цих проблем будь-які спроби створити раціональнішу податкову систему приречені на провал.

**Розглянемо, які деформації породжують різні податки і від чого залежить їх величина або величина надлишкового податкового тягаря.**

#### **Податок на доходи.**

Оподаткування трудового доходу, зменшуючи чистий дохід платника податків, обумовлює підвищення його граничної корисності і, відповідно, граничній корисності витрат праці на його отримання. Щоб компенсувати втрати доходу, викликані оподаткуванням, тобто заробити той самий дохід в нових умовах, платник податків змушений більше працювати і менше відпочивати. Підвищуючи відносну цінність праці і зменшуючи цінність дозвілля, *оподаткування доходу створює тим самим стимули до підвищення трудової активності індивіда.*

З іншого боку, збільшення витрат праці на отримання доходу як наслідок його оподаткування *приводить до зменшення відносної ціни і відповідно – до збільшення привабливості (корисності) неоподаткованого блага – вільного часу.*

**Результатом останнього є перерозподіл бюджету часу на користь вільного часу, заміщення праці дозвіллям.**

Таким чином, ефекти доходу і заміщення, що породжуються оподаткуванням доходу, діють у протилежних напрямках. Якщо ефект доходу підвищує привабливість праці, то ефект заміщення – навпаки, дозвілля. Зрештою вплив податку на пропозицію праці залежить від переважання того або іншого ефекту. Якщо ефект доходу переважає над ефектом заміщення, пропозиція праці після введення податку на доходи збільшується. Якщо вказані ефекти врівноважуються, податок на доходи не впливає на пропозицію праці. *Переважання того або іншого ефекту залежить від еластичності пропозиції праці, тобто залежності її зміни від зміни ставки заробітної плати (ціни праці) або, іншими словами, – від схильності платників податків за інших рівних умов докладати додаткові зусилля (більше працювати) заради збільшення своїх доходів.*

*Ця схильність, у свою чергу, залежить від рівня розвитку потреб індивіда і матеріальної культури, які формуються під впливом ринку споживчих благ.* Так, розвинений ринок споживчих благ, високий рівень матеріальної культури формують високі стандарти споживання. *В таких умовах індивіди, швидше за все, відреагують на підвищення податку на доходи збільшенням тривалості праці.* Тим більше що вимоги, які пред'являються індивідом із розвиненими потребами до умов дозвілля (комфортабельне житло, якісна сучасна техніка, можливість подорожувати тощо) також заохочують до підвищення трудової активності. Навпаки, невисокий рівень потреб, відсутність різноманітних споживчих благ і послуг, товарів для туризму і відпочинку, несформовані традиції культури споживання обумовлюють у відповідь на

підвищення податків реакцію у вигляді збільшення вільного часу, який може використовуватися не тільки для пасивного відпочинку, але й для роботи в домашньому господарстві.

**Схильність платників податків за інших рівних умов докладати додаткові зусилля (більше працювати) заради збільшення своїх доходів, а також величина ставки податку визначають величину деформацій або надлишкового податкового тягара, що породжується податком на доходи.**

Втрати ефективності залежать також від характеру оподаткування: при прогресивному оподаткуванні вони більші, ніж при пропорційному, що пояснюється обернено пропорційною залежністю величини надлишкового податкового тягара від квадрата ставки податку.

#### **Податок на капітал.**

Дохід може бути винагородою не лише за трудові зусилля (заробітна плата), але й за ощадливість (процент на капітал). Оскільки альтернативою заощадження є поточне споживання, розглянемо, як оподаткування доходів від капіталу впливає на вибір між поточним споживанням і заощадженням. Заміщення одного іншим є причиною надлишкового тягара оподаткування капіталу чи доходу від нього. Проілюструємо цей ефект на рис. 2.20.

Демо пояснення до рис. 2.20. Точки W і FA характеризують граничну ситуацію, коли весь дохід індивіда або використовується на поточне споживання, або заощаджується і використовується тільки в майбутньому. Якщо процент на вкладений капітал становить  $r$ , то майбутнє споживання індивіда збільшиться до  $FA = W(1 + r)$ . У разі заощадження індивідом частини доходу (WS), його поточне споживання становитиме  $(W - WS)$ , а майбутнє –  $WS(1 + r)$ . Відповідні точки утворюють лінію бюджетного обмеження WFA до оподаткування. Точка A є точкою рівноваги поточного і майбутнього споживання індивіда до оподаткування.

Майбутнє споживання

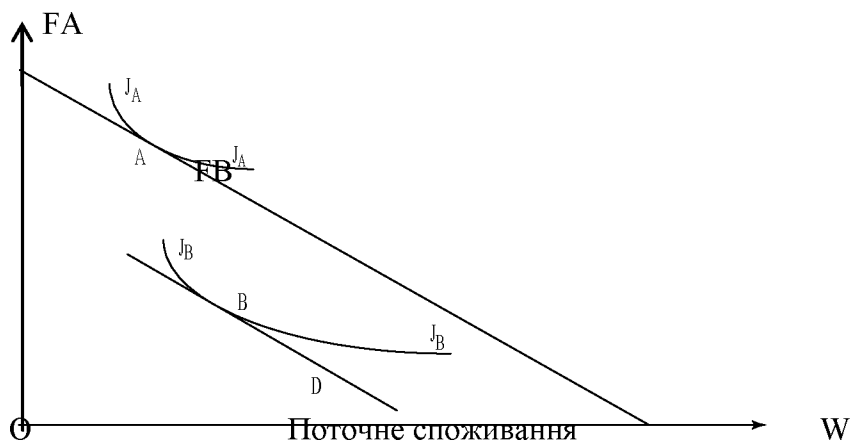


Рис. 2.20. Ефект заміщення і надмірний тягар оподаткування капіталу.

Унаслідок введення податку на дохід від капіталу майбутнє споживання індивіда зменшиться і складатиме  $WS + WSr(1 - t) = WS[1 + (1 - t)r]$ . Це свідчить про зсув бюджетної лінії вниз, тоді як її правий кінець залишається нерухомим. Бюджетне обмеження після оподаткування на графіку зображене лінією WFB.

Після оподаткування доходу від капіталу відмова від одиниці поточного споживання дозволяє здійснити майбутнє споживання в меншому обсязі, унаслідок чого майбутнє споживання стає дорожчим відносно поточного. **Породжена податком диспропорція відносних цін обумовлює ефект заміщення заощаджень (майбутнього споживання) поточним споживанням.** Тому нова точка їх рівноваги (точка B, в якій бюджетна лінія WFB дотикається до кривої індивідуальних утиліт IB) лежить нижче і праворуч від точки A.

**Відстань по вертикалі між бюджетним обмеженням після оподаткування і прямою, паралельною бюджетній лінії до оподаткування і дотичною до кривої індивідуальних утиліт IB (відрізок BD), характеризує надлишковий тягар оподаткування доходу від капіталу.**

Вказане оподаткування не однаковою мірою впливає на короткострокові і довгострокові заощадження. Диспропорція відносних цін, обумовлена оподаткуванням, стає тим більше вираженою, чим більш віддаленим є момент майбутнього споживання, що створює мотивацію до

заощаджень. На думку вчених, це відбувається унаслідок накопичення ефекту зменшення процентних ставок відповідно до формули складних процентів упродовж багатьох періодів існування таких ставок.

Таким чином, податок на дохід від капіталу зменшує зацікавленість у довгострокових заощадженнях більшою мірою, ніж у короткострокових. Це дозволяє говорити про зростаючу еластичність пропозиції капіталу в довгостроковому періоді відносно зміни дохідності капіталу після сплати податків. Така еластичність є наслідком кумулятивного впливу рівня заощаджень, що зменшується, на запаси капіталу і внутрішні інвестиції в тій або іншій країні. Їх зменшення, у свою чергу, може впливати на економічне зростання і суспільний добробут.

*Вплив податків на заощадження дозволяє зробити висновок, що оптимізація оподаткування за критерієм ефективності має супроводжуватися скасуванням податків на капітал і дохід від нього.* Проте з урахуванням принципу соціальної справедливості цей висновок підлягає коригуванню: оподаткування доходів від капіталу відповідає вимогам справедливості, згідно з якими оподаткування має носити загальний характер, а значить, охоплювати всі види доходів.

**Враховуючи обидва критерії оптимізації, можна сформулювати важливий висновок: податок на доходи від капіталу не повинен утримуватися за високою ставкою!**

*Відповідно до нових теорій економічного зростання, оподаткування доходів від капіталу впливає на нагромадження не лише фізичного, а й людського капіталу.* Цей вплив здійснюється таким чином. З одного боку, оподаткування доходу від капіталу зменшує чисту дохідність фізичного капіталу, підвищуючи відносну привабливість вкладень у людський капітал. З іншого, – негативний вплив оподаткування доходу від капіталу на заощадження, про який вже йшла мова, призводить із часом до зменшення обсягів фізичного капіталу. **Останнє може мати подвійний ефект.**

*Перший пов'язаний з тим,* що внаслідок більшої доступності робочої сили в порівнянні з фізичним капіталом можуть зменшитися ставки заробітної плати.

Тим часом нижча заробітна плата в майбутньому обумовлює зменшення дохідності поточних вкладень у людський капітал.

*Другий ефект пов'язаний з тим,* що зменшення обсягів фізичного капіталу в таких сферах як освіта, наука, культура обмежує можливості нагромадження людського капіталу.

Засобом нейтралізації негативних ефектів оподаткування доходів від капіталу, пов'язаних із зменшенням привабливості приватних інвестицій в людський капітал, є **державні вкладення в людський капітал.**

Оскільки податок на доходи деформує рішення платників щодо заощаджень та інвестицій, ще з часів Дж. С. Мілля виникла ідея його заміни прямим податком на витрати. Цей податок, на відміну від податків на споживання, є особистим, а на відміну від податку на доходи передбачає вирахування з податкової бази заощаджень та інвестицій, що робить його сприятливим для економічного зростання.

Практичне застосування ці теоретичні розробки з питань оподаткування ви трат знайшли лише в двох країнах – **Індії і Шрі-Ланці**, проте і там цей податок проіснував недовго, до того ж був введений не замість податку на доходи фізичних осіб, а додатково до нього. Одним із пояснень його нетривалої фіскальної історії може бути те, що достатньо успішне використання більшістю країн світу універсального податку на споживання – податку на додану вартість – зробило недоцільним введення ще одного податку, спрямованого на ту ж саму податкову базу.

### **Податок на прибуток.**

У сучасному світі оподаткуванню підлягають не лише доходи на капітал, одержані фізичними особами, але й доходи на капітал юридичних осіб, створених у формі акціонерних товариств. Останні платять податок на прибуток корпорацій, тоді як прибуток в некорпоративному секторі в багатьох країнах не обкладається спеціальним податком. Він обкладається у складі доходів власників підприємств цього сектора податком на доходи фізичних осіб. Вказане не може не породжувати деформації в розподілі капіталу між корпоративним і некорпоративним секторами. Розглянемо ці деформації.

**Перш за все, розрізняють ефекти податку на прибуток корпорацій в коротко-строковому і довгостроковому періодах.**

*У короткостроковому періоді*, підвищуючи вартість капіталу, податок на прибуток дестимулює використання капіталу, а отже, й виробництво в корпоративному секторі, в порівнянні з некорпоративним.

*У довгостроковому періоді* внаслідок оподаткування віддачі від капіталу в корпоративному секторі інвестори вкладатимуть у нього менше, ніж у некорпоративний сектор доти, доки віддача після оподаткування в обох секторах не зрівняється.

**Важливим ефектом податку на прибуток корпорацій є його вплив на інвестиційні рішення платників.** Підвищуючи вартість капіталу, податок на прибуток збільшує вимоги до прибутковості інвестицій, яка має бути достатньою для відшкодування всіх витрат (вартість фінансування інвестицій і економічна амортизація), у т. ч. податків, пов'язаних з цією інвестицією. Таким чином, інвестиції здійснюються доти, доки гранична віддача від капіталу після оподаткування зрівняється з граничними витратами на одиницю капіталу (вартістю капіталу) після оподаткування.

Оскільки податок на прибуток корпорацій вносить викривлення в інвестиційні рішення платників, виникає необхідність нейтралізації його негативного впливу. Це можливо або шляхом надання інвестиційних податкових пільг (інвестиційної податкової знижки чи інвестиційного податкового кредиту), або за допомогою прискореної амортизації, яка впливає на розмір податкових зобов'язань.

Разом із тим, підкреслимо, що інвестиційні пільги – єдиний вид податкових пільг, що розглядається в теорії оптимального оподаткування. На відміну від інших видів податкових пільг, що деформують розподіл економічних ресурсів, ці пільги, на думку Дж. Стігліця, хоч і можуть розглядатися як чинник, що змінює розподіл інвестицій, не обов'язково повинні бути чинником, що деформує його. Податок на прибуток корпорацій є, швидше за все, зняттям економічної політики, завдяки якому держава намагається здійснювати інвестиції тими способами, які вона вважає особливо доцільними, і в ті галузі, в які з тих або інших причин було б інакше неможливо привабити інвестиції, достатні для того, щоб галузі були соціально оптимальними.

### **Податки на товари.**

Оскільки оподаткуванню можуть підлягати як всі, так і окремі товари, розглянемо, яким вимогам з позицій економічної ефективності повинні відповідати універсальний і специфічні акцизи.

**Універсальні акцизи.** Якщо виходити з того, що надлишковий податковий тягар створюється ефектом заміщення, який виникає унаслідок різниці в цінах на товари, оподатковувані і не оподатковувані податком або оподатковувані за нижчими ставками, то при обкладанні всіх товарів за єдиною ставкою, ефект заміщення товарів не виникає. *Це не означає, що універсальний акциз взагалі не створює надлишкового податкового тягара. Оскільки цим податком, як і податком на доходи, не обкладається такий компонент добробуту, як дозвілля, універсальний акциз, аналогічно податку на доходи, створює ефект заміщення оподатковуваних товарів неоподатковуваним благом «дозвілля».* У цьому сенсі універсальний акциз, що справляється за єдиною ставкою, є еквівалентним пропорційному податку на доходи.

У той же час універсальний акциз (податок на споживання), на відміну від податку на доходи, є нейтральним щодо розподілу споживання на поточне і майбутнє, оскільки справляється з витрат на споживання, незалежно від моменту їх здійснення, а тому не зменшує зацікавленості в перенесенні споживання на майбутні періоди (у заощадженні коштів). Сама тому універсальний акциз, з позицій економічної ефективності, вважається більш прийнятним, ніж податок на доходи.

**Специфічні акцизи.** Створення ефективної системи специфічних акцизів передбачає вирішення проблеми визначення оптимального рівня податкових ставок на різні види товарів, які б забезпечили задану суму податкових надходжень за мінімального рівня надлишкового податкового тягара.

Припустимо, що держава оподатковує два товари з абсолютно еластичною пропозицією. *Оскільки, відповідно до формули А. Харбергера, величина надлишкового податкового тягара знаходиться у прямо пропорційній залежності від еластичності попиту на товар за ціною,*



*то при оподаткуванні двох товарів за однаковими ставками більший надлишковий тягар утворюється щодо товару з вищою ціною еластичністю попиту.*

Це свідчить про те, що обкладання за однаковими ставками товарів із різною ціною еластичністю є неоптимальним. *З метою мінімізації надлишкового податкового тягара при даній потребі в податкових надходженнях ставки податків мають знаходитися в обернено пропорційній залежності від цінової еластичності компенсованого попиту на оподатковувані товари.*

Правило оберненої еластичності відповідає вимогам ефективності, оскільки його дотримання забезпечує мінімізацію надлишкового податкового тягара, проте суперечить вимогам соціальної справедливості. *Найменшою ціною еластичністю, як відомо, характеризуються товари першої необхідності, а найбільшою – предмети розкоші. Обкладання перших вищими ставками, ніж других, як того вимагає вказане правило, було б несправедливим, оскільки частка товарів першої необхідності в доходах бідних є вищою, ніж у доходах багатих. Тому в більшості країн товари з низькою ціною еластичністю обкладаються за пільговими ставками (правда, не специфічним акцизом, а ПДВ).* Це свідчить про те, що податкова політика держави щодо оподаткування товарів ґрунтується не стільки на раціональних вимогах економіки добробуту, скільки на засадах соціальної справедливості.

**Існує ще одне правило ефективного оподаткування товарів, яке дозволяє визначити оптимальні податкові ставки на товари, які заміняють і доповнюють благо «дозвілля».**

Неможливість оподаткування неринкового блага «дозвілля», як наголошувалося, є однією з причин деформацій, обумовлених заміщенням споживання товарів, що оподатковуються, споживанням дозвілля. Наслідки таких деформацій можна зменшити, обкладаючи товари і послуги, які доповнюють благо «дозвілля» (наприклад, спортивні споруди, книги, телевізори), за вищим ставками, ніж товари і послуги, які заміняють дозвілля (наприклад, робочий одяг). **Це правило одержало назву правила Корлетта – Хейга.** Не дивлячись на те, що така диференціація суперечить принципу уніфікованого оптимального непрямого оподаткування, воно може виявитися ефективнішим і раціональнішим.

Вказане правило можна логічно обґрунтувати таким чином. *Якщо благо «дозвілля» не підлягає безпосередньому оподаткуванню, його можна обкласти опосередковано, оподатковуючи товар, споживання якого доповнює або заміняє дане благо.*

Розгляд чинників, які впливають на величину надлишкового тягара, що створюється різними податками, а також правил ефективного оподаткування дозволяє сформулювати вимоги до податкової політики, направленої на мінімізацію деформуючого впливу податків на ефективний розподіл економічних ресурсів.

Подібна політика має орієнтуватися на вибір найменш деформуючих податків. *Такими вважаються податки з широкою базою і єдиною ставкою, тобто пропорційний прибутковий податок або еквівалентний йому універсальний акциз (податок на споживання), що справляється за єдиною ставкою.* Оскільки, проте, останній не створює негативних стимулів для заощаджень, він вважається більш прийнятним, ніж податок на доходи. Це означає, що найбільш ефективною буде така структура системи оподаткування, в якій переважають непрямі податки.

Специфічні акцизи, на відміну від універсальних, не є обов'язковим елементом ефективною податковою структурою. Але якщо вже держава використовує їх, то ставки цих податків повинні визначатися відповідно до правила оберненої еластичності.

Насправді податкові системи всіх країн включають як менш, так і більш деформуючі податки. Однією з причин цього є те, що у разі застосування тільки найбільш ефективних податків для забезпечення достатніх надходжень до бюджету їх ставки необхідно було б встановити на дуже високому рівні, що призвело б до посилення ухилення від сплати податків. Інша причина пов'язана з тим, що ефективна податкова структура регулюється не тільки вимогами економічної ефективності, а тому повинна бути достатньо диференційованою.

**Вимоги, яким повинна відповідати ефективна податкова політика, що дозволяє мінімізувати “провали ринку”.**

**Першим аспектом ефективною податковою політики, направленою на мінімізацію таких “провалів”, є забезпечення оптимального розподілу ресурсів між виробництвом суспільних і**

**приватних благ.** Оскільки пропозицію суспільних благ ринок забезпечити не може, або може, але з більшими витратами, ніж держава, то виконання останньої функції надання цих благ є умовою ефективнішого використання обмежених ресурсів. За аналогією з вільним ринковим обміном регулятором такого розподілу є ціна. В даному випадку оптимальний обсяг споживання кожним індивідом суспільних і приватних благ залежить від величини його доходу, а також відносних цін цих благ.

З позицій неокласичної економічної теорії ціна суспільного блага визначається додатковими податковими платежами за кожну додаткову одиницю суспільного блага. Як і ціна будь-якого товару, ціна суспільного блага регулюється попитом і пропозицією на нього.

Оскільки суспільне благо не є об'єктом звичайного ринкового обміну, попит на нього виявляється у формі «псевдопопиту». *Він визначається як оцінка споживачем корисності даного суспільного блага порівняно з іншими приватними або суспільними благами, тобто як оцінка тієї кількості іншого блага, від якого споживач готовий відмовитися заради отримання додаткової одиниці даного суспільного блага.* Попит на суспільне благо виявляється у згоді на оплату його вартості всіма споживачами цього блага. Відповідно до цього податкова ціна суспільного блага відповідає розміру внесків кож ного індивіда на покриття витрат на його виробництво. А рівноважна кількість суспільного блага визначається точкою перетину кривої пропозиції з кривою загальної граничної згоди на його оплату, що утворюється шляхом підсумовування кривих індивідуального попиту на суспільне благо, або іншими словами, з кривою сумарної податкової ціни, яка складається з індивідуальних цін, що відображають особисті преференції кожного платника податку.

*Виходячи з неокласичного аналізу податку як ціни суспільного блага, завдання оптимального розподілу ресурсів між виробництвом суспільних і приватних благ може бути сформульоване як завдання забезпечення оптимального рівня оподаткування.*

**Р. Масгрейв** сформулював його таким чином: “Податок має бути відрегульований як ціна, спроектована для максимізації задоволення, яке споживач одержує від плати за суспільні та приватні послуги. Врівноважуючою силою, за допомогою якої це регулювання забезпечується, як правило, виступає політичний механізм, який примушує урядових агентів представляти бажання виборців”.

*Умовами розв'язання цієї задачі є:*

- 1) розкриття платниками податків інформації про свої переваги щодо суспільних благ;
- 2) наявність ефективного політичного механізму, що забезпечує вироблення й реалізацію бюджетно-податкової політики, яка відповідає інтересам виборців.

Розглянемо ці умови та можливості їх виконання.

**Щодо першої умови.** Насправді платники податків не зацікавлені розкривати свої реальні преференції щодо суспільних благ. Це пояснюється, *по-перше*, їх неконкурентним споживанням (характер суспільних благ не дозволяє виключити з числа їх споживачів індивідів, що не виконують тих або інших умов, які ставить або хотів би поставити постачальник таких благ). *По-друге*, необхідна пропозиція суспільних благ може бути забезпечена при різних варіантах розподілу витрат між окремими їх споживачами – платниками податків. При цьому, оскільки частка кожного індивіда в загальній сумі платежів є порівняно незначною, пропозиція того або іншого суспільного блага не зміниться навіть у тому випадку, якщо окремий індивід не братиме участі у фінансуванні його виробництва. Внаслідок чого в окремих членів суспільства з'являються стимули до максимізації особистої вигоди від споживання суспільного блага і одночасно до мінімізації власної участі у витратах на його виробництво.

*Виявити переваги окремих індивідів щодо суспільних благ можна лише за допомогою політичного процесу. Такі переваги виявляються через голосування: усвідомлюючи, що прийдеться погодитися з рішенням більшості, індивіди розуміють, що в їхніх інтересах голосувати за таке рішення, результат якого буде найбільшою мірою відповідати їхнім бажанням, і на цьому шляху вони будуть змушені розкривати свої переваги.*

**Щодо другої умови.** Хоча в демократичній державі податки встановлюються на основі суспільної згоди, їх встановлення не передбачає отримання згоди кожного окремого члена суспільства. Більше того, в окремих країнах існує конституційна заборона на вирішення питань

оподаткування з допомогою референдуму. Це свідчить про те, що політичний механізм отримання суспільної згоди на проведення тієї або іншої фіскальної політики не припускає її узгодження з інтересами окремих виборців – платників податків. Результатом є те, що для певної частини платників колективне рішення про кількість суспільних благ і величину податків відрізняється від їх власного рішення – індивідуального оптимуму.

Але навіть якщо абстрагуватися від неможливості узгодження податкової політики з перевагами кожного окремого платника податків, для багатьох країн залишається проблематичним створення реального політичного механізму, що забезпечує прямий зв'язок між перевагами і інтересами платників, з одного боку, і рішеннями органів суспільної влади про надання суспільних благ і податковий механізм їх фінансування, з іншого. Результатом цього, як правило, є неоптимальний розподіл ресурсів між суспільними і приватними благами, що виявляється в надмірному «розбуханні» державного сектора у поєднанні з низьким рівнем задоволення потреб платників податків у суспільних благах унаслідок їх невідповідності індивідуальним перевагам і нераціонального використання податкових надходжень. **Як зазначають Р. Масгрейв і П. Масгрейв, політичний процес недосконалий і може лише наблизити оптимальний бюджетний вибір. Але політичний механізм є найкращою (або єдиною) технологією з усіх можливих, а тому повинен використовуватися.**

**Другим аспектом податкової політики, направленої на мінімізацію «провалів ринку», є їх виправлення за допомогою коригуючого оподаткування.**

**Йдеться про виправлення (усунення) наслідків негативних екстерналій (негативний вплив діяльності одних економічних агентів на діяльність інших, що спричиняє виникнення у останніх додаткових витрат, які не підлягають відшкодуванню), наявність яких призводить до неефективного розподілу економічних ресурсів.**

Останнє є результатом того, що негативні екстерналії не відбиваються в цінах на продукцію підприємств, діяльність яких привела до їх виникнення, **а тому перекладаються або на «третіх» осіб, або на суспільство в цілому.** В таких умовах ціни на продукцію підприємств, що породжують екстернальні ефекти, виявляються заниженими в порівнянні з суспільними витратами їх виробництва, а виробництво такої продукції – завищеним у порівнянні з її ефективним випуском.

**Ідею використання податків для регулювання негативних зовнішніх ефектів як одного з проявів неспроможності ринку вперше запропонував А. Пігу.** На його думку, завдяки податкам відбувається інтерналізація негативних ефектів – **приведення нижчих приватних витрат виробництва товарів із негативними зовнішніми ефектами у відповідність із суспільними витратами шляхом перенесення додаткових суспільних витрат виробництва на економічних агентів, діяльність яких призвела до виникнення негативних ефектів, що сприятиме проведенню ними заходів, спрямованих на зменшення таких ефектів.**

**Третім аспектом податкової політики, направленої на мінімізацію «провалів ринку», є податкове регулювання оптимального використання непоновлюваних природних ресурсів.**

Необхідність такого регулювання обумовлена тим, що з **позицій блага майбутніх поколінь споживані нинішнім поколінням природні ресурси є надмірно дешевими,** а тому видобуваються і споживаються дуже високими темпами. Дотримання інтересів різних поколінь вимагає державного регулювання раціонального використання природних ресурсів, зокрема за допомогою податкових методів.

**Найбільш прийнятним, з позицій оподаткування, доходом від експлуатації природних ресурсів здавна вважався рентний дохід, що є доходом понад той мінімальний рівень, який необхідний для залучення ресурсу в певну виробничу комбінацію (А. Маршалл) або для його утримання в певній виробничій комбінації (У. Парето).** Іншими словами, це дохід, що перевищує альтернативну вартість використання економічного ресурсу з фіксованою пропозицією.

**Переваги рентних доходів як об'єкту оподаткування такі.**

**По-перше**, їх оподаткування відповідає принципу економічної ефективності, оскільки не впливає на рішення економічних агентів щодо розподілу ресурсів, що виходить з визначення ренти.

**По-друге**, вилучення державою рентних доходів з їх подальшим інвестуванням у людський капітал є однією з умов стійкого розвитку.

**По-третє**, для даного рівня фінансування суспільних благ заміщення неспотворюючим податком на ренту спотворюючих податків (наприклад, податків на доходи) означає зменшення втрат добробуту.

Необхідність вилучення державою ренти від експлуатації природних ресурсів породжує потребу у виборі фіскальних інструментів, за допомогою яких воно здійснюватиметься. Якби оцінка таких інструментів здійснювалася виключно з позицій економічної ефективності, то, швидше за все, вибір упав би на такий єдиний платіж, який не вносив би спотворень до інвестиційних і виробничих рішень або, принаймні, зводив би їх до мінімуму. Проте в реальному житті така оцінка здійснюється з урахуванням ширшого спектру чинників, наприклад, впливу на інвестиційні рішення ризику того, що майбутні уряди можуть переглянути узгоджені в контрактах фіскальні правила. Тому інтересам і держави, і природо користувачів відповідає введення комплексу фіскальних інструментів, покликаних зменшити подібні ризики. Вказаними фіскальними інструментами визначатиметься сума, яку інвестор готовий сплатити, а держава погоджується одержати за надане право експлуатації природних ресурсів.

Розгляд вимог, яким повинна відповідати ефективна податкова політика, що дозволяє мінімізувати «провали ринку», дозволяє розширити перелік податків, які можуть бути елементами ефективної податкової структури, включивши в нього, окрім податків на споживання, екологічні і ресурсні податки, що дозволяють вилучати рентні доходи.

**Окрім розглянутих вище основних аспектів ефективної податкової політики, що характеризують її зміст, можна виділити ще два організаційних.**

*Один аспект пов'язаний з розробкою комплексу заходів, направлених на забезпечення ефективного адміністрування існуючих (введених) податків, результатом якого буде максимізація податкових надходжень до бюджету при мінімальних транзакційних витратах оподаткування, що включають витрати держави і платників податків на забезпечення дотримання податкового законодавства.*

*Інший аспект пов'язаний з оцінкою якості роботи державних органів по розробці податкової політики і забезпеченню її реалізації. У цьому контексті ефективною можна вважати податкову політику, що забезпечує реалізацію поставлених цілей і завдань.*

### **3. Справедлива податкова політика.**

Поняття «справедлива податкова політика» має юридичний і економічний аспекти.

**З юридичної точки зору** загально визнаним є таке розуміння. Справедливою є та податкова політика, яка забезпечує загальний характер оподаткування і рівність всіх платників податків перед законом, тобто їх зрівнювання у правах, обов'язках і відповідальності за порушення податкового законодавства. Фактично ця вимога означає заборону на дискримінацію в оподаткуванні громадян за расовими, національними, політичними, майновими та іншими ознаками.

**З економічної точки зору** найбільш загальним буде таке визначення. Справедливою є та податкова політика, яка забезпечує реалізацію принципу справедливості в оподаткуванні або забезпечує справедливий розподіл податків (податкового тягаря) між індивідами. У такій інтерпретації проблема справедливої податкової політики зводиться до отримання відповіді на питання, чи повинні індивіди нести однаковий (рівний) або різний податковий тягар, тобто до з'ясування взаємозв'язку між поняттями «справедливість» і «рівність в оподаткуванні».

*Не дивлячись на те, що справедливість і рівність – поняття не тотожні (справедливим може бути і нерівність, але лише там, де, за словами Р. Масгрейва, вона приносить користь кожному), в певному сенсі вони збігаються.* Це дозволяє розглядати справедливість в оподаткуванні через призму дотримання принципів горизонтальної і вертикальної рівності. Як відомо, принцип горизонтальної рівності припускає, що ставлення до індивідів, рівних відповідно до критеріїв, покладених в основу їх порівняння, має бути

однаковим. Тоді як принцип вертикальної рівності вимагає різного ставлення до нерівних індивідів.

#### **Принцип платоспроможності.**

Найбільш значущим з позицій оподаткування критерієм порівняння індивідів є їх здатність платити податки або платоспроможність. У контексті цього критерію принципи горизонтальної і вертикальної рівності одержують суто фіскальну інтерпретацію. *Принцип горизонтальної рівності припускає, що індивіди, які володіють однаковою платоспроможністю, повинні нести однакові податкові зобов'язання. Принцип вертикальної рівності передбачає, що індивіди з різною платоспроможністю повинні мати різні податкові зобов'язання, або, як відзначає Дж. Стігліць, деякі індивіди можуть, а тому і повинні сплачувати вищі податки, ніж інші.* У такому трактуванні ці принципи розглядаються як два різні способи виразу того, що податковий тягар між платниками податків повинен розподілятися відповідно до їх платоспроможності.

*Практичне застосування критерію платоспроможності припускає вирішення двох проблем:*

- 1) визначення способу вимірювання платоспроможності і особистих обставин платників податків, які можуть вважатися істотними з позицій оцінки їх платоспроможності;
- 2) визначення того, наскільки одні платники податків (з вищою платоспроможністю) повинні платити більше за інших, або, іншими словами, яким має бути механізм реалізації принципу вертикальної рівності в оподаткуванні.

*Найбільш поширеними способами вимірювання платоспроможності, а відповідно, і її критеріями є доходи, майно і витрати (рівень споживання).* Разом із тим, їх використання пов'язано з цілим рядом проблем, які свідчать про труднощі точного вимірювання економічної рівності.

Наприклад, *при використанні такого показника, як індивідуальний дохід, виникає проблема його правильного вимірювання.* Якщо доходом вважати тільки грошові виплати, у кращому становищі опиняться громадяни, які частину доходів одержують у негрошовій формі (додаткова відпустка, квартира, «безкоштовні» обіди на виробництві, продукти харчування, вироблені в домашньому господарстві). Тоді диференціація оподаткування на основі диференціації доходів не відповідатиме критерію соціальної справедливості. Включення в сукупний дохід його негрошових складових також натрапляє на ряд труднощів, оскільки не всі вони піддаються точній оцінці. З цієї причини, а також тому, що облік і оцінка всіх видів негрошових доходів вимагали б створення величезного контрольного апарату, утримання якого поглинало би велику частину зібраних податків, жодна податкова система не передбачає їх повний облік у складі сукупного оподатковуваного доходу, враховуючи лише основні види доходів. Така вимушена обставина, проте, не дозволяє повною мірою забезпечити справедливість при оподаткуванні доходів.

*Ще однією проблемою, з якою пов'язано використання індивідуального доходу як критерію порівняння індивідів, є те, що диференціація їх доходів у той або інший момент часу може бути обумовлена не різними рівнями поточних доходів, а відмінностями в розподілі ресурсів, обумовленими одержаним на певному етапі життєвого циклу спадком.* Урахування цієї обставини з метою забезпечення платоспроможності в оподаткуванні вимагає обкладання доходів, одержаних у порядку спадкоємства або дарування, спеціальним податком або їх обкладання у складі сукупного доходу податком на доходи.

Використання індивідуального доходу як критерію платоспроможності, а останньої – як принципу, що забезпечує справедливість в оподаткуванні, *припускає також урахування особистих обставин платника податків, які можуть вважатися істотними з позицій оцінки його платоспроможності. До таких відносяться, наприклад, вік, сімейний статус і кількість дітей в сім'ї платника податків.* Урахування цих обставин традиційно здійснюється шляхом надання податкових пільг на дітей, для осіб літнього віку, диференціації неоподатковуваного мінімуму для самотніх і сімейних громадян. До певної міри враховується також стан здоров'я платника податків (через надання податкового кредиту на витрати, пов'язані з оплатою частини вартості медичних послуг). Не повне врахування цієї обставини пов'язано з

тим, що стан здоров'я залежить від багатьох чинників, зокрема способу життя індивіда. Тому зменшення оподаткованого доходу на повну величину витрат на оплату медичних послуг було б несправедливим з погляду платника податків, який веде здоровий спосіб життя, піклується про стан свого здоров'я і тому витрачає на його підтримку менші суми, ніж платник податків, що підірвав своє здоров'я унаслідок надмірностей і зловживань.

Порушення принципу справедливості при вимірюванні платоспроможності індивідуальними доходами може мати місце також унаслідок того, що, індивіди, які одержують однакові поточні доходи, відрізняються своїм майновим станом. Один є власником квартири, інший орендує житло, сплачуючи як орендну плату значну частину своїх поточних доходів. Фактично ці індивіди мають різний рівень добробуту і з позицій соціальної справедливості повинні сплачувати різні податки. Проте, у разі утримання лише податку на доходи, податкові зобов'язання індивідів будуть однаковими, оскільки в податкову базу вказаного податку не входить вмінений дохід від користування власним житлом.

*У зв'язку з відміченим забезпечення справедливості в оподаткуванні вимагає доповнення податку на доходи оподаткуванням нерухомого майна.*

*Переваги останнього як вимірника платоспроможності такі.*

*По-перше*, оподаткування нерухомості дозволяє обкласти минулі доходи, з яких не були сплачені податки (незадекларовані і «тіньові» доходи), а також частину доходів, які не є об'єктом податку на доходи (вмінені доходи від користування власною нерухомістю).

*По-друге*, завдяки можливості у будь-який момент перетворити нерухоме майно на більш ліквідну (грошову) форму, його вартість характеризує нинішню платоспроможність індивіда, що доповнює ту, яка виникає на основі поточних доходів.

Недоліки нерухомого майна як вимірника платоспроможності пов'язані з тим, що ним не можна виміряти платоспроможність, яка виникає завдяки поточним доходам індивіда. *Тому оподаткування нерухомості не протиставляється оподаткуванню доходів, а доповнює його. Тільки поєднання податків на доходи і майно дозволяє привести оподаткування у відповідність із реальним податковим потенціалом платника, реалізувати принцип платоспроможності.*

*Ще одним вимірником платоспроможності може бути рівень споживання.* Його використання, проте, передбачає розгляд споживання впродовж усього життя індивіда, оскільки його споживання впродовж одного податкового періоду, як правило, не відображає його платоспроможність. Це обумовлено тим, що частина індивідуального доходу зберігається і не використовується на поточне споживання в даному податковому періоді, проте може бути використана з цією метою в наступних періодах. *Якщо всі заощадження витрачаються впродовж життя індивіда, тоді витрати на споживання адекватно відображають його платоспроможність. Якщо частина заощаджень передається у спадок, дотримання принципу платоспроможності припускає доповнення оподаткування споживання податком на залишений спадок.*

Пошук якнайкращих вимірників платоспроможності створює передумови для вирішення іншої проблеми – отримання відповіді на питання, на скільки одні платники податків (з вищою платоспроможністю) повинні платити більше за інших. Або іншими словами: яким повинен бути механізм реалізації принципу вертикальної рівності – на основі пропорційного, прогресивного чи регресивного оподаткування? Навколо такого вибору в економічній літературі досі не вщухає найгостріша дискусія, що розвернулася більш як століття тому.

**Дж. С. Мілль** першим дав визначення принципу платоспроможності як «однакової жертви» – рівності відносних втрат платоспроможності. Він використовував його для обґрунтування необхідності виведення з-під оподаткування доходів, достатніх для придбання предметів першої необхідності (неоподаткованого мінімуму доходів) і пропорційного обкладання тієї їх частини, що залишилася. Хоча з погляду сучасних уявлень такий податок вже можна вважати прогресивним

**Як зазначав Р. Масгрейв**, варто розрізняти застосування єдиної ставки до всієї бази і її застосування після вирахування неоподаткованої суми. У першому випадку фактична ставка

(податок як відсоток бази до вирахування) буде пропорційною, тоді як в останньому – вона буде зростати від нуля до певної величини. Таким чином, податок з єдиною ставкою і вирахуванням з бази неоподаткованої суми фактично є прогресивним.

Розвиваючи ідею “рівної жертви”, **прихильники теорії маржиналізму** поставили питання про те, чим має вимірюватися “жертва” платника податків. На їх думку, її мірилом є гранична корисність доходу, що відчужується у формі податків. З урахуванням дії закону спадної граничної корисності прогресивне оподаткування обґрунтовується таким чином: якщо вилучити однакову частку з різних за величиною доходів, гранична корисність їх буде неоднаковою. Зрівняти її можна за допомогою прогресивного обкладання.

**Ці висновки, проте, стали об’єктом серйозної критики.**

*По-перше*, концепція «однакової жертви» може бути інтерпретована порізно: як “однакова абсолютна жертва”, як “однакова пропорційна жертва” і як “однакова гранична жертва”.

*По-друге*, в кожному з варіантів інтерпретації концепції “однакової жертви” сума, яку повинен сплатити до бюджету індивід В, перевищує суму платежів індивіда А. Це означає, що всі варіанти відповідають вимогам соціальної справедливості. Проте жоден із них не дозволяє однозначно обґрунтувати найбільш прийнятний податковий режим. Навіть однозначний висновок щодо забезпечення однакової граничної жертви за допомогою прогресивного оподаткування є справедливим лише тоді, коли функції спадної граничної корисності доходів різних індивідів є однаковими. Як тільки ця умова порушується (що й відбувається в реальному житті), набуває невизначеності й висновок щодо характеру податкового режиму, за якого дотримується вимога однакової граничної жертви. Таким чином, принцип платоспроможності допускає використання будь-якого податкового режиму, а значить, не дозволяє робити однозначні висновки щодо вибору одного з них. Його практичне значення в кінцевому підсумку зводиться до єдиного висновку, який служить орієнтиром при визначенні податкової політики: з більших доходів повинні утримуватися більші суми податків.

Окрім принципу платоспроможності обґрунтування справедливої податкової політики здійснюється з позицій принципу вигоди (еквівалентності).

**Принцип вигоди**

Принцип вигоди передбачає оподаткування індивідів відповідно до корисності, яку одержує кожен із них від споживання суспільних благ (програм державних витрат), що фінансуються за рахунок податкових надходжень. *Згідно з цим принципом індивіди, які одержують більшу вигоду від функціонування держави, повинні сплачувати і більші податки.* Відповідність між сумою сплаченого податку і вигодою від споживання суспільного блага, згоду на фінансування якого дав індивід, що реалізує свій вільний вибір, означає забезпечення індивідуальної еквівалентності в оподаткуванні.

Вищезазначене дозволяє стверджувати, що принцип вигоди стосується не лише податкової, а й бюджетної політики. *Згідно з цим принципом дійсно справедлива податкова політика (і податкова система) буде різною в залежності від структури державних видатків.*

**Реалізація принципу вигоди ґрунтується на таких передумовах:**

- вільному волевиявленню громадян щодо необхідності надання суспільних благ;
- отриманні особистої згоди від кожного платника на фінансування цих благ;
- індивідуальній корисності суспільного блага для кожного платника;
- індивідуалізації податків, яка означає, що кожне суспільне благо має свою податкову ціну, або кожен податок є ціною певного суспільного блага;
- диференціація податкових платежів кожного окремого платника залежно від індивідуальної корисності суспільного блага, що фінансується за рахунок цього платежу.

**Все вказане свідчить про те, що принцип вигоди має вузьку сферу застосування.**

*По-перше*, вигода від використання суспільного блага визначається його індивідуальною корисністю. Тим часом корисність для кожного окремого індивіда тих або інших суспільних благ визначити складно, а окремих їх видів (оборона, правоохоронна діяльність тощо) – неможливо.

*По-друге*, принципом вигоди не можна пояснити фінансування за рахунок податків програм, в основі яких лежить перерозподіл доходів від одних індивідів до інших (підтримка малозабезпечених, безробітних, непрацевдатних). Податки, що сплачуються індивідами, які отримують соціальні трансферти, не можуть бути еквівалентними вигодам, які вони отримують від таких трансфертів.

*По-третє*, побудова податкової системи відповідно до принципу вигоди передбачає наявність для кожного суспільного блага свого еквівалента – обов'язкового платежу, тобто запровадження адресного оподаткування.

**Таке оподаткування має як свої переваги, так і вади.**

*До останніх слід віднести:*

- позбавлення уряду можливості перерозподіляти загальну суму зібраних коштів по різних напрямках їх використання в залежності від мінливих суспільних потреб, тобто проводити гнучку бюджетну політику;

- зростання загрози неефективного використання податкових надходжень внаслідок невідповідності їх суми (що може змінюватися внаслідок зміни макроекономічної ситуації в країні) потребам у фінансуванні того чи іншого напряму бюджетних видатків;

- загрозу надмірного ускладнення податкової системи (запровадження надмірної кількості обов'язкових платежів), що може зробити її неефективною.

**Водночас встановлення чіткого взаємозв'язку між податками і статтями видатків може сприяти:**

- виявленню переваг окремих індивідів щодо певних суспільних благ, а відтак ухваленню більш ефективних рішень щодо політики державних видатків;

- зростанню мотивації окремих індивідів до сплати податків і, як наслідок, підвищенню податкової дисципліни.

У результаті в сучасних податкових системах тільки окремі обов'язкові платежі вносяться з урахуванням принципу вигоди, і то він враховується лише певною мірою. Як правило, йдеться про обов'язкові платежі, що вносяться у зв'язку з наданням змішаних суспільних благ. *До таких платежів належать: державне мито; плата за ліцензії на право займатися тими чи іншими видами діяльності; збір на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг в Україні та податок на моторне паливо, що використовується в багатьох країнах і будується з урахуванням вигоди, яку громадяни отримують від користування дорогами; обов'язкові внески до соціальних фондів.*

Про врахування принципу вигоди при їх сплаті можна говорити лише в тому сенсі, що внесення цих платежів є умовою отримання певних послуг від держави. Проте в жодному з цих випадків не йдеться про повну індивідуальну еквівалентність між сумою обов'язкового платежу і вигодою від суспільної послуги.

*У теорії оподаткування базою обкладання, найтісніше пов'язаною з вигодами, вважається майно, відповідно податки на нерухомість розглядаються як інструменти забезпечення вигод від користування муніципальними послугами, платою за їх надання.*

Зокрема, стверджується, що збереження й ефективне використання нерухомості вимагає захисту прав власності шляхом забезпечення не тільки загальної законності (функція центрального уряду), але й громадського порядку (функція органів місцевого самоврядування), будівництва місцевих комунікацій (доріг, мостів і т. д.), надання широкого спектру інших муніципальних послуг – по прибиранню вулиць, їх освітленню, озелененню, утилізації сміття, каналізації, постачанню води. Доступність і якість муніципальних послуг підвищує споживну цінність і вартісну оцінку нерухомого майна. Справедливо, що фінансування цих послуг, безпосередньо пов'язаних із володінням і користуванням майном, має здійснюватися за рахунок тих, хто одержує вигоди від їх надання – власників і користувачів нерухомості.

*Вузька сфера практичного застосування принципу вигоди обумовлює той факт, що реальні податкові системи всіх країн будуються на основі поєднання принципів вигоди і платоспроможності.* При цьому останній принцип має більш широке застосування. Це не свідчить про применшення значення принципу вигоди. У практичному оподаткуванні він враховується як принцип, відповідно до якого, сплачуючи податок, кожен громадянин фінансує



надання суспільних благ, вигоду від споживання яких одержує у тому числі і він особисто, хоча ця вигода і не еквівалентна сумі сплаченого ним податку. Тим більше необхідно враховувати обидва принципи як ідеал, до якого повинна прагнути реальна податкова система у процесі її удосконалення. *Серед іншого це обумовлено й тим, що принципи вигоди (у класичній інтерпретації даного принципу як принципу індивідуальної еквівалентності) і платоспроможності відображають інтереси різних верств населення.*

*Зокрема, інтересам заможних платників податків найбільш відповідає податкова система, побудована згідно з принципом вигоди, тоді як інтересам малозабезпечених громадян – податкова система, побудована відповідно до принципу платоспроможності.* Пояснюється це тим, що за умови дотримання останнього принципу більшу частину податків до бюджету сплачують громадяни з середніми і високими доходами. Тоді як реальними споживачами значної частини суспільних благ, зокрема, соціальних трансфертів і послуг соціальної сфери, є малозабезпечені громадяни. Недостатньо високий рівень медичних, освітніх та інших послуг у суспільному секторі спонукає заможніших громадян відмовлятися від суспільних послуг на користь послуг, що надаються на ринкових засадах. *Таким чином, теоретичні відмінності двох принципів оподаткування – платоспроможності та вигоди – відображають реальні розбіжності в інтересах між багатими і бідними.*

*Вищевикладене дозволяє уточнити розуміння справедливої податкової політики як політики, що передбачає розподіл податкового тягаря між усіма платниками відповідно до принципу платоспроможності або принципу вигоди, тобто це політика, що ґрунтується на застосуванні єдиних правил. У її основу покладено розуміння справедливості як процесу або процедурної справедливості, про яку писав Дж. Бьюкенен.*

Тоді як розуміння справедливості як результату певних процедур дозволяє визначити справедливу податкову політику як політику, що приводить до зниження ступеня нерівності в суспільстві. Саме про таке розуміння справедливості пише **К. Хейді**, підкреслюючи, що *“податки тоді справедливі, коли вони знижують ступінь нерівності”*. *Засобом реалізації такої податкової діяльності держави є введення прогресивного оподаткування, оскільки пропорційний податок не дозволяє зменшити нерівність: заміна різних податкових ставок податком з єдиною ставкою призводить до різкого скорочення податкових зобов'язань у верхній частині шкали доходів і їх збільшення в нижній частині, особливо для одержувачів середнього рівня доходів.*

Саме виходячи із зростаючої нерівномірності розподілу багатства і доходів у США, Р. Масгрейв не підтримав ідею Дж. Бьюкенена про заміну прогресивного податку на доходи пропорційним податком із виплатою однакових для всіх трансфертів – демогрантів. *На його думку, для зменшення нерівності доходи достатньо багатих платників які повинні оподатковуватися за вищими ставками.*

На відміну від Р. Масгрейва Дж. Бьюкенен вважає, *що за допомогою прогресивного оподаткування вирішити проблему зменшення нерівності не можна, оскільки наслідки такої податкової політики не завжди збігаються з очікуваними: якщо ви допускаєте політику у сферу розподілу, то зовсім необов'язково, що ви отримаєте те, що вважаєте бажаними.* Навіть імовірніше, що у такому разі ви рухатиметеся в неправильному напрямку. Майже гарантовано одержите класовий конфлікт або хаос у державі, і зовсім не обов'язково, що ви отримаєте перерозподіл від багатих до бідних.

#### **4. Узгодження принципів ефективності і справедливості в оподаткуванні.**

Ідеалом будь-якого суспільства є формування такої податкової політики, яка була б одночасно й ефективною, і справедливою. Можливості і шляхи досягнення цього ідеалу багато в чому залежать від того, який сенс вкладається в ці поняття, а також від того, які критерії використовуються для їх оцінки.

#### **Критерії ефективною і справедливою податковою політики.**

Вони потрібні, в першу чергу, для того, щоб оцінити ступінь відповідності тієї або іншої податкової політики вимогам ефективності і справедливості.

В економічній теорії добробуту критерієм ефективності – критерієм оптимального розподілу економічних ресурсів і вироблених благ, при якому добробут суспільства досягає максимуму, – є **критерій Парето**.

*Відповідно до цього критерію даний стан економіки вважається кращим у порівнянні з деяким іншим, якщо при цьому поліпшується стан хоч би одного індивіда без погіршення стану інших, тобто виконується правило «хтось виграв, ніхто не програв».*

*Оптимум Парето – це такий рівноважний стан, при якому ніякий перерозподіл ресурсів або продуктів не може поліпшити стан одного суб'єкта, не погіршивши тим самим стану іншого.*

*Парето-оптимальний стан ринку означає, що за умови, коли кожен учасник ринку оптимізує власну цільову функцію і всі вони досягають взаємної рівноваги інтересів і вигод, сумарна функція корисності максимізується. Слід розуміти, що коли економіка досягає оптимуму Парето, подальше поліпшення її основних параметрів можливе лише внаслідок глибоких структурних перетворень.*

У реальній дійсності *практично неможливо здійснити будь-які соціально значущі перетворення, які не призвели б до погіршення стану хоч би однієї людини.* Тим більше, коли йдеться про реалізацію політики перерозподілу, наслідком якої є покращення стану одних осіб за рахунок інших. Для оцінки цієї політики критерій Парето не може застосовуватися. У зв'язку з цим *прийнятнішим вважається критерій ефективності Калдора – Хікса, відповідно до якого не обов'язково добиватися реального Парето-поліпшення, достатньо, якщо воно буде потенційним, тобто вигоди одних індивідів у принципі здатні компенсувати втрати інших і підвищити суспільний добробут.*

«Зміна, яка дає вигоду одним людям, але приносить шкоду іншим, – відзначає у цьому зв'язку **М. Блауг**, – тепер може бути визнана приростом загального добробуту, якщо ті, які виграли, можуть компенсувати шкоду таким, що програли так, що останні добровільно приймуть цю зміну; після того, як зроблені компенсаційні платежі, тим, що виграли, стає краще, а тим, які програли, не стає гірше».

Найбільш простим і переконливим критерієм справедливої податкової політики є зменшення ступеня нерівності в розподілі доходів і багатства, для оцінки якого використовуються **децильний коефіцієнт і коефіцієнт Джині**. Розрахувавши ці коефіцієнти по доходах до і після оподаткування і порівнявши їх, можна судити про вплив податкової політики на скорочення нерівності в суспільстві, а значить, про її відповідність принципу справедливості.

*При цьому децильний коефіцієнт розраховується як співвідношення доходів 10 % найбільш багатих і 10 % найбільш бідних індивідів.* Для розрахунку коефіцієнта Джині всю сукупність платників податків необхідно розбити на десять рівних груп, доходи яких рівномірно зростають, і визначити  $d_i$  – частку доходів  $i$ -тої групи платників податків у загальній сумі доходів.

Коефіцієнт концентрації доходів, або індекс Джині, може бути розрахований і за допомогою інших методик. *Величина коефіцієнта може варіюватися від 0 до 1, при цьому чим вище значення показника, тим більш нерівномірно розподілені доходи в суспільстві.* Соціальною статистикою коефіцієнт Джині розраховується за формулою

$$G = 1 - 2 \sum_{i=1}^n x_i \cdot \text{cum } y_i + \sum_{i=1}^n x_i y_i, \quad (2.10)$$

де,  $y$  - частка доходів, зосереджена у  $i$ -й соціальної групи населення;

$x$  - частка населення, що належить до  $i$ -й "соціальної групи у загальній чисельності населення;

$n$  - число соціальних груп;

$\text{cum } y_i$  - кумулятивна частка доходу.

**Ефективність і справедливість як конкуруючі принципи.**

Адепти теорії оптимального оподаткування, розробленої на основі економіки добробуту, виходять з того, що принципи ефективності і справедливості є конкуруючими. Це означає, що вимоги справедливості, якщо вони припускають забезпечення більшої рівності, можуть вступати

в конфлікт із вимогами підвищення економічної ефективності. Так, найбільш ефективні – податкові податки є несправедливими, тоді як найбільш справедливі – прогресивні податки – неефективними. Визначення ставок специфічних акцизів за правилом зворотної еластичності відповідає вимогам ефективності, але суперечить принципу справедливості.

Річард і Пеггі Масгрейв вибір між ефективністю і справедливістю (рівністю) ілюструють за допомогою рис. 2.21 для економіки з двома індивідами – А і В.

Дамо пояснення до рис. 2.21.  $Is_1, is_2, \dots, is_5$  – суспільні криві байдужості, що відображають різні варіанти рішень про розподіл. Якщо рухатись вниз по будь-якій кривій байдужості, втрати добробуту (корисності) А компенсуються вигодою для В, так що суспільний добробут у кожній точці однієї кривої залишатиметься незмінним. Перехід з більш низької на більш високу криву байдужості свідчить про зростання суспільного добробуту.  $B^*$  – «точка щастя», що відповідає найкращому з можливих рішень. Ця точка відображає такий розподіл доходів між двома індивідами, за якого суспільний добробут максимізується. Лінія  $CB^*D$  є ме- жею корисності, кожна точка якої відповідає ефективному розподілу корисності між двома індивідами: при кожному рівні корисності для А в точці на межі досягається найвищий рівень корисності для В і навпаки. При цьому точки, що лежать за межею (праворуч), недосяжні, а ті, що лежать ліворуч від межі, – гірші.

Рівень корисності А

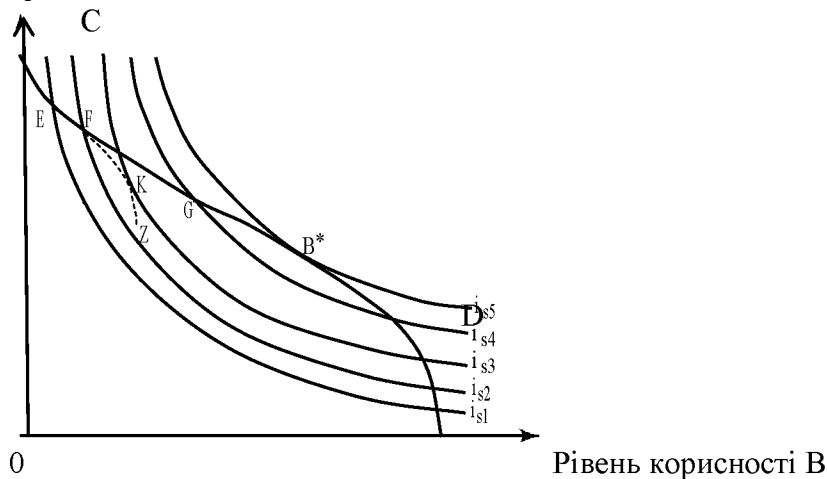


Рис. 2.21. Вибір між рівністю та ефективністю.

Якщо початковою точкою, в якій знаходилась економіка, є точка Е (корисність індивіда А перевищує корисність індивіда В), то перехід у точки F (зростає корисність індивіда А, внаслідок чого нерівність збільшується) і G (зростає корисність індивіда В, внаслідок чого нерівність зменшується) відповідає критерію ефективності за Парето, оскільки за такого переходу один з індивідів виграє, а інший нічого не втрачає. При цьому з позицій суспільного добробуту найкращим варіантом є перехід у точку G, оскільки вона знаходиться на самій високій з можливих кривих байдужості. Припустимо, що внаслідок функціонування ринку індивіди потрапляють у точку F. Найбільший суспільний виграш буде мати місце при переході з цієї точки у точку  $B^*$ . Внаслідок такого переходу суспільний добробут зростає з  $is_2$  до  $is_5$ , однак корисність індивіда А зменшується, тому такий перехід не відповідає критерію ефективності за Парето. Менші втрати корисності індивіда А при зростанні корисності індивіда В матимуть місце при переході з точки F у точку К. Такий перерозподіл все ще виправданий з позицій суспільного добробуту, хоч його (добробуту) зростання є значно меншим – з  $is_2$  до  $is_3$ .

*Отже, зменшення нерівності внаслідок перерозподілу супроводжується втратами ефективності. Однак це саме по собі не може бути аргументом проти політики перерозподілу. Суспільство може піти на певні втрати ефективності, щоб зменшити нерівність у розподілі доходів.* При цьому, на думку Річарда і Пеггі Масгрейв, важливо, щоб дотримувалися дві вимоги:

*а) перерозподіл повинен супроводжуватися мінімально можливими втратами ефективності;*

**б) необхідно знаходити баланс між конкуруючими цілями – справедливістю та ефективністю.**

Цей баланс не є постійною величиною, однаковою для всіх часів і народів. *Він повинен узгоджуватися з нормами властивої тому або іншому народу суспільної моралі, що визначає його ставлення до проблем ефективності та справедливості. В результаті в різних країнах перевага може бути віддана податковим системам, різним за своїм складом і структурою, якщо в них існують різні погляди на те, що є справедливим і несправедливим в оподаткуванні.*

*Оптимальною можна вважати податкову систему, що максимізує добробут суспільства, в якому баланс між економічною ефективністю і справедливістю найкращим чином відображає ставлення суспільства до таких конкуруючих цілей.*

*Необхідність знаходження балансу конкуруючих цілей дозволяє розглядати податкову діяльність держави як мистецтво компромісу, а принципи оподаткування – як правила регулювання діяльності уряду, який балансує між протилежними цілями.*

**Ефективність і справедливість як взаємозалежні принципи.**

Інакше представляються шляхи поєднання ефективності і справедливості в оподаткуванні, якщо розглядати їх не як конкуруючі, а як взаємопов'язані принципи. Це можливо, якщо стати на позицію залежності суспільного добробуту від ступеня нерівності в суспільстві, відмовившись від концепції незалежності функцій корисності індивідів.

Високий рівень нерівності в розподілі доходів і майна може призвести до макроекономічної нестабільності, яка зменшує здатність до інвестування. Крім того, він сприяє підвищенню рівня злочинності і соціальної нестабільності, змушуючи збільшувати витрати на захист власності, підтримку громадського порядку і забезпечення особистої безпеки. За надмірної нерівності в доходах виборець схильний голосувати за політичну силу, що обіцяє посилення перерозподільчих процесів, перебування при владі якої врешті-решт призводить до зниження темпів економічного зростання.

Враховуючи вплив розподілу доходів, що склався в тому або іншому суспільстві, на соціальну, політичну і макроекономічну стабільність і економічне зростання, **Л. Туроу** (Лестер Карл Туроу — американський економіст) *приходить до висновку про те, що індивіди виявляються зацікавленими не лише у своїх особистих доходах, оскільки «доходи інших індивідів можуть опинитися в їх власних функціях корисності. Для того, щоб максимізувати свою власну корисність, вони можуть розцінити, як необхідне перерозподілити свій дохід на користь певної іншої особи».*

Виходячи з передумови про взаємозалежність індивідуальних функцій корисності, **Д. Хекман і Дж. Роджерс** обґрунтували, що «критерій ефективності може бути використаний... для перерозподілу доходів через фіскальний процес» і що «Парето-оптимальність, всупереч ортодоксальному підходу до суспільних фінансів, не тільки є сумісною, але навіть вимагає перерозподілу». Щодо міри Парето-оптимального перерозподілу доходів, то вона залежить від початкового розподілу і граничної норми заміщення між корисністю підтримки доходу індивідом з більшим доходом і його корисністю від перерозподілу доходу на користь індивіда з меншим доходом.

Щеодну відповідь на питання про те, яким має бути перерозподіл, що не суперечить цілям досягнення економічної ефективності, на наш погляд, **можна знайти в межах теорії нормальної і надлишкової нерівності**. Тут під нормальною мається на увазі нерівність, яка одночасно і соціально виправдана, і оптимальна для економічного зростання, оскільки в нерівності населення бачить потенційну можливість поліпшення свого становища, унаслідок чого вона стимулює до інтенсивної, більш продуктивної праці. Тоді як надлишкова нерівність «порушує і вимоги соціальної виправданості, і вимоги створення передумов для економічного зростання».

Виходячи з таких уявлень, мірою Парето-оптимального перерозподілу є досягнення нормальної нерівності в суспільстві. Таку нерівність ринок забезпечити не може, оскільки, як свідчать економіко-математичні дослідження ринкової пастки зубожіння, «ринкова ефективність у динаміці спричиняє необмежене зростання нерівності». Зменшити його до нормального рівня – завдання держави, одним із засобів вирішення якого є оподаткування. Модель з податками,

зокрема, з податками на майно, в якій досягається оптимальна, динамічно стійка нерівність, пропонують Е. Фархі та І. Вернінг.

Фактично ідею поєднання економічної ефективності з обмеженим перерозподілом, але виходячи з інших концептуальних передумов, відстоював ще на початку XIX ст. англійський філософ Дж. Бентам. Його теорія ґрунтується *на утилітаристській функції суспільного добробуту, що демонструє співвідношення між добробутом окремого індивіда і добробутом суспільства. Відповідно до цієї функції добробут суспільства є сумою корисностей різних індивідів. У простій моделі з двома індивідами утилітаристську функцію суспільного добробуту можна представити таким чином:*

$$W = U_1 + U_2 \quad (2.11)$$

Відповідно до цієї функції при даному рівні суспільного добробуту (W) будь яке зменшення корисності одного індивіда повинне компенсуватися адекватним збільшенням корисності іншого індивіда. Суспільний добробут залишається незмінним незалежно від того, розподіляється добробут повністю на користь одного з індивідів, чи порівну між ними.

Концепція утилітаризму виправдовує перерозподіл суспільного багатства, проте у вузьких межах. Такий перерозподіл можливий лише доти, доки додаткова корисність, яку одержує бідний індивід від зменшення рівня оподаткування його доходу, перевищуватиме втрати корисності багатого індивіда від збільшення рівня оподаткування його доходу, тобто доти, доки такий перерозподіл сприятиме зростанню суспільного добробуту в його утилітаристській інтерпретації.

**Відповідно до теорії Дж. Роулса, добробут суспільства залежить лише від добробуту найменш забезпеченої особи:**

$$W = \min [U_1, U_2] \quad (2.12)$$

Виходячи з цього, ніяке підвищення добробуту забезпеченого індивіда не може компенсувати суспільству зниження добробуту найменш забезпеченого індивіда.

Нерівність у доходах і добробуті допустима лише тією мірою, якою вона сприяє підвищенню добробуту найменш забезпечених соціальних груп. “Всі соціально важливі блага, – писав Дж. Роулс, – свобода і можливості, дохід і багатство, а також інші основи самоповаги, – повинні розподілятися порівну, якщо тільки нерівний розподіл одного або всіх із названих благ не стає вигідним для найменш забезпечених” *Це означає, що перерозподіл багатства, з погляду роулсіанства, може здійснюватися доти, доки в процесі цього перерозподілу буде зростати добробут найменш забезпечених осіб.*

Досягненню цієї мети має бути підпорядковане й оподаткування. Це не означає, що найсправедливішим податком Дж. Роулс вважав прогресивний податок на доходи. Високі ставки податку на багатих можуть, на його думку, негативно вплинути на їх ділову активність, унаслідок чого знизиться загальна сума податкових надходжень, яку держава могла б розподілити між бідними. Тому він відстоював ідею введення податку на споживання як найбільш справедливого зі всієї сукупності несправедливих податків. Роулс не заперечував також проти стягнення податків на доходи і спадщину, але за умови, щоб вони не перешкождали інститутам свободи в демократії, заснованій на власності.

#### **Ефективність і справедливість як індиферентні принципи.**

Якщо і Дж. Бентам, і Дж. Роулс допускали можливість поєднання економічної ефективності і обмеженого перерозподілу, то в теорії В. Парето ефективність і справедливість чітко розмежовані. Заслугою Парето, – підкреслював М. Блауг, – стало таке визначення суспільного добробуту, за якого розмежування між ефективністю і справедливістю стало кристально ясным.

Встановивши критерій оптимального розподілу ресурсів, за якого добробут суспільства досягає максимуму, *Парето прийшов до висновку, що умова максимізації добробуту «пов’язана з певними величинами коефіцієнтів виробництва» і «визначає умови перетворення заощаджень в капітал», тоді як прагнення перерозподіляти багатство змінює ці величини, знищуючи зрештою саме багатство.*

Виходячи з цього, він заперечував можливість перерозподілу доходів, стверджуючи, що проблема зростання добробуту бідних класів є, перш за все, проблемою виробництва і збільшення

багатства. Якнайкращий спосіб поліпшення становища бідних класів – зробити так, щоб багатство зростало швидше, ніж населення. Досягненню цієї мети повинна бути підпорядкована податкова система, заснована на обкладанні доходів основної маси населення, в руках якої сконцентрована велика частина доходів, а не великих статків, що утворюють незначну частину національного доходу. У зв'язку з цим Парето виступав проти скасування непрямих податків і запровадження прогресивного оподаткування капіталів.

Теоретичні дискусії щодо шляхів поєднання справедливості і ефективності в оподаткуванні не могли не вплинути на вибір орієнтирів для практичної податкової політики в різних країнах. Якщо в період між двома світовими війнами і після Другої світової війни при формуванні податкової політики в більшості розвинених країн ідеї справедливості превалювали над ідеями економічної ефективності, то з 70 – 80-х рр. все більше значення почали набувати ідеї ефективності. Подальший розвиток ця тенденція одержала в наприкінці ХХ – початку ХХІ століть.

Результатом зміни пріоритетів податкової політики стало повсюдне проведення податкових реформ, направлених на зменшення рівня прогресивності прибуткового оподаткування, розширення податкової бази шляхом обмеження податкових пільг, створення податку на прибуток корпорацій з нейтральними економічними ефектами, підвищення ролі непрямих та екологічних податків.

Так, у США максимальна ставка особистого прибуткового податку під час реформи 1981 р. понижена з 70 до 50 %, а в 1989 р. – до 28 %, у Великобританії – з 83 до 60 % (1979 р.) і до 40 % (1989 р.). Аналогічні зміни відбулися і в інших країнах. У Франції унаслідок поетапного реформування максимальна ставка прибуткового податку зменшилася з 65 до 56,8 %, у Італії – з 62 до 50 %, у Німеччині – з 56 до 53, а до початку ХХІ ст. – відповідно до 40, 39 і 42 %. Паралельно відбувалося зменшення кількості ставок, за якими утримувався податок: у США з 16 до 14, а потім до 5, в Канаді – з 10 до 3, у Великобританії – з 11 до 6, в Італії з 9 до 7. В результаті, хоча в більшості країн з розвинутою ринковою економікою прибутковий податок залишився прогресивним, рівень його прогресивності зменшився, особливо в таких країнах, як США, Японія, Великобританія, Австралія, меншою мірою – в ряді західноєвропейських країн – Данії, Бельгії, Франції, Німеччині, Іспанії.

Зниження ставок податку на прибуток корпорацій супроводжувалося обмеженням пільгових режимів оподаткування. Одержала розвиток тенденція посилення нейтрального характеру податку щодо вибору правових форм організації бізнесу, пропорцій розподілу прибутків, методів фінансування інвестицій. Її розвиток став наслідком:

по-перше, зближення у ряді країн ставок корпоративного і особистого прибуткового податків;

по-друге, зменшення різниці між ставками податку на прибуток, що розподіляється і не розподіляється.

Протилежні тенденції характерні для розвитку непрямих податків. У багатьох розвинених країнах у 70 – 80-х, а в деяких навіть у 90-х рр. вводиться ПДВ. На відміну від прямих податків його ставки за період, що пройшов з моменту введення податку, підвищуються і, як наслідок, зростає його фіскальне значення.

Але особливий розвиток тенденція до посилення нейтральності оподаткування одержала в країнах із трансформаційною економікою. У багатьох із них (Литва, Латвія, Естонія, Словаччина, Росія, Україна, Румунія, Грузія, Туркменістан, Казахстан, Киргизстан) здійснений перехід від прогресивного до пропорційного податку на доходи фізичних осіб із ставками від 10 до 27 %.

З метою створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій і прискорення економічного зростання, ці країни провели поетапне зниження ставок податку на прибуток. Зокрема, в Польщі вони знизилися з 34 % (1999 р.) до 27 % (2003 р.) і 19 % (2004 р.); у Словаччині – відповідно з 40 до 25 і 19 %; у Чехії – з 35 до 31 і 28 % (у 2005 і 2006 рр. – до 26 і 24 %); Латвії – з 25 до 19 і 15 %; Литві – з 29 до 15 % (з 1 січня 2009 р. уряд Литви прийняв рішення про підвищення ставки податку на прибуток до 20%). У Естонії ставка податку на прибуток, що розподіляється серед акціонерів, до 2005 р. знаходилася на рівні 26 %, з 2005 р. зменшилася до 24

%, а з 2006 р. до 23 %. Прибуток, що не роз- поділяється, з 2000 р. звільняється від оподаткування. В окремих країнах (Словаччина) встановлена єдина ставка (19 %) на всі основні податки – податок на доходи фізичних і юридичних осіб, а також ПДВ. У результаті в 2006 р. в розглянутій групі країн середній рівень ставки податку на прибуток був на дев'ять процентних пунктів нижчим, ніж у європейських країнах із розвинутою ринковою економікою, причому з 1999 р. різниця в рівні ставок збільшилася майже на три процентні пункти.

Таким чином, якщо в країнах з розвинутою ринковою економікою, не дивлячись на тенденцію до посилення нейтральності оподаткування, вимоги соціальної справедливості залишаються важливим пріоритетом податкової політики, то в країнах з трансформаційною економікою податкова політика все більш орієнтується на забезпечення економічної ефективності.

### **5. Пошук податкової межі як результат компромісу між ефективністю й справедливістю.**

*Яку частку створюваного валового продукту або валової доданої вартості перерозподіляти за допомогою податків, або простіше – яку частку створюваного економічними агентами продукту усунювати, тобто вилучати у них до бюджету – одне з найбільш важливих завдань при визначенні стратегічних орієнтирів податкової діяльності держави.*

Слід визнати, що проблему теоретичного осмислення важкості податкового тягаря, способів її обчислення, а головне – ідентифікації тієї самої верхньої межі, вище за яку не слід піднімати податки, намагалося вирішити не одне покоління економістів.

*У рамках емпіричного напрямку теорії* податкової межі XVIII – XIX ст. домінували умоглядні висновки про величину цієї межі. «Про подібні обрахунки, – із сарказмом писав у 1865 р. австрійський фінансист К. Гок – можна сказати те ж саме, що і про обчислення меж атмосфери». Яскраво виражений емпіризм у встановленні цих меж, окрім підкреслення значущості такого пошуку, ні до чого не приводив.

*У рамках статистичного напрямку теорії* податкової межі, що переважав наприкінці XIX – першій половині XX ст., не дивлячись на його наукову обмеженість, все ж таки були висунуті ряд нових ідей.

*По-перше*, було сформульовано положення, що верхні межі податкового тягаря не можуть бути універсальними для різних країн. Вони повинні визначатися двома основними чинниками – рівнем їх економічного розвитку (достатку громадян) і характером видатків бюджету. Залежність однонаправлена: чим вище рівень економічного розвитку і чим більшу економічну цінність мають державні послуги, тобто чим більше ці послуги сприяють розвитку продуктивних сил, тим вищими можуть бути податкові вилучення відносно національного доходу.

*По-друге*, була аргументована закономірність неминучого збільшення державних витрат і верхніх меж податкового тягаря у міру соціально-економічного розвитку країни.

*А. Вагнер ще в XIX столітті обґрунтував* положення про збільшення державних витрат темпами, що перевищують економічне зростання. *Ця закономірність, що одержала згодом назву “Закону Вагнера”*, була виведена ним із статистичних спостережень за довгостроковою динамікою державних витрат у країнах-лідерах економічного розвитку. Досліджуючи причини зростання державних витрат, А. Вагнер звів їх, за визначенням Р. Масгрейва, до трьох головних факторів: «структурні зміни в економіці, демократизація суспільства і зростання стурбованості питаннями соціальної справедливості. Зростання взаємної залежності між різними секторами економіки, урбанізація і технологічні зміни, як стверджував Вагнер, мають розширити потребу в суспільних благах. До того ж процесові також сприяє занепад самодостатнього аграрного домогосподарства і родини як самодостатньої економічної одиниці. Крім того, Вагнер очікував розширення у ході цивілізаційного процесу зацікавленості суспільства проблемами культури і добробуту, що вимагає посилення уваги до питань розподілу і соціальної політики».

*По-третє*, була обґрунтована необхідність диференціації податкового тягаря (так само як і меж цього тягаря) в цілому для народного господарства або для окремих господарств, різних верств населення і на душу населення. Розуміння того, що ці показники будуть далеко не

тотожними, стало важливим досягненням даної теорії, що стимулює розробку відповідних методик обчислення податкового тягара.

Ув'язка в рамках статистичного напрямку положень теоретичного аналізу з методичним забезпеченням кількісного виразу податкового тягара, без сумніву, помітно просунула теорію податкової межі. Але на найголовніше питання – яка верхня межа податкових вилучень і як кількісно оцінити цю межу – теорія до середини ХХ ст. так і не сформулювала аргументованої відповіді.

*Продовжували домінувати експертні оцінки, що йдуть від практики.* У 1903 р. **А. Сінх**, автор дослідження податкового тягара, називав 15–16 % податкових вилучень у національному доході як верхню межу, за якою подальше підвищення податків здавалося просто неможливим.

Віра в непорушність і можливість встановлення верхніх меж податкових вилучень значно похитнулася: до 1937 р. податкове навантаження в середньому по розвинених країнах зросло до 22,8 % – удвічі більше довоєнного рівня. Практично ніхто з учених вже не намагався визначити цю верхню межу.

Друга світова війна аналогічним чином виводить податкове навантаження на якісно інший рівень: після її закінчення узятя планка в 30 %. 50 – 70-і рр. – період відновлення європейської економіки на сучасній технологічній основі і безпрецедентних темпів її зростання. Повсюдно вводяться додаткові податки, в т. ч. ПДВ і податки на заробітну плату, що фінансують нову систему соціального страхування, податкове навантаження на економіку продовжує збільшуватися. У Європі активно формується модель держави загального добробуту.

Саме в цей час складається уявлення про безмежні можливості держави через оподаткування мобілізувати доходи і перерозподіляти ВВП, не завдаючи при цьому шкоди економічному розвитку. Учені і практики постійно оперують справедливістю закону Вагнера. Як зазначає Є. Т. Гайдар, не дивно, що з початку першої світової війни і до 70-х рр. “теза про існування верхніх меж оподаткування остаточно вийшла з ужитку, а її використання стало небезпечним для професійної репутації”.

Слід зазначити, що нестримне повоєнне зростання податкового тягара в розвинених європейських країнах не відтворюється у країнах з ліберальною економікою (США, Великобританії, Австралії), але чинить значний вплив на них. Податкове навантаження в цих країнах, хоч і меншими темпами, але також зростає.

Повоєнне форсоване збільшення податкового навантаження викликає у країнах з моделлю політики розумних податків значну стурбованість. Саме у цих країнах поновлюються дослідження меж податкових вилучень і формується аналітичний напрям зазначеної теорії. Завдяки цим дослідженням власне і обґрунтовується об'єктивність шумпетерівської версії можливої кризи «податкової держави».

Нагадаємо, що в 40–х рр. минулого століття **Й. Шумпетер** у числі перших попереджав про можливу *кризу “податкової держави”*, в якій зростання можливостей держави мобілізувати доходи викликає збільшення соціальних зобов'язань і надмірне зростання податкового тягара, що рано чи пізно виявиться несумісним з економічним зростанням. На думку Є. Т. Гайдара, побоювання Шумпетера хоч і набагато випередили час, але все ж збулися до 80-х рр. ХХ ст.

*У рамках аналітичного напрямку теорії податкової межі, що формувався під сильним впливом неокласицизму (теорії економіки пропозиції), одержані практично всі сучасні постулати.*

*По-перше, А. Лаффером* була встановлена аналітична залежність (так звана крива Лаффера) між величиною ставки податку і обсягом надходжень від нього. Ця залежність у модифікованому варіанті (залежність величини податкового навантаження на економіку і обсягу податкових надходжень до бюджету) має яскраво виражений екстремум – ту саму шукану точку податкової межі, далі за яку знаходиться заборонена зона шкали. Ця зона утворює ефект «податкової пастки», коли підвищення податкового навантаження на економіку понад цю межу призводить вже не до збільшення, а до зменшення податкових надходжень.

Слід відмітити, що гранично проста логіка даної залежності була із захопленням прийнята не тільки ліберально налаштованою політичною елітою США, на неї також звернули



увагу європейські політичні еліти, наукова громадськість. Дійсно, за останні 30 років жоден підручник або монографія з податків не обходиться без цієї залежності. Але головне, що вона переконала всіх у існуванні верхніх меж оподаткування, небезпеці наближення до них.

*По-друге*, була проведена ревізія обґрунтованості **закону Вагнера**. Його висновки про збільшення державних витрат темпами, що перевищують економічне зростання, на думку більшості фахівців (У. Танзі, Л. Шукнекта та ін.), виявилися помилковими. Ці темпи повинні бути порівнянними економічному зростанню, *а самі державні витрати мають верхню межу, перевищення якої вже не покращує показники якості життя і соціального самопочуття населення – здоров'я, середньої тривалості життя, освітнього рівня.*

*По-третьє*, була обґрунтована залежність величини податкової межі від етнічної різноманітності країни та ідеологічних настанов, домінуючих у даному суспільстві. **Д. Мюллер і П. Мюррел** виявили таку закономірність. *Верхня межа податкових вилучень буде вищою у невеликих і однорідних за національним складом країнах, тобто в етнічно компактних унітарних державах із стійкими традиціями соціальної солідарності (наприклад, у скандинавських країнах), й істотно нижчою – у великих, етнічно різноманітних і диференційованих у соціально-культурному відношенні федеративних державах (таких як США).*

*По-четверте*, було продемонстровано неоднозначність і складність впливу рівня податкового навантаження на економіку на темпи економічного зростання. На думку **нобелівського лауреата С. Коваля**, її неоднозначність визначається не відсутністю такого впливу, а тим, що взаємозв'язки між цими показниками різні на різних рівнях і етапах розвитку економіки. Кожному рівню душевого ВВП властиві специфічні межі податкового навантаження на економіку – із збільшенням ВВП на душу населення допустима межа також підвищується. *Отже, для розвинених країн така межа буде більшою, для тих, що розвиваються – меншою.* Також було сформульовано положення, що навіть наближення податкового тягаря до цієї межі внаслідок перевантаження економіки починає негативно позначатися на темпах економічного зростання.

Крім того, було встановлено залежність впливу податкового навантаження на економіку від структури державних витрат, тобто напрямів використання акумульованих за допомогою податків фінансових ресурсів. Зокрема, існують численні підтвердження позитивного впливу на темпи економічного зростання державних капітальних інвестицій і витрат на науку й освіту. У ряді досліджень обґрунтовується позитивний вплив на темпи економічного зростання інвестицій в людський капітал.

Вплив податкового навантаження на темпи економічного зростання залежить також від ефективності державного управління, різних масштабів корупції в країнах, відсутності або наявності результативного контролю за використанням бюджетних коштів.

*По-п'яте*, було розширено розуміння ефекту «податкової пастки» і діапазону неприпустимого податкового навантаження, що призводить до його утворення. Нагадаємо, за А. Лаффером, знаходження значення податкового навантаження на межі між нормальною і забороненою зонами, тобто в точці, що відповідає податковій межі, було можливим – воно забезпечувало максимальні податкові надходження.

**Оптимальне податкове навантаження – це такий рівень податкових вилучень, який дозволяє забезпечити розумне поєднання фіскальної і регулюючої функцій податків, досягти компромісу інтересів держави і платників податків.**

Слід зазначити, що в теорії Лаффера проблема ідентифікації оптимального податкового навантаження взагалі не знайшла віддзеркалення. Сучасні розробки деякою мірою дозволяють заповнити цю прогалину, хоча проблема адекватної кількісної ідентифікації точок Лаффера 1-го і 2-го роду зберігає свою актуальність. Внаслідок цього виникає необхідність своєчасної ідентифікації ознак наближення податкового навантаження до верхньої межі. Їх поява в економіці повинна бути сигналом для реформування податкової системи.

Спроба визначити ці ознаки була зроблена свого часу ще **І. Янжулом**, який писав: «Якщо податок на споживання, збільшений в окладі, не збільшує своєї дохідності, за відсутності припущення про погіршення адміністрації, якщо дохід від прямого податку без усяких видимих

причин знижується, якщо приходить у занепад високо обкладена галузь промисловості, якщо взагалі споживання, одяг, житло нижчих класів погіршуються і число жебраків зростає швидше, ніж населення, то ці явища в більшості випадків служать прямими ознаками, що обкладання переступило свої крайні межі, що воно вже не відповідає майновим силам країни».

**Сучасні вчені визначають ознаки наближення податкового навантаження до граничного рівня так:**

- при підвищенні податкових ставок надходження до бюджету падають або збільшуються непропорційно повільно;
- знижуються темпи економічного зростання, падають інвестиції, зменшується кількість робочих місць;
- зростають масштаби ухилення від податків.

Вказані ознаки, проте, не дозволяють абсолютно точно констатувати факт наближення податкового навантаження до його межі в тих країнах, де податкові системи лише формуються, традиції добросовісної сплати податків ще не склалися, податкова культура низька, існують сприятливі інституційні умови для уникнення податків та ухилення від їх сплати (наявність “податкових лазівок” у законодавстві, численні податкові пільги, корупція тощо). У таких умовах вказані ознаки можуть виникати не лише тоді, коли податкове навантаження наближається до верхньої межі, але й під впливом інших чинників, не пов’язаних із оподаткуванням, що утрудняє ідентифікацію граничної норми податкових вилучень.

**Таким чином, ефективна податкова політика держави повинна орієнтуватися не на встановлення фактичного податкового навантаження на рівні його верхніх меж, а на пошук оптимуму і використання його в якості орієнтиру для корекції податкової політики.** Такий оптимум буде індивідуальним для кожної країни і не постійним у часі. Його величину по-різному визначатиме специфічний для кожної країни комплекс економічних, національних, історичних і соціальних чинників.

На жаль, обгрунтовану багатофакторну залежність і кількісну оцінку оптимального рівня податкового тягара теорія на сьогодні дати не може. Внаслідок цього податкова політика може орієнтуватися лише на якісну характеристику оптимального податкового навантаження, під яким слід розуміти такий його рівень, коли досягається суспільний консенсус щодо прийнятних темпів економічного зростання і прийнятного рівня задоволення потреб у суспільних благах. При цьому темпи економічного зростання не є самоціллю, головне – вони повинні бути достатніми для гармонійного розвитку суспільства в цілому – забезпечення якісних послуг охорони здоров’я і освіти, високого рівня тривалості життя, створення комфортної сфери життєдіяльності людини. Не випадково країни, що займають передові позиції в міжнародних рейтингах конкурентоспроможності, не демонструють високих темпів зростання, але мають високі відносні показники державних витрат і є одними з найгармонійніше розвинених.

#### **6. Методи оцінки й показники податкового навантаження.**

Для характеристики тиску податків на економіку й економічних агентів використовують різні терміни: “податковий тягар”, “податкове навантаження”, “податковий гніт”, “податковий тиск”, “вага оподаткування”, “податковий коефіцієнт”, “податкова квота” і др. Як було продемонстровано в попередньому підрозділі, ми принципової різниці тут не бачимо, а тому далі будемо вживати їх як синоніми. **Шуканий термін має наступні кількісні аспекти сприйняття.**

*Податковий тягар як економічний показник* характеризує сукупну ціну послуг держави по реалізації покладених на нього функцій, що сплачується його економічними агентами.

*Податковий тягар як фіскальний показник* характеризує частку виробленого суспільного продукту, що перерозподіляється через бюджетну систему країни.

*Податковий тягар як ціновий показник* характеризує питома вага обов’язкових платежів, що сплачуються в бюджетну систему країни, у відповідному результуючому джерелі їхньої сплати (валовому продукті, доданій вартості, доході й інші).

*Що стосується економічного показника* податкового тягара, то, на думку С. В. Баруліна, це ніщо інше, як форма монопольної ціни сукупних суспільних благ, у якій виражається міра вартості (цінності) державних послуг. Платники обов’язкових платежів тут виступають як

змушені «покупці» державних послуг, вартість яких директивно встановлюється державою, природно зі значним завищенням як у будь-якої монополії, у вигляді розмірів ставок цих платежів на наступний рік. У той час як продавець (держава) намагається завищити ціну своїх послуг, покупці (платники податків) прагнуть занизити її, приховуючи об'єкти й доходи від оподаткування. Виникають, так звані «ножиці» між номінальними (нарахованими) і реальними (фактичними) показниками податкового тягаря.

**Податковий тягар реальний** – це показник, що характеризує відношення суми фактично сплачених обов'язкових платежів до величини відповідного результату діяльності.

**Податковий тягар номінальний** – це показник, що характеризує відношення суми нарахованих обов'язкових платежів до величини відповідного результату діяльності.

Ці «ножиці» присутні завжди і в будь-яких показниках тягаря. Їхній розбіг прямо свідчить про рівень податкової дисципліни, ефективності функціонування системи податкового адміністрування, стану економіки. Але головне, що розбіг цих «ножиців» є індикатором прийнятності або неприйнятності існуючого рівня податкового тягаря, а по суті, установлені державою ціни сукупних суспільних благ.

Як фіскальний показник податковий тягар демонструє ступінь централізації й усупільнення створюваного ВВП у бюджетній системі країни й перерозподілу усупільненої частини ВВП через цю систему за допомогою надання економічними агентам суспільних благ, прямої і опосередкованої фінансової допомоги.

Як ціновий показник податковий тягар характеризує податкове навантаження на будь-яке результуюче джерело їхньої сплати. Такі показники дуже важливі – вони демонструють як навантажене кожне із джерел, чи не перевантажене будь-яке з них.

Як згаданий результат діяльності й джерело сплати приймаються результуючі показники економічної діяльності, що синтезують у собі різні види доходів в економіці.

**На макрорівні** – це показники системи національних рахунків: валовий внутрішній продукт (ВВП), валова додана вартість (ВДВ), а також складові елементи цих показників (оплата праці, видатки на кінцеве споживання, валовий прибуток економіки), грошові доходи населення.

**На мікрорівні** як базові показники найчастіше використовують виручку підприємств, додану вартість, прибуток і витрати на оплату праці, доходи особисті й домогосподарств.

Залежно від цілей аналізу податковий тягар можна розраховувати по всій сукупності встановлених обов'язкових платежів, тільки по податках і зборах, по окремих їх групах і видах, а також для сукупного платника податків і окремих їх-ніх груп (організації й фізичних осіб, по галузях і сферах діяльності).

**Податковий тягар обчислюється як відношення податкової маси до базового показника, найчастіше, у відсотках, рідше в натуральних показниках (наприклад, в копійках на 1 грн економічної бази). Загальна залежність гранично проста. Чим вище податковий тягар, тим менше доходів залишається у підприємств і населення для виробничого, соціального й особистого споживання, а більша частина вартості створеного продукту концентрується в державі. І навпаки.**

Сформований рівень податкового тягаря показує ступінь централізації й усупільнення ВВП і його складових частин, що, з одного боку, несе в собі печатку суб'єктивних, монопольних дій уряду, а з іншого боку, відображає об'єктивні ринкові й податкові закономірності, особливості моделі податкової політики, економічної моделі й досягнутий рівень соціально-економічного розвитку країни.

Надмірна вага податкового тягаря гнітить ринкову економіку, не дає можливості нормально функціонувати підприємствам і знижує життєвий рівень основної маси населення. Надмірно низький рівень податкового тягаря не дозволяє державі повною мірою виконувати свої функції по забезпеченню економічних агентів необхідними суспільними благами. Для вирішення даної дилеми необхідно вийти на якийсь оптимальний рівень податкового тягаря, що враховує й суспільні, і державні, і частки (особисті) інтереси.

Але спочатку необхідно оцінити реально сформований податковий тягар на основі якісної, об'єктивної й справедливої методики його обчислення, визначити податкову межу й

оптимум, а потім провести порівняльний кількісний і структурний аналіз відповідності або невідповідності фактичного рівня податкового тягаря оптимальним параметрам.

**Офіційна методика розрахунку податкового тягаря, застосовувана органами державної статистики, визначає податковий тягар (ПТ) як частку (у відсотках) фактичних податкових надходжень до бюджетної системи (ПН) у ВВП:**

$$ПТ = \frac{ПН}{ВВП} \cdot 100\% \quad (2.13)$$

На жаль, доводиться констатувати той факт, що ця методика не відповідає названим вище вимогам. Спірними є як чисельник, так і знаменник даного співвідношення.

*По-перше*, використання як чисельник фактичних надходжень свідчить про обчислення реального показника. Цей показник зручний лише для цілей проведення міжнародного порівняльного аналізу податкового тягаря. Він не дає повного й об'єктивного уявлення про дійсну його вагу. Тому він непридатний для цілей визначення пріоритетів ефективної податкової політики й вимагає коректування. У чисельнику показника має бути відображена сума нарахованих, а не сплачених платежів, тобто для використання усередині країни необхідно оперувати номінальними показниками.

*По-друге*, у чисельнику має бути відображена не просто сума податкових надходжень (податків і зборів), а нарахована сума всіх обов'язкових платежів: податків, зборів, внесків на обов'язкове соціальне страхування й інших обов'язкових платежів. Адже в дійсності на платника податків давить не тільки тягар податків, скільки тягар всіх обов'язкових платежів, які за законом він повинен сплатити.

*По-третє*, використання при розрахунках податкового тягаря як базового показника ВВП також представляється недостатньо обґрунтованим, тому що він завищує фактичну величину доходів для оподаткування.

Справа в тім, що показник ВВП у системі національних рахунків обчислюється як сума валових доданих вартостей (ВДВ) по галузях економіки й чистих (без субсидій) непрямих податків на продукти й імпорт. Як відомо, ВВП і ВДВ синтезують у собі всю сукупність доходів в економіці, включаючи амортизацію. Остання ж не повинна виступати постійним джерелом сплати податків, у неї інше економічне призначення – бути джерелом реновації, тобто фінансування видатків на відтворення зношеного майна, що амортизується. Урахування амортизації (завищення знаменника) свідомо занижує дійсний тягар податків стосовно доходних джерел їхньої сплати, а в підсумку занижує величину фіскального показника податкового тягаря.

Крім того, слід враховувати тіньовий сектор економіки, що традиційно оцінюється за рахунок додавання до ВВП прихованих оплати праці й змішаних доходів.

Приховані оплата праці й змішані доходи – це різниця між сумарними видатками на всі потреби домашніх господарств, включаючи приріст їхніх фінансових активів, і формально зареєстрованими доходами цих господарств. Визначається балансовим методом у цілому по економіці без розбивки по галузям і регіонам. Прихована оплата праці утворюється в тіньовому секторі економіки й не супроводжується сплатою відповідних податків, тому включення її в розрахунок податкового тягаря (завищення знаменника) також штучно занижує податкове навантаження.

*Величину амортизаційних відрахувань у даних сучасної статистики як і величину тіньового сектора економіки також не знайти.* Валовий прибуток (валові змішані доходи) включає чистий прибуток (доходи) і шукане споживання основного капіталу (амортизацію), що є особливим видом витрат виробництва і яке не може в принципі розглядатися як збільшення доходу. Однак розрахунок

ВВП на чистій основі, тобто за винятком споживання основного капіталу (амортизації), у статистичних збірниках не приводиться. Для цього необхідний розрахунок споживання основного капіталу за даними бухгалтерського обліку, а такий розрахунок уже не збігається із сучасними принципами ведення системи національних рахунків.

*Отже, у розгорнутому вигляді уточнена формула номінального (фактично сформованого) податкового тягаря буде виглядати в такий спосіб:*

$$ПТ_1 = \frac{\PhiН + З}{ПО - ТСЕ - А} \cdot 100\%, \quad (2.14)$$

*У зв'язку з наведеними вище обмеженнями уточнену методику обчислення фіскального показника податкового тягаря буде відображати формула:*

$$ПТ_2 = \frac{\PhiН + З}{ВВП - ПО} \cdot 100\%, \quad (2.15)$$

де **ФН** – фактичні надходження обов'язкових платежів у бюджетну систему;

**З** – заборгованість по обов'язкових платежах;

**ТСЕ** – величина ВВП, створеного тінювим сектором економіки;

**ПО** – приховані оплата праці й змішані доходи, що використовуються при обчисленні ВВП;

**А** – амортизаційні відрахування (споживання основного капіталу).

При обчисленні податкового навантаження на економіку України слід зазначити, що в статистичних матеріалах, що публікуються офіційними органами виконавчої влади, офіційний показник податкового навантаження на економіку України відсутній.

**Галузеве податкове навантаження точно поррахувати значно складніше, ніж у цілому по економіці.** Основних проблем дві.

*По-перше*, виникає невизначеність із перекладенням податків (фактор перекладення в масштабах всієї економіки не вносить перекручувань), тобто чисельник формули може істотно варіюватися. Ігнорування перекладання, тобто урахування у чисельнику всіх податків і платежів, що сплачуються підприємствами даної галузі, веде до його завищення й завищення підсумкового показника.

*По-друге*, виникає невизначеність із урахуванням тінювого сектора в конкретній галузі, оскільки розрахунок прихованої оплати праці провадиться в цілому по економіці, тобто знаменник формули без відповідного коректування буде завищений, а підсумковий показник занижений. Це два різноспрямовані фактори.

*У зв'язку з даними проблемами більш точну методику обчислення фіскального показника податкового тягаря на галузь економіки (ПТГ) буде відображати формула:*

$$ПТГ = \frac{\PhiН_2 + З_2}{ВДВ_2 - ВДВ_2 \cdot \alpha_{ПО}} \cdot 100\%, \quad (2.16)$$

де **ФНГ** – фактичні надходження обов'язкових платежів у бюджетну систему від економічних агентів даної галузі (за винятком ПДФО, де вони є лише податковими агентами);

**Зг** – заборгованість по обов'язкових платежах економічних агентів даної галузі;

**ВДВг** – валова додана вартість по даній галузі;

**$\alpha_{ПО}$**  – питома вага прихованої оплати праці в році обчислення по економіці в цілому.

Використовуючи описані вище підходи, для аналітичних цілей і розробки заходів податкової політики можна розраховувати також цінові показники податкового тягаря на окремі елементи ВВП і ВДВ у системі національних рахунків: на оплату праці (з урахуванням страхових внесків або єдиного соціального податку), на валовий прибуток в економіці, на фактичне кінцеве споживання. При цьому в чисельнику мають відображатися тільки ті нараховані податки, збори й обов'язкові платежі, джерелом сплати яких виступає відповідний базовий показник.

Подібні розрахунки привабливі тим, що цінові показники розкривають ефективну сукупну податкову ставку, застосовувану до того або іншого елемента ВВП.

Використовуючи рекомендації Євростату, запропонуємо формули для розрахунку трьох цінових показників: ефективних податкових ставок на працю, споживання й прибуток (капітал) і представимо відповідні розрахунки.

Ціновий показник номінального податкового тягаря на працю (ПТпраця):

$$ПТ_{прац} = \frac{ПДФО_{факт} + СП_{факт} + МП_{факт} + ПДФО_{заборг} + СП_{заборг} + МП_{заборг}}{ОП_{офиц.}} \cdot 100\%, \quad (2.17)$$

де *ПДФОфакт*, *СПфакт*, *МПфакт* – фактичні надходження ПДФО, соціальних платежів (внесків на обов'язкове страхування) і майнових податків фізичних осіб;

*ПДФОзаборг*, *СПзаборг*, *МПзаборг* – заборгованість по цих податках (внесках);

*ОПОфиц.* – офіційна оплата праці найманих робітників (без прихованої оплати праці).

**Ціновий показник номінального тягаря на споживання (ПТспожив.):**

$$ПТ_{спожив.} = \frac{Ак_{факт} + ПДВ_{факт} + ІМ_{факт} + ЗСВПР_{факт} + ЗВ_{факт} + З}{ФКС_{дом.}} \cdot 100\%, \quad (2.18)$$

де *Акфакт*, *ПДВфакт*, *ІМфакт*, *ЗСВПРфакт*, *ЗВфакт* – фактичні надходження акцизів, ПДВ, імпорتنих мит, зборів за спеціальне використання природних ресурсів; збору на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства (для України);

*З* – заборгованість по цих податках і зборам;

*ФКСдом.* – фактичне кінцеве споживання домогосподарств (як рекомендує Євростат).

**Ціновий показник номінального тягаря на валовий прибуток (ПТприб.):**

$$ПТ_{приб.} = \frac{ППр_{факт} + ПТП_{факт} + ПЗ_{факт} + ФСП_{факт} + МП_{факт} + З}{ВПр} \cdot 100\%, \quad (2.19)$$

де *ППрфакт*, *ПТПфакт*, *ПЗфакт*, *ФСПфакт*, *МПфакт* – фактичні надходження податку на прибуток, плати за торговий патент, плати за землю, фіксованого сільськогосподарського податку, місцевих податків та зборів;

*З* – заборгованість за названими податками;

*ВПр* – валовий прибуток економіки й валові змішані доходи.

Для більш точної оцінки фіскального показника номінального податкового тягаря (*ПТнас.*), що несе населення (домашні господарства), рекомендуємо використовувати наступну формулу:

$$ПТ_{нас.} = \frac{П_{фо} + K_{\lambda} + НП_{и}}{ОП_{офиц.}} \cdot 100\%, \quad (2.20)$$

де *Пфо* – нараховані особові податки з фізичних осіб (на доходи, на майно, транспортний, земельний, внески в соціальні фонди, що сплачуються робітниками тощо);

*НПи* – нараховані непрямі податки (на додану вартість, акцизи, імпорتنі мита, та ін.);

*КД* – коефіцієнт частки непрямих податків, сплачених населенням (визначається на даний рік розподілом фактичного кінцевого споживання домогосподарствами до загальній величині фактичного кінцевого споживання);

*ОПОфиц.* – офіційна оплата праці найманих робітників (без прихованої оплати праці).

Даний показник відображає ту частину виробленого суспільного продукту, що розподіляється у вигляді доходів населенню, а потім перерозподіляється на користь держави за допомогою оподаткування.

Зазначимо, що найбільшого фіскального ефекту для держави й фінансового ефекту для платників податків можна домогтися шляхом проведення процедур оптимізації податкового тягара. Процес оптимізації повинен припускати законодавче встановлення державою цільових параметрів податкового тягара: податкового оптимуму в рамках нижніх і верхньої граничних меж оподаткування (податкових меж), оптимальних розмірів ставок основних податків тощо, що забезпечують максимально можливий фіскальний, регулюючий і контрольно-регулятивний ефект в економіці.

*Цільові оптимальні параметри податкового тягара мають встановлюватися не рідше одного разу в три роки. Для контролю цільових параметрів слід щорічно на офіційній основі провадити розрахунки всієї сукупності показників податкового тягара, а їхні результати мають бути у відкритому доступі. Це повинне стати правилом податкової політики.*

Оптимальний податковий тягар припускає мінімізацію впливу фактору монополізації в процесі формування ціни послуг держави, що створюватиме умови для органічного сполучення інтересів всіх суб'єктів податкових відносин, для зростання доходів держави й платників податків на базі загального економічного росту.

*Оптимальний рівень податкового тягара – це такий його рівноважний рівень, при якому платники податків відносно безболісно для своїх фінансів згодні платити встановлені податки за основними елементами оподаткування (податковим ставкам, об'єктам, базам), одержуючи адекватну кількість і якість суспільних благ.*

*Разом з тим, не може бути єдиних, універсальних для різних економік параметрів податкового тягара – верхньої межі й оптимуму. Для багатьох сучасних розвинених країн цей висновок має відношення й до параметрів відомої «кривої Лаффера» – 35 – 40 % до валового національного продукту із точкою податкового оптимуму 37,5 %, розрахованим ще в 70-х рр. для економіки США, але дотепер прийнятим багатьма фахівцями як база для порівняльної оцінки податкового навантаження.*

Таким чином необхідно знижувати податковий тягар, але процес цей має бути поступовим. Одноразове, різке зменшення сукупного податкового навантаження призведе лише до серйозних втрат поточних доходів, ускладнить виконання державою своїх функцій, підрве основу для проведення подальших податкових реформ.

Тому, знижувати податковий тягар доцільно на 3 – 4 % щорічно, що дозволить економіці більш безболісно пройти тимчасову адаптацію до нових умов і пропорцій розподілу суспільного продукту.

#### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

1. Теоретичні основи визначення межі податкового навантаження.
2. Проблема перекладання податків.
3. Суть понять – “податкове навантаження”, “податковий тиск”, “податковий тягар”.
4. Залежність податкового тиску від моделі економіки.
5. Ефекти оподаткування фізичних осіб.
6. Ефекти оподаткування для юридичних осіб.
7. Ефекти оподаткування на економіку в цілому.
8. Ефекти оподаткування основних факторів виробництва і споживання.
9. “Ефективна податкова політика”
10. Деформаційний вплив податків на доходи.
11. Деформаційний вплив податків на капітал.
12. Деформаційний вплив податків на прибуток.

13. Деформаційний вплив податків на товари (акцизи).
14. Економічний та юридичний зміст поняття “справедлива податкова політика”.
15. Критерії “справедливої податкової політики”.
16. Ефективність та справедливість як конкуруючі та взаємозалежні принципи.
17. Методи оцінки й показники податкового навантаження.

#### **Рекомендована література:**

Основна: [3, 4, 10, 12, 20, 22, 27, 29; 31. с. 46-49; 39, 55, 57, 63. с. 7-26; 66; 80. с. 39-52]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

### **2.5. Визначення та оцінювання конкурентоспроможності податкової діяльності держави.**

Мета лекції: сформулювати уявлення про конкурентоспроможність податкової діяльності держави; дати розуміння, що податкова діяльність як економічна функція держави впливає на конкурентоспроможність економічної системи в умовах глобалізації.

Після опанування матеріалу цієї теми студент повинен:

- володіти навичками наукових підходів до аналізу чинного понятійного апарату;
- знати місце, значення та роль держави в економіці та конкурентоспроможності економічної системи на зовнішньому ринку;
- розуміти сутність конкурентоспроможності національної податкової політики;
- визначати теоретичні та практичні аспекти до оцінки рівня конкурентоспроможності податкової політики.

План

1. Сутність конкурентоспроможності національної податкової політики та її роль у загальній міжнародній конкурентоспроможності країни.
2. Методичні підходи до оцінки рівня конкурентоспроможності податкової політики.
3. Оцінка конкурентоспроможності податкової системи в умовах глобалізації.

#### **1. Сутність конкурентоспроможності національної податкової політики та її роль у загальній міжнародній конкурентоспроможності країни.**

Глобалізаційні процеси, вплив яких останнім часом все більш відчутний як у світовому, так і у національному масштабі зумовлюють прискорення темпів економічного та соціального співробітництва, *що пов'язано з міжнародною міграцією капіталів, поглибленням міжнародного поділу праці, розвитком більш тісних взаємозв'язків між національними господарствами країн.* У таких умовах загострюється проблема підтримки міжнародної конкурентоспроможності національної економіки, як протекціоністського заходу з метою збереження і захисту стратегічних галузей національної економіки та існуючих господарських зв'язків.

**Конкурентоспроможною є економіка, яка:**

- має потенціал для ефективного позиціонування товарів та послуг власного виробництва на внутрішньому та світових ринках,
- створює сприятливі умови для вільного переміщення капіталу та робочої сили,
- а також, завдяки зрозумілості, стабільності і прозорості законодавства, є привабливою для міжнародних інвесторів.

З іншого боку, в умовах глобалізації, рішення власників виробництва щодо розміщення факторів виробництва стають центром уваги урядів при розробці національних економічних реформ. У результаті лібералізації економічної політики країн громадяни і бізнес отримали можливість вибору між державами, які пропонують різні преференції суспільних благ, в т.ч. і низькі податки, що звичайно підвищує цінову конкурентоспроможність товарів (послуг) вироблених в такій країні. *Країни, які проводять економічну політику, яка не відповідає*



*інтересам громадян і приватних структур, можуть зіткнутися з масовим переміщенням мобільних факторів виробництва до інших держав.*

Одним із основних важелів державного регулюючого впливу на економічні процеси у будь-якій країні є податкова система як сукупність податків, зборів, та інших загальнообов'язкових внесків до бюджету і державних цільових фондів. *Маніпулюючи ставками податків та зборів, а також встановлюючи спеціальні податкові режими державні органи мають змогу регулювати економічну активність у різних сегментах економіки, стимулюючи зростання одних галузей і стримуючи надмірний розвиток інших.*

**Особливою формою міждержавної конкуренції за фактори виробництва є міжнародна податкова конкуренція – феномен, що привернув увагу науковців лише на початку 1980-х років.**

**Існують різні наукові підходи до визначення поняття податкової конкуренції.**

*Так, з одного боку, податкова конкуренція розглядається як ситуація, коли люди або компанії можуть скоротити власне податкове навантаження шляхом переміщення свого капіталу, праці чи бізнесу з країн із високим рівнем оподаткування до тих юрисдикцій, де цей рівень нижчий.*

*З іншого боку, податкова конкуренція визначається як використання урядом певної країни низьких ефективних податкових ставок для залучення до неї інвестицій та ділової активності.*

*Вітчизняні вчені розглядають податкову конкуренцію як процес управління конкурентними перевагами податкової системи з метою досягнення сталої конкурентоспроможності національної економіки, що є формою економічної конкуренції.*

*Міжнародна податкова конкуренція – суперництво країн із застосуванням інструментів оподаткування за мобільні фактори виробництва і мобільну податкову базу, обумовлене існуванням взаємозалежності податкових систем в умовах міжнародної мобільності факторів виробництва і некооперативних дій країн при встановленні податків.*

**Основними характеристиками міжнародної податкової конкуренції, які обумовлюють її економічну сутність, є:**

- фундаментальні передумови існування міжнародної податкової конкуренції;
- об'єкт міжнародної податкової конкуренції;
- інструменти міжнародної податкової конкуренції.

**Фундаментальними передумовами існування міжнародної податкової конкуренції є:**

- некооперативне встановлення податків;
- міжнародна мобільність факторів виробництва;
- взаємозалежність податкових систем.

**Об'єктом міжнародної податкової конкуренції є мобільна податкова база і мобільні фактори виробництва.**

**Інструментами міжнародної податкової конкуренції є податки, а саме їх основні елементи – ставки оподаткування, бази оподаткування, податкові пільги.**

З огляду на це, національна податкова політика країни, як комплекс заходів у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків та зборів, може бути стимулом зростання міжнародної конкурентоспроможності країни.

**Держава за допомогою податкової політики може:**

- сприяти зростанню ділової активності усіх суб'єктів господарювання,
- координувати інноваційно-інвестиційні потоки,
- зосереджувати їх на розвитку пріоритетних галузей, постійно впливати на структурні зміни в економіці.

Тому для забезпечення ефективного розвитку економічної системи необхідно чітко визначити роль національної податкової політики у загальній міжнародній конкурентоспроможності країни.

**Економісти Світового економічного форуму (Женева, 2010 р.) у Звіті про глобальну конкурентоспроможність визначають конкурентоспроможність країни як сукупність інституцій, стратегій і факторів, які визначають рівень продуктивності країни.**

*Рівень продуктивності, у свою чергу, впливає на стійкість рівня благополуччя економіки. Іншими словами, більш конкурентоздатні економіки прагнуть забезпечити можливість своїм громадянам отримувати більше доходів.* Рівень продуктивності також визначає прибутковість інвестицій в економіці. Оскільки рівень прибутковості є фундаментальною детермінантою темпів зростання економіки, більш конкурентоздатною є та економіка, в якій очікується стрімкіше зростання в середньо- і довгостроковій перспективі.

*Таким чином, конценція конкурентоспроможності включає статичні і динамічні складові: продуктивність країни однозначно визначає її здатність підтримувати високий рівень доходів, але при цьому є основною детермінантою прибутковості інвестицій, що є одним з ключових факторів, що впливають на потенціал зростання економіки.*

**Відповідно до Звіту про глобальну конкурентоспроможність, виділяють 12 основних детермінант конкурентоспроможності національної економіки:**

1. Інституційне середовище.
2. Інфраструктура.
3. Макроекономічне середовище.
4. Вища освіта і професійна підготовка.
5. Здоров'я і початкова освіта.
6. Ефективність товарних ринків.
7. Ефективність ринку праці.
8. Рівень розвитку фінансового ринку.
9. Технологічна готовність.
10. Розмір ринку.
11. Філософія бізнесу.
12. Інновації.

Національна податкова система, як складова міжнародної конкурентоспроможності певної країни, є фактором, який значною мірою впливає на умови ведення бізнесу в країні, а також на позицію країни у міжнародній конкуренції.

Основою формування податкової системи є податкова політика, в якій відображається комплекс цілей і заходів держави, спрямованих на ефективне функціонування податкової системи відповідно до соціально-економічної мети суспільства.

**Можна виділити наступні фактори, що суттєво впливають на міжнародну конкурентоспроможність, серед яких вагоме місце займає саме податкова політика, яка з одного боку залежить від економічної кон'юнктури, а з іншого боку формує її сама.**

Табл. 2.7

Групи факторів впливу на міжнародну конкурентоспроможність

| Фактори                      | Підфактори   |
|------------------------------|--|
| Економічні показники         | Економічна ситуація в країні<br>Міжнародна торгівля<br>Міжнародні інвестиції<br>Зайнятість<br>Ціни           |
| Урядова ефективність         | Фінансова політика<br>Податкова політика<br>Інституційне забезпечення<br>Законодавча база<br>Соціальні умови |
| Ефективність ведення бізнесу | Продуктивність<br>Ринок праці<br>Фінанси<br>Практика менеджменту<br>Відношення і цінності                    |

|                |  |
|----------------|--|
| Інфраструктура | Базова інфраструктура<br>Технологічна інфраструктура<br>Наукова інфраструктура<br>Охорона здоров'я та довкілля<br>Освіта |
|----------------|--|

Враховавши дані таблиці та оцінивши вплив вищеописаних факторів та підфакторів на міжнародну конкурентоспроможність і податкову політику за 6-ти бальною шкалою, ми можемо прослідкувати на наступному графіку залежність міжнародної конкурентоспроможності та податкової політики, тобто знайти точки дотику двох вищезгаданих понять (рис. 2.22.).

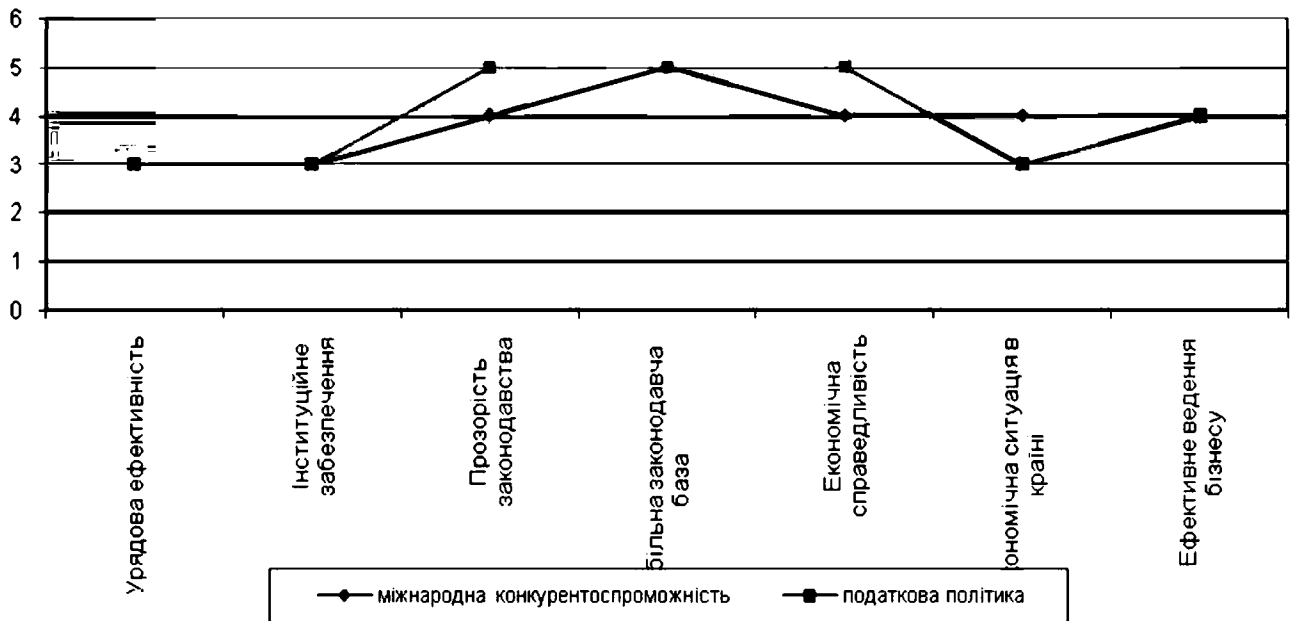


Рис. 2.22. Взаємозалежність податкової політики та міжнародної онкурентоспроможності.

Так, стабільна законодавча база, транспарентність законодавства, однозначність його трактування та в цілому економічна справедливість мають найбільш вагоме значення для забезпечення міжнародної конкурентоспроможності країни і для податкової політики. Якісне інституційне забезпечення продукує ефективні дієві рішення, які здатні втілюватися в оптимальний термін і задовольняти потреби сучасного бізнесу, за рахунок якого функціонують соціальні програми, ведеться боротьба з безробіттям, розбудовується інфраструктура.

**Однією з передумов забезпечення міжнародної конкурентоспроможності є сталий розвиток, який можливий лише за умови визнання і дотримання правил гри у ринковій економіці.**

*Сталий розвиток в першу чергу залежний від продуктивності, цін, робочої сили, втілення інноваційних ідей в бізнес, ведення бізнесу.* А ці процеси, в свою чергу, відчувають на собі безпосередній вплив податкової політики, що реалізується в конкретній країні.

*У Глобальному індексі конкурентоспроможності, оподаткування включає в себе 2 з більш ніж 100 змінних індикаторів, а саме обсяг і ефект оподаткування і сукупну ставку оподаткування.*

Слід зауважити, що у глобальному рейтингу конкурентоспроможності Всесвітнього економічного форуму Україна за показником ефективності податкової системи посідає 136 місце серед 139 країн світу, у той час, як за показником сукупної ставки оподаткування – 113 місце з 139 країн. Фахівці Всесвітнього економічного форуму провели дослідження з оцінювання топ-менеджерами компаній факторів, які заважають вести бізнес. Виходячи з результатів цього дослідження, 19,6% українських респондентів обвинуватили податкове законодавство в перешкодах вести бізнес.

**Негативними факторами для ведення бізнесу у нашій країні визначено (в порядку зменшення):** інфляцію, корупцію, політичну нестабільність, *високі податкові ставки,*

*складність податкового законодавства, нестабільність урядів, ускладнений доступ до фінансів, неефективну державну бюрократію, регулювання валютного ринку, недостатню освіченість працівників, погану етику робочої сили, недостатню здатність до інновацій, обмежувальне регулювання ринку праці, невідповідну якість інфраструктури, злочинність та крадіжки, низьку якість охорони здоров'я.*

**Зважена, стратегічно обумовлена податкова політика** є одним з вагомих важелів державного регулювання, що здатна підвищити рівень життя населення і, водночас, забезпечити стійкий економічний розвиток країни, що, у свою чергу, веде до завоювання чітких позицій на світовому ринку, забезпечення конкурентоспроможності країни. Податки є особливим інструментом державного управління не лише в економічній, а й в інших сферах життя, особливо через свою стимулюючу функцію, яка здатна як негативно, так і позитивно впливати на міжнародну конкурентоспроможність держави.

В умовах уніфікації методологічного апарату розробки та реалізації торговельних політик, втрати їх автономності та стимулюючого впливу заходів урядів **конкурентоспроможність формується переважно завдяки участі у багатосторонніх механізмах координації світового торговельного обміну, насамперед міждержавних переговорах, результати яких забезпечують захист національних виробників та збільшення їх доступу на зарубіжні ринки, покращення умов комерційної та маркетингової діяльності на цих ринках, структурне вдосконалення економіки, активізацію інноваційної діяльності тощо.** Водночас потенціал впливу урядів на зростання конкурентоспроможності ефективно реалізується тільки за умови гармонізації торговельних заходів з іншими видами економічної політики: конкурентною, податковою, інвестиційною та інноваційною.

**Відтак, конкурентоспроможність національної податкової політики – це її здатність варіювати від орієнтованої на внутрішній ринок до відкритої для міжнародного співробітництва і широкого залучення іноземних інвестицій.**

*Конкурентоспроможність податкової політики означає не тільки низький рівень оподаткування, а, перш за все, високий рівень ефективності, прозорості процесів оподаткування, а також зрозумілість, стабільність та економічну обґрунтованість податкового законодавства.*

*Основною метою конкурентоспроможної податкової політики є оптимізація оподаткування, досягнення балансу між економічною ефективністю та соціальною справедливістю всередині певної країни та забезпечення сприятливих умов для міжнародного співробітництва у контексті покращення інноваційно-інвестиційного клімату.*

**Конкурентоспроможною можна назвати податкову політику, яка відповідає таким умовам і враховує такі особливості:**

- 1) **низькі ставки податків, широка база оподаткування**, що встановлює рівні умови для всіх суб'єктів господарювання;
- 2) втрати податкових надходжень у зв'язку з встановленням високих ставок податків і вузької бази оподаткування значно вищі в економіці, що інтегрована у світову, ніж у закритій економіці;
- 3) можуть бути виправдані такі виключення, як **субсидування досліджень і розробок**.

Конкурентоспроможність національної податкової системи є здатністю країни брати участь у міжнародній податковій конкуренції, реалізуючи стратегію експансіонізму шляхом як залучення іноземних об'єктів оподаткування у вигляді капіталу, робочої сили, споживання (за допомогою створення недискримінаційного режиму оподаткування іноземних інвесторів та закордонних доходів, запровадження порівняно низького рівня податкових ставок і податкового навантаження, стабільності податкового законодавства й прозорості податкового адміністрування, спрощення податкових форм і процедур), так і одночасним збереженням контролю над національними факторами виробництва, врівноважуючи стимулювання економічного розвитку високою якістю суспільних послуг і соціальних гарантій.

| Індекс глобальної конкурентоспроможності<br>(позиції України за основними складовими) | 2014-2015    | 2015-2016   | 2016-2017   | 2017-2018   |
|---|--------------|-------------|-------------|-------------|
|   | (144 країни) | (140 країн) | (138 країн) | (137 країн) |
|   | 76           | 79          | 85          | 81          |
| <b>Основні вимоги</b>   | 87           | 101         | 102         | 96          |
| <b>ІНСТИТУЦІЇ</b>   | 130          | 130         | 129         | 118         |
| <b>Державні установи</b>  | 131          | 130         | 132         | 117         |
| -право власності  | 135          | 131         | 130         | 128         |
| -етика і корупція   | 120          | 107         | 109         | 106         |
| -зловживання впливом  | 131          | 125         | 127         | 129         |
| -безпека  | 124          | 132         | 123         | 106         |
| <b>Приватні установи</b>  | 120          | 110         | 123         | 109         |
| -корпоративна етика   | 98           | 76          | 106         | 102         |
| -підзвітність   | 127          | 130         | 130         | 111         |
| <b>ІНФРАСТРУКТУРА</b>   | 68           | 69          | 75          | 78          |
| <b>Транспорту інфраструктура</b>  | 88           | 91          | 91          | 87          |
| -якість усієї інфраструктури  | 75           | 82          | 88          | 88          |
| -якість доріг   | 139          | 132         | 134         | 130         |
| -якість залізничної інфраструктури  | 25           | 28          | 34          | 37          |
| -якість портової інфраструктури   | 107          | 108         | 96          | 93          |
| -якість інфраструктури повітряного транспорту   | 99           | 97          | 103         | 92          |
| <b>Електрика і телефонна інфраструктура</b>   | 51           | 54          | 62          | 68          |
| -якість постачання електроенергії   | 69           | 75          | 86          | 85          |
| -кількість абонентів мобільного зв'язку/ 100 жителів                                  | 33           | 32          | 26          | 37          |
| -кількість абонентів фіксованого зв'язку/ 100 жителів                                 | 45           | 44          | 47          | 51          |
| <b>МАКРОЕКОНОМІЧНЕ СЕРЕДОВИЩЕ</b>   | 105          | 134         | 128         | 121         |
| Баланс державного бюджету, % від ВВП  | 99           | 104         | 25          | 53          |
| Валові національні заощадження, % від ВВП   | 134          | 124         | 99          | 88          |
| Інфляція, зміна за рік у %  | 75           | 134         | 136         | 129         |
| Державний борг, % від ВВП   | 66           | 110         | 113         | 112         |
| <b>ОХОРОНА ЗДОРОВ'Я ТА ПОЧАТКОВА ОСВІТА</b>   | 43           | 45          | 54          | 53          |
| <b>Охорона здоров'я</b>   | 82           | 82          | 83          | 84          |
| -рівень захворюваності на туберкульоз / на 100 000 жителів                            | 90           | 88          | 91          | 92          |
| -поширеність ВІЛ, % дорослого населення   | 106          | 104         | 111         | 104         |
| -дитяча смертність / 1000 новонароджених  | 54           | 53          | 51          | 50          |
| -очікувана тривалість життя   | 88           | 87          | 92          | 92          |
| <b>Початкова освіта</b>   | 32           | 34          | 50          | 43          |
| -якість початкової освіти   | 40           | 45          | 51          | 42          |
| -зарахування до початкової освіти   | 31           | 33          | 57          | 62          |

Рис. 2.23. Основні показники індексу глобальної конкурентоспроможності.

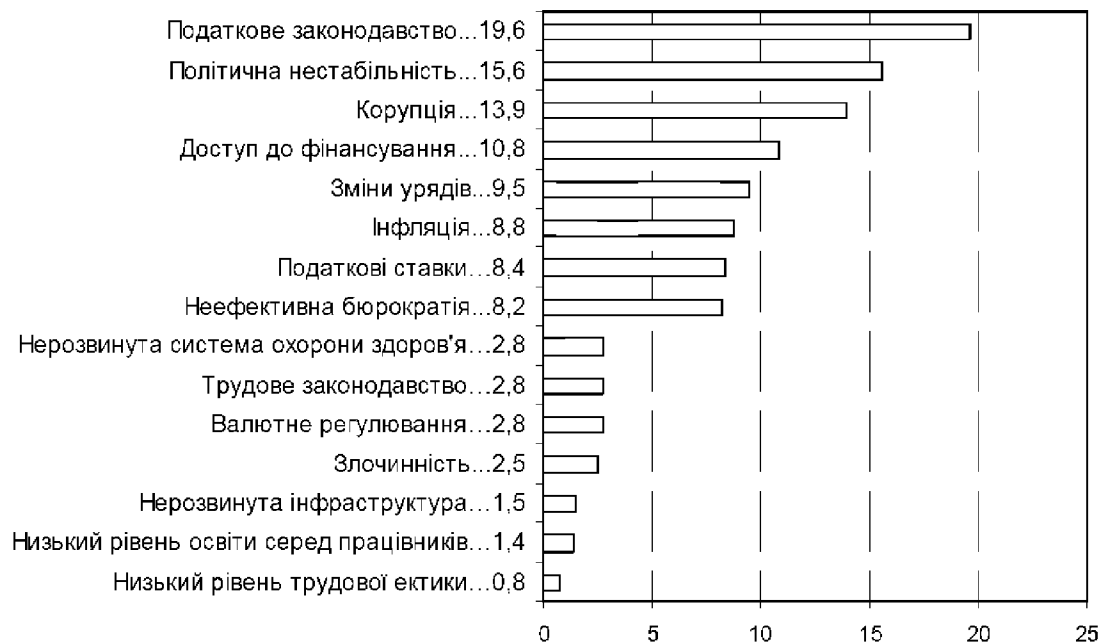


Рис. 2.24. Фактори, які стримують ведення бізнесу в Україні.

**Податкова система має бути конкурентоспроможною з двох основних причин:**

1) перша причина полягає в тому, що існує конкуренція між країнами з метою залучення нових бізнес-партнерів, капіталу і висококваліфікованих фахівців. Навіть якщо певні країни, очевидно, не конкурують між собою, ці активи мігрують у більш вигідне податкове середовище. Країна, яка програє в цьому змаганні, втратить національне багатство і кваліфікованих фахівців. Її громадяни будуть біднішими, ніж могли б бути, і у такій країні буде менше можливостей для збору податків з метою фінансування державних витрат.

2) друга причина полягає в тому, що податковий режим, який є конкурентоспроможним на міжнародному рівні, також, ймовірно, буде стимулювати економічну активність на внутрішньому ринку, в той час, як неконкурентоспроможний податковий режим буде стримувати таку економічну активність.

Набуття податковою системою будь-якої країни властивостей конкурентоспроможності передбачає відносно низьке податкове навантаження, незначний вплив податкової системи на систему прийняття підприємницьких рішень та відносно просту і дешеву систему розрахунку і сплати податків. Це спричиняє до усунення бар'єрів для міжнародного бізнесу, а для вітчизняних підприємств покращить умови ведення бізнесу і підвищить їх конкурентоспроможність на міжнародних ринках.

Табл. 2.8

**Властивості конкурентоспроможної податкової системи та їх характеристика**

| Властивості конкурентоспроможної податкової системи        | Характеристика властивостей конкурентоспроможної податкової системи   |
|--|---|
| Задовільно низький податковий тягар                        | Низькі податкові ставки, відповідні знижки і виключення   |
| Відповідність податків прибуткам                           | База оподаткування має бути тісно пов'язана з економічним прибутком   |
| Визначеність та прозорість                                 | Прозоре законодавство, яке охоплює практично усі сфери і не залежить від важко вимірюваних факторів, зокрема суб'єктивних                       |
| Низький рівень адміністративного навантаження на платників | Простота, за якої професійні знання податкового законодавства, як правило, не потрібні; гарні відносини між платниками та податковими органами. |

Країни з добре продуманою системою оподаткування в змозі допомогти зростанню бізнесу і, в кінцевому рахунку, зростанню загального обсягу інвестицій і зайнятості.

**Експерти Світового банку і Міжнародної фінансової корпорації оцінюють конкурентоспроможність податкових систем за трьома основними показниками:**

- кількість платежів;
- час, що витрачається на сплату податків;
- сукупне податкове навантаженням, що сплачується середньостатистичною фірмою, що має 60 найманих працівників, у даному році.

**Показник кількості платежів вимірює частоту**, з якою компанія нараховує і сплачує різні види податків та зборів, з урахуванням способів сплати таких податків і зборів.

**Показник часу фіксує кількість годин**, необхідних для підготовки, нарахування і сплати 3 основних видів податків: прибуткових податків, податків на споживання і податків на працю, а також обов'язкових внесків.

**Сукупне податкове навантаження відображає** податкові витрати, що покриваються стандартною фірмою у аналізованому періоді.

*За допомогою цих показників, порівнюються податкові системи та податкові реформи у країнах по всьому світу з точки зору місцевих підприємств. Такий аналіз охоплює як прямі витрати на сплату податків, так і адміністративний тягар їх дотримання.*

Як видно із відповідного рейтингу, податкова система України останніми роками стабільно займає одне із найнижчих місць у світі, що свідчить про неефективність економічних реформ і невідповідність існуючої податкової політики сучасним реаліям.

**Розроблення податкової політики, спрямованої на вирішення завдань підвищення конкурентоспроможності як вітчизняних суб'єктів господарювання, так і національної економіки в цілому, повинне базуватися на дослідженнях, пов'язаних із з'ясуванням питання про те, на якій саме стадії конкурентоспроможності перебуває економіка країни.**

Експерти Світового економічного форуму у Женеві (2010) за основу класифікації стадій економічного розвитку обрали визначення Майкла Портера, який виділяє три стадії зростання економіки: економіка, в якій розвиток залежить від факторів виробництва, економіка, в якій розвиток залежить від ефективності, економіка, в якій розвиток залежить від інновацій.

**На першій стадії, зростання економіки залежить від наявності природних чинників.** Країни конкурують за рахунок забезпеченості ресурсами, перш за все, некваліфікованою (дешевою) робочою силою і природними ресурсами. У міру зростання зарплат при подальшому розвитку, країни переходять на стадію розвитку, при якій зростання залежить від ефективності. Тут необхідно розробляти раціональніші виробничі процеси і підвищувати якість продукції. На даному етапі посилення конкурентоспроможності все більше залежить від вищої освіти і професійного навчання, ефективного ринку товарів і послуг, стабільного функціонування ринку праці, розвиненості фінансового ринку, здатності користуватися існуючими технологіями і великого об'єму внутрішнього і зовнішнього ринків.

**І нарешті, коли країни переходять на стадію залежності від інновацій, підтримка високого рівня зарплат і відповідного життєвого рівня можлива тільки, якщо компанії здатні конкурувати, використовуючи нову і унікальну продукцію.** На цьому рівні компанії повинні конкурувати за допомогою інновацій і виробляти нові різноманітні товари, використовуючи найрізноманітніші виробничі процеси.

*Відповідно до Звіту про глобальну конкурентоспроможність Україна перебуває у стані переходу від першої до другої стадії розвитку.*

На даному етапі проведення економічно обґрунтованої і ефективної податкової політики є необхідною умовою забезпечення стабільного функціонування ринків товарів та послуг, подальшого розвитку фінансового ринку. З іншого боку, проведення конкурентоспроможної податкової політики включає, з одного боку, створення умов для вільного міжнародного економічного співробітництва, а з іншого – передбачає захист національної економічної системи від деструктивного впливу міжнародного економічного середовища.

**Характерними рисами конкурентоспроможної системи оподаткування є:**

- наявність конкурентних податкових ставок;
- податкова ефективність;
- справедливість та нейтральність;

- мінімально-необхідні витрати робочого часу та грошових ресурсів на подачу податкової звітності;
- налагоджена система податкового адміністрування та контролю за виконанням податкового законодавства;
- інноваційно-інвестиційна спрямованість.

*Оскільки оподаткування є важливим чинником для ведення будь-якого бізнесу, то чим більше податкова система країни відповідає вищевказаним критеріям, тим більше конкурентних переваг має така система порівняно з податковими системами інших країн.*

Справедливість в питаннях оподаткування та нейтральність системи оподаткування є ключовими факторами податкової конкурентоспроможності та наріжним каменем ефективної системи оподаткування.

Концепція справедливого оподаткування не обмежується лише необхідністю сплачувати справедливую частку податків в залежності від економічного становища платника податків. Дана концепція є значно ширшою та безумовно включає збалансованість прав та обов'язків податкових органів та платників податків, а також справедливе адміністрування податків та контроль за дотриманням податкового законодавства як податковими органами, так і платниками податків.

**Нейтральність оподаткування передбачає нейтральну податкову політику** та принципи, за яких господарські рішення приймалися б на основі економічних чинників, а не були б обумовлені податковими факторами. Нейтральність оподаткування заохочує підприємців шукати нові господарські рішення та можливості для свого бізнесу, а не витратити значний час та ресурси на спроби мінімізувати податки.

Недостатній рівень нейтральності оподаткування часто призводить до викривлень та ускладнень як для суб'єктів господарювання при визначенні своїх податкових зобов'язань, так і для податкових органів при адмініструванні податків. В результаті, побічним ефектом податкової нейтральності є зменшення витрат на підготовку податкової звітності та податкове адміністрування, а також підвищення ефективності сплати податків.

Таким чином, конкурентоспроможність і ефективність податкової системи є поняттями, що перебувають у прямому взаємозв'язку. Лише конкурентоспроможна податкова система може забезпечити ефективний перерозподіл фінансових ресурсів всередині економічної системи, а також стати одним із факторів міжнародної конкурентоспроможності економіки.

Слід зазначити, що ефективність податкової системи визначається тим, наскільки цілеспрямовано вона вирішує комплекс завдань, пов'язаних з керованістю економіки, як системи, розвитком виробництва, підвищенням життєвого рівня населення.

**Вимогами до податкової системи, яку можна вважати ефективною, є:**

- простота та прозорість за кількістю податків та зборів;
- стійкість баз оподаткування для відповідних податків та збільшення частини податків на споживання;
- забезпечення мінімізації ухилення від оподаткування;
- введення єдиних ставок податків для усієї території країни при наданні прав регіонам щодо їх зниження для стимулювання розвитку пріоритетних галузей та виробництв, але без зменшення відрахувань до вище розташованих рівнів управління;
- забезпечення можливості отримання суб'єктами господарювання достатніх доходів, що досягається за умови відсутності надмірного податкового навантаження на підприємницьку діяльність;
- зміна орієнтирів політики оподаткування бізнесу шляхом зміщення акцентів з фіскальної функції на регулятивно-стимулюючу.

Відповідно, на ефективності податкової системи позначається як стан її ж внутрішніх складових, так і зовнішнє середовище. **До зовнішніх чинників ефективності податкової системи слід, на нашу думку, відносити:**

- загальний стан економіки країни;
- структурні зрушення в економіці;
- спрямованість соціальної та економічної політики уряду;
- стан і структуру державного управління;



- стабільність внутрішньої політичної ситуації;
- популярність влади та оцінку її рішень громадянами;
- взаємовідносини із сусідніми державами;
- культуру та звичаї народу.

**Серед внутрішніх чинників, здатних справити потужний вплив на зміну ефективності системи оподаткування, перш за все слід виокремити стан її власних складових:**

- узгодженість законодавчих і нормативних актів;
- стабільність податкового законодавства;
- оптимальність структури органів, які адмініструють податки;
- обґрунтованість методики адміністрування податків та її адекватність економічним реаліям;
- урегульованість питань взаємовідносин з платниками податків.

Податкова політика не може претендувати на статус ефективної, якщо вона не враховує оптимальної межі податкового навантаження на конкретного виробника і на економіку в цілому. Перекладення податкового тягаря на законослухняні підприємства та громадян негативно відображається на показниках їх ефективності, адже вони не зацікавлені у нарощуванні виробництва через податковий тиск держави, і показниках споживання населення.

Таким чином, **конкурентоспроможність податкової політики – це її системна характеристика, яка включає, з одного боку ефективність регулювання внутрішніх економічних процесів, забезпечення сприятливих умов для розвитку національного господарства та сфери бізнесу, а з іншого – сприяє процесу конвергенції національної економічної і фінансової системи у міжнародний економічний простір, забезпечує стійкі позиції національної економіки на міжнародних ринках товарів і послуг, забезпечує відкритість для активізації процесів міжнародного переміщення капіталів та робочої сили, а також гарантує захист законних інтересів вітчизняних та міжнародних інвесторів.**

Таким чином, конкурентоспроможність податкової політики, як ключовий фактор забезпечення конкурентоспроможності податкової діяльності держави, є органічною складовою міжнародної конкурентоспроможності. З огляду на це і з урахуванням євроінтеграційних амбіцій України, вітчизняна податкова політика повинна формуватись з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду формування конкурентоспроможних податкових систем.

Варто наголосити, що в питаннях формування і реалізації податкової політики не повинно бути точного копіювання досвіду окремих країн світу, оскільки не можна накладати податкову систему будь-якої країни на нашу дійсність. Кожен новий крок у податковому законодавстві повинен бути чітко обґрунтованим, логічним, доступним для розуміння і прийматися тільки у тому випадку, коли доведено економічний ефект від такої новації та проведено глибокий і ґрунтовний аналіз ефекту від її застосування в українському податковому законодавстві, спираючись на досвід розвинених країн світу.

## **2. Методичні підходи до оцінки рівня конкурентоспроможності податкової політики.**

Узагальнена зведена характеристика рівня конкурентоспроможності податкової політики визначається набором часткових критеріїв, за якими виводиться підсумкова бальна оцінка у вигляді цільової функції  $Y = f(X)$ . Для визначення адекватної оцінки рівня конкурентоспроможності податкової політики вводимо для кожного критерію ваговий коефіцієнт, який визначається методом експертних оцінок, що дає змогу ранжувати критерії за ступенем значимості.

Для цього необхідним є проведення соціологічного опитування експертів. Нами пропонується наступні блоки критеріїв та показники відповідно до цих блоків:

### **Блоки критеріїв оцінки рівня конкурентоспроможності податкової політики:**

#### **1. Конкурентоспроможність податкової системи.**

Критерії:

- рівень податкового навантаження;
- ефективність податкової системи;
- справедливість та нейтральність оподаткування;

інноваційно-інвестиційна спрямованість податкової системи.

## 2. Конкурентоспроможність системи адміністрування податків.

Критерії:

стабільність податкового законодавства;

кількість платежів, які необхідно здійснити, для виконання податкового обов'язку;

показник складності виконання процесу податкового обов'язку (витрати робочого часу на взаємовідносини з податковими органам);

коефіцієнт затратності адміністрування податків (відношення витрат держави на утримання всіх фіскальних органів до забезпечених ними надходжень податків і зборів);

коефіцієнт контролюючого впливу податкового адміністрування (відношення донарахованих за результатами перевірок сум (податків, штрафів, пені) та загальної суми надходжень).

*Узагальнений зведений індекс конкурентоспроможності податкової політики визначається як сума часткових індексів за блоками критеріїв: блок 1: конкурентоспроможність податкової системи та блок 2: конкурентоспроможність системи адміністрування податків ( $I_{B_2}$ ):*

$$I_P = (I_{B_1}, I_{B_2}) \quad (2.21)$$

Для визначення адекватної оцінки ступеня репресивності для кожного критерію, а також блоків критеріїв, введено вагові коефіцієнти, які визначено методом експертних оцінок: для блоків критеріїв:

$$W_{B_l} = (W_{B_l,1}, W_{B_l,2}), \quad l = 1, 2, \quad (2.22)$$

для критеріїв блоку 1:  $w_{B_1,i} = (w_{B_1,1}, \dots, w_{B_1,n}), i = 1, \dots, n, n = 4$ ,

для критеріїв блоку 2  $w_{B_2,j} = (w_{B_2,1}, \dots, w_{B_2,m}) j = 1, \dots, m, m = 5$ .

Введення даних вагових коефіцієнтів дає змогу ранжувати критерії та їх блоки за ступенем значимості.

*Після опитування експертів, отримаємо:*

– матрицю експертних бальних оцінок значимості блоків критеріїв у вигляді:

$$W_B = \begin{pmatrix} W_{B_1,1} & W_{B_1,2} & \dots & W_{B_1,s} \\ W_{B_2,1} & W_{B_2,2} & \dots & W_{B_2,s} \end{pmatrix}, \quad (2.23)$$

де  $s$  – кількість експертів;

– матрицю експертних бальних оцінок значимості критеріїв першого блоку у вигляді:

$$w_{B_1} = \begin{pmatrix} w_{B_1, \langle 1 \rangle} & w_{B_1, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_1, \langle s \rangle} \\ w_{B_1, \langle 1 \rangle} & w_{B_1, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_1, \langle s \rangle} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ w_{B_1, \langle 1 \rangle} & w_{B_1, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_1, \langle s \rangle} \end{pmatrix}, \quad (2.24)$$

де  $s$  – кількість експертів;

$n$  – кількість критеріїв першого блоку,  $n = 1, \dots, 4$ ;

– матрицю експертних бальних оцінок значимості критеріїв другого блоку у вигляді:

$$w_{B_2} = \begin{pmatrix} w_{B_2, \langle 1 \rangle} & w_{B_2, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_2, \langle s \rangle} \\ w_{B_2, \langle 1 \rangle} & w_{B_2, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_2, \langle s \rangle} \\ \dots & \dots & \dots & \dots \\ w_{B_2, \langle 1 \rangle} & w_{B_2, \langle 2 \rangle} & \dots & w_{B_2, \langle ns \rangle} \end{pmatrix}, \quad (2.25)$$

де  $s$  – кількість експертів;

$m$  – кількість критеріїв другого блоку,  $n = 1, \dots, 5$ .

Для визначення коефіцієнта значимості блоків критеріїв вираховується величина окремого коефіцієнта значимості за формулою середнього арифметичного:

$$W_{B_l} = \frac{\sum_{t=1}^s W_{B_l t}}{s}, \quad t=1, \dots, s, \quad l=2; \quad (2.26)$$

де  $W_{B_l}$  – коефіцієнт значимості блоку критеріїв,

$W_{B_l t}$  – бальна оцінка критерію  $t$ -го експерта,

$s$  – кількість експертів, які були задіяні,

$l$  – кількість блоків критеріїв.

Для визначення коефіцієнта значимості критеріїв першого блоку вираховується величина окремого коефіцієнта значимості за формулою середнього арифметичного:

$$w_{B_1 i} = \frac{\sum_{t=1}^s w_{B_1 \langle t \rangle}}{s}, \quad t=1, \dots, s, \quad i=1, \dots, n; \quad (2.27)$$

де  $w_{B_1 i}$  – коефіцієнт значимості критеріїв першого блоку,

$w_{B_1 \langle t \rangle}$  – бальна оцінка критерію  $t$ -го експерта,

$s$  – кількість експертів, які були задіяні,

$i$  – кількість критеріїв першого блоку.

Для визначення коефіцієнта значимості критеріїв другого блоку вираховується величина окремого коефіцієнта значимості за формулою середнього арифметичного:

$$w_{B_2 j} = \frac{\sum_{t=1}^s w_{B_2 \langle t \rangle}}{s}, \quad t=1, \dots, s, \quad j=1, \dots, m; \quad (2.28)$$

де  $w_{B_2 j}$  – коефіцієнт значимості критеріїв другого блоку,

$w_{B_2 \langle t \rangle}$  – бальна оцінка критерію  $t$ -го експерта,

$s$  – кількість експертів, які були задіяні,

$j$  – кількість критеріїв другого блоку.

Після визначення вагових коефіцієнтів формула для визначення інтегральної оцінки ступеня репресивності набуває вигляду:

$$I_p = \frac{I_{B_1} \cdot W_{B_1} + I_{B_2} \cdot W_{B_2}}{W_{B_1} + W_{B_2}}, \quad (2.29)$$

де  $I_p$  – інтегральний індекс репресивності валютного регулювання;

$I_{B_1}$  – частковий індекс конкурентоспроможності податкової політики за першим блоком критеріїв (конкурентоспроможність податкової системи), який визначається за формулою:

$$I_{B_1} = \frac{\sum_{i=1}^n k_{B_1 n} \cdot w_{B_1 n}}{\sum_{i=1}^n w_{B_1 n}}, \quad (2.30)$$

де  $k_{B_1 n}$  – значення критеріїв першого блоку,

$w_{B_1 n}$  – вагові коефіцієнти критеріїв першого блоку, визначені методом експертних оцінок,  $i=1, \dots, n, n=4$ ;

$W_{B_1}, W_{B_2}$  – вагові коефіцієнти блоку критеріїв, визначені методом експертних оцінок;

$I_{B_2}$  – частковий індекс конкурентоспроможності податкової політики за другим блоком критеріїв (конкурентоспроможність системи адміністрування податків), який визначається за формулою:

$$I_{B_2} = \frac{\sum_{j=1}^m k_{B_2, m} \cdot w_{B_2, m}}{\sum_{j=1}^m w_{B_2, m}}, \quad (2.31)$$

де  $k_{B_2, m}$  – значення критеріїв другого блоку,  $w_{B_2, m}$  – вагові коефіцієнти критеріїв другого блоку, визначені методом експертних оцінок,  $j = 1, \dots, m, m = 5$ .

### Проект опитувального листа для експертів

## Типові критерії та шкала оцінки ступеня конкурентоспроможності податкової політики

### Блок 1. Конкурентоспроможність податкової системи:

| Оцінка важливості блоку критеріїв<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|---|----------------|----------------|
| незначний вплив   | середній вплив | суттєвий вплив |
|   |                |                |

#### 1. Рівень податкового навантаження:

| Оцінка важливості блоку критеріїв<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|---|----------------|----------------|
| незначний вплив   | середній вплив | суттєвий вплив |
|   |                |                |

#### 2. Ефективність системи оподаткування:

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|--|----------------|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив | суттєвий вплив |
|  |                |                |

#### 3. Справедливість та нейтральність оподаткування:

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|--|----------------|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив | суттєвий вплив |
|  |                |                |

#### 4. Інноваційно-інвестиційна спрямованість податкової системи:

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|--|----------------|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив | суттєвий вплив |
|  |                |                |

### Блок 2. Конкурентоспроможність системи адміністрування податків:

| Оцінка важливості блоку критеріїв<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|---|----------------|----------------|
| незначний вплив   | середній вплив | суттєвий вплив |
|   |                |                |

#### 1. Стабільність податкового законодавства:

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |                |
|--|----------------|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив | суттєвий вплив |
|  |                |                |

2. *Кількість платежів, які необхідно здійснити, для виконання податкового обов'язку:*

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |
|--|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив |
|  | суттєвий вплив |
|  |                |

3. *Показник складності процесу виконання податкового обов'язку:*

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |
|--|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив |
|  | суттєвий вплив |
|  |                |

4. *Коефіцієнт витратності адміністрування податків:*

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |
|--|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив |
|  | суттєвий вплив |
|  |                |

5. *Коефіцієнт контролюючого впливу адміністрування податків:*

| Оцінка важливості критерію<br>(під вибраною оцінкою поставити галочку) |                |
|--|----------------|
| незначний вплив  | середній вплив |
|  | суттєвий вплив |
|  |                |

3. **Оцінка конкурентоспроможності національної податкової системи в умовах глобалізації.**

Проблема забезпечення конкурентоспроможності національної економіки є актуальною для України в силу низки чинників. Основним чином це пов'язано з виходом України на світовий ринок та її включенням у глобалізаційні процеси, що, зокрема, супроводжуються загостренням суперництва з боку іноземних конкурентів, а також наявністю інших численних ризиків глобалізації. Крім того, наявність гіперконкуренції у розвинених країнах потребує від національних товаровиробників адаптації до нових умов конкурентної боротьби. Дане питання є актуальним і в зв'язку з тим, що структура виробництва в Україні та його технологічний рівень не відповідають постіндустріальному розвитку і не можуть забезпечити високого рівня конкурентоспроможності країни.

**Економічна категорія „конкурентоспроможність національної економіки”** увійшла до економічного обороту у 1980-х роках, у зв'язку з загостренням конкуренції між країнами, хоча існували і більш ранні згадування цього терміну.

**Конкурентоспроможність (як економічна категорія) – це стан суспільних відносин у державі щодо забезпечення умов стабільного підвищення ефективності національного виробництва, адаптованого до змін світової кон'юнктури та внутрішнього попиту на основі розкриття національних конкурентних переваг та досягнення кращих, ніж у конкурентів, соціально-економічних параметрів.**

**Конкурентоспроможність національної економіки - це здатність економічної системи країни забезпечувати соціально-економічну оптимальність за будь-якого впливу внутрішніх та зовнішніх чинників.**

Дослідження впливу глобалізаційних процесів на конкурентоспроможність національних податкових систем є чисельними та різносторонніми. Фундамент теорії податкової конкуренції, що виникає в умовах глобалізації, було закладено ще такими авторами як А. Разін та Е. Садка. Принципи та категорії побудови системи оподаткування в умовах економічної інтеграції були розроблені Р. Дернбергером. Вітчизняні науковці лише в останні декілька років почали вивчати дану проблематику. Фактично лише на початку ХХІ століття податковий дискурс став охоплювати проблематику глобалізаційних процесів. Серед основних причин можна назвати певну сегрегацію вітчизняної економічної науки та відсутність фундаментальних розробок у галузі оподаткування на початковому етапі незалежності країни.

**Податкова конкуренція стає особливо важливою в умовах сучасної глобальної економіки**, а поточні процеси переконують численні країни у необхідності проведення податкової політики, що сприяє розвитку ринку. Особливої актуальності це питання набуває в контексті прагнення України до повноцінної участі у світовому господарстві, розширення економічних зв'язків та залучення іноземних інвестицій, і тим самим зростання конкурентних переваг національної податкової політики у міжнародній податковій конкуренції.

Реалізація довгострокової стратегії України, що спрямована на її інтеграцію у світовий економічний простір як країни з конкурентоспроможною економікою, потребує створення сильної демократичної держави, соціальної за своєю сутністю, що здатна сформувати нове ефективне інституціональне середовище. Для вирішення даних завдань необхідно реформувати податкову систему таким чином, щоб вона відповідала міжнародним та європейським стандартам у цілому, а не їх окремим формальним ознакам. Безпосереднє приведення українського податкового законодавства у відповідність до вимог ЄС не лише сприяє поглибленню курсу на європейську інтеграцію, а й є важливою передумовою підвищення рівня конкурентоспроможності економіки нашої країни у процесі інтеграції до світового господарства.

*Додатковим навантаженням при реалізації податкової політики стає виконання нею нефіскальних завдань – від заохочення інноваційної ефективності та стимулювання конкурентоспроможності національної економіки до соціальної й екологічної орієнтації оподаткування.*

**Економічна глобалізація одночасно надає додаткові потенційні можливості для побудови інноваційної моделі розвитку національної економіки та обмежує шанси держави скористатися цими можливостями.** Як наслідок, з поширенням економічної глобалізації зростає також й глобальна диференціація: створюються сприятливі умови для більш розвинених країн та посилюється відставання слаборозвинених. Тому на сучасному етапі актуалізуються можливості для розвитку економічних процесів на наднаціональному рівні, а їхнє використання, як і запобігання негативним наслідкам глобалізації, належать до першочергового обов'язку національних стратегій.

Розвиток податкової політики відноситься до засадничих принципів й важливих чинників економічного життя нашої держави. Це пояснюється, зокрема перебуванням нашої економіки в режимі оздоровлення після світової фінансової кризи, адже посилюється необхідність виваженого та активного управління господарчими процесами, використання фінансового потенціалу, основу якого складають саме податки. Однією зі складових фінансової політики є фіскальна політика, частиною якої є податкова політика. Крім того, додатковим навантаженням податкової політики є виконання нефіскальних завдань – від заохочення інноваційної ефективності та стимулювання конкурентоспроможності національної економіки до соціальної й екологічної орієнтації оподаткування.

**Інструментами реалізації вказаних завдань є податкові пільги.** Так, держава шляхом надання податкових пільг окремим категоріям платників податків, стимулює їх до здійснення того виду господарської діяльності, який відповідає стратегічним цілям і задачам. Податкова пільга є одним з видів додаткового інвестиційного ресурсу. Так, при застосуванні пільгового оподаткування суб'єкти підприємництва при реалізації інвестиційних проєктів одержують відстрочки у сплаті податків або їх сплачують за зниженими ставками. В результаті цього виникає податковий інвестиційний ресурс – капітал із від'ємною вартістю. При його додаванні до сукупних ресурсів, на які витрачаються фінансові кошти в межах інвестиційного проєкту, зменшується потреба в інвестиційних коштах. Як наслідок показники ефективності інвестиційного проєкту значно покращуються і він зацікавлює потенційного інвестора.

Основними критеріями оцінки податкової політики є економічна ефективність і соціальна справедливість. З одного боку, податки мають забезпечити сталу фінансову базу держави, з іншого – залишати достатньо коштів підприємствам і громадянам для збереження максимальної заінтересованості в результатах діяльності протягом усієї історії податкової політики тривають пошуки ідеалів оптимального оподаткування. Через податкову систему держава ставить єдині вимоги до ефективного введення господарства у країні. Податкова політика – це на самперед формування і застосування фіскальних інструментів і владних рішень, які призначені сприяти

збільшенню надходження платежів до бюджету, а також врахування змін чинної податкової системи визначення механізму адміністрування платежів до бюджетів.

Податкова політика одночасно виступає фактором впливу на рівень конкурентоспроможності національної економіки та країни загалом і засобом її забезпечення. Підтвердженням останнього є факт того, що в сучасних рейтингах конкурентоспроможності країн вагому роль відіграють показники оцінки стану національних податкових систем. Зокрема, у структурі Індексу глобальної конкурентоспроможності за окремими групами наявні показники оцінки податкової сфери.

**Поняття „податкова політика держави” трактується по-різному.** С. І. Юрій та Й. М. Бескид характеризують податкову політику як “діяльність держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів”. Л. М. Шаблиста визначає податкову політику як “діяльність держави у сфері встановлення й стягнення податків”. У Фінансовому словнику А. П. Загороднього, Г. Л. Вознюка і Т. С. Смовженка це поняття трактується як „...державна політика оподаткування юридичних, фізичних осіб. Її метою є формування Державного бюджету та одночасне стимулювання ділової активності підприємств”. А. М. Соколовська вважає, що „сучасна податкова політика полягає у встановленні та зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури податкової системи, суб’єктів, об’єктів оподаткування, податкової бази, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій та стимулювання економічного зростання”.

Рівень конкурентоспроможності національної економіки є індикатором успішності країни та ефективності функціонування різних сфер ринкової економіки. Тому втрата конкурентоспроможності національної економіки може призвести не тільки до зниження добробуту населення країни, але й до втрати економічної і навіть політичної незалежності. Необхідність формування конкурентоспроможної національної економіки має стати найбільш пріоритетним та стратегічним завданням соціально-економічної політики України, що вже неодноразово було закріплено програмами урядів та іншими документами високого рівня.

**Незважаючи на здійснені кроки в напрямку вдосконалення оподаткування, на жаль, перелік суперечностей, характерних податковій сфері України, практично не зменшується.**

**Ключовими із них більшістю фахівців визнаються наступні:**

- спотворення (із об’єктивних чи суб’єктивних причин) фундаментальних основ оподаткування;
- незахищеність податкової політики від некомпетентності та лобіювання;
- недосконалість та суперечливість законодавчої бази;
- ослабленість регулюючих функцій, пов’язаних зі стимулюванням підприємницької активності;
- порушення балансу прав і відповідальності між платниками податків і податковими органами;
- прогресуюче ускладнення податкових процедур і правил.

Перелічені чинники суттєво ускладнюють виконання інститутом податків тих функцій, що притаманні їм об’єктивно, та безсумнівно знижують національну конкурентоспроможність.

Наукове обґрунтування процесу формування та реалізації податкової політики в значній мірі сприяє процесу детінізації економіки, зниженню податкових ризиків, формуванню податкової бази, що в кінцевому підсумку, в значній мірі підвищує конкурентоспроможність національної економіки.

Слід зазначити, що податкова політика України фактично залишалася незмінною протягом останніх років. У тому числі, законодавчі зміни стосувалися удосконалення лише незначних елементів системи, тому сформульовані у Податковому кодексі України принципи оподаткування створюють якісно нові умови для функціонування державного, корпоративного секторів економіки, домогосподарств, тобто – для зміцнення конкурентоспроможності національної економіки.

Нова податкова політика України покликана наблизити вітчизняну податкову систему до міжнародних, зокрема, європейських стандартів. Як засвідчує світова практика, базовими

принципами побудови та функціонування податкової системи є безконтактність стосунків платників податків з податковими органами. У цьому контексті, найголовніше завдання – «осучаснити» податкову систему України, оптимізувати та вдосконалити її структури, поліпшити адміністрування податків. В Податковому кодексі України відображено систему адміністрування, для якої головною цінністю є людина, платник податків. Основним завданням такої системи є забезпечення дотримання закону усіма учасниками податкових відносин, захист законних прав та інтересів платників податків.

Перебудовуючи податкову систему, слід пам'ятати, що конкурентоспроможність податкової системи означає не тільки низький рівень оподаткування і невелику кількість податків, а передусім високий рівень ефективності адміністрування, прозорості і рівності []. Податкова політика є частиною державної політики, яка заснована на існуючій політичній ідеології, аналізі економічної обстановки і шляхах розвитку держави. Вдала податкова політика нерозривно пов'язана з ефективним податковим адмініструванням, тобто вдале податкове адміністрування – це досконала податкова політика.

*Одним із основних завдань податкової політики є формування такої моделі правового впливу на відносини, що виникають в процесі встановлення, обчислення та сплати податків (податкові відносини), яка дозволяла б збалансувати публічні та приватні інтереси різних учасників економічних відносин, забезпечуючи виконання органами публічної влади своїх законодавчо визначених функцій найбільш ефективним і мінімально витратним чином, при цьому за можливістю зменшуючи втручання у право приватної власності та негативно впливаючи на розвиток економічних відносин.*

Реалізація податкової політики здійснюється через діяльність уповноважених органів державної влади і місцевого самоврядування щодо створення ефективного механізму правового регулювання податкових правовідносин і спрямована на формування дохідної частини бюджету, а також на розвиток і регламентацію податкових відносин. Крім того, при здійсненні податкових реформ завжди потрібно враховувати можливий вплив таких реформ на податкову політику і на інші елементи фіскальної системи. Податкова політика держави з чіткою організацією адміністрування податкових платежів призводить до ефективної податкової системи, що характеризується стійким фінансовим становищем держави та відповідно підвищенням рівня конкурентоспроможності національної податкової системи.

Податкове адміністрування є одним із засобів реалізації податкової політики держави, оскільки є комплексним і дієвим правовим явищем, що охоплює різні методи впливу на суб'єктів податкових відносин з метою забезпечення виконання законодавства про податки і збори, упорядкування податкових відносин, своєчасного і повного акумулювання грошових коштів в державних і місцевих грошових фондах, з опорою на можливості державного примусу.

Модель податкової системи, яка орієнтована переважно на фіскальні цілі, не здатна забезпечити вирішення якісно нових завдань, які постають перед органами державної влади країн з малими відкритими транзитивними економіками в умовах глобалізації. *Одним з основних серед таких завдань є нормалізація процесів факторного відтворення, зокрема, через удосконалення податкового механізму з метою створення конкурентоспроможної економічної системи сталого розвитку.*

В умовах зростання взаємозалежності національних податкових систем розробка заходів національної податкової політики, спрямованих на вирішення такого завдання, має здійснюватися після проведення ґрунтовного аналізу напрямів розвитку податкової складової економічної політики країн з розвиненими та транзитивними економіками в контексті визначення напрямів її цілеспрямованого впливу на підтримку цілісної системи факторного відтворення. Саме тому факторно-секторальні аспекти розвитку національних податкових систем в умовах міжнародної податкової конкуренції заслуговують на особливу увагу як підґрунтя для визначення напрямів розвитку національного податкового механізму, який здатен забезпечити фінансування заходів із створення економіки сталого розвитку в умовах глобалізації.

*Сучасна податкова політика в Україні має бути орієнтована на створення потужної правової, демократичної держави з конкурентоспроможною на світових ринках економікою,*



**збалансованістю соціально-економічних і екологічних аспектів розвитку і високою якістю життя населення.**

Напрями застосування податкових інструментів залучення міжнародного капіталу з метою підвищення конкурентоспроможності національної економіки включають: обмеження екстериторіальності режиму оподаткування капіталу; відмову від диверсифікованого підходу в оподаткуванні пасивних доходів; розширення мережі угод про усунення подвійного оподаткування; відмову від податкової дискримінації іноземних доходів резидентів; зменшення податкового навантаження на дивіденди; удосконалення механізму амортизації основних засобів. Модернізація національної податкової системи в умовах міжнародної податкової конкуренції має передбачати застосування податкової інструментарію мотивації міжнародного руху високомобільної робочої сили (посилення залежності між розмірами внесків до Пенсійного фонду України та обсягом пенсійних виплат; скасування податкових обмежень щодо визнання витрат на підвищення кваліфікації; скасування подвійного оподаткування заробітної плати фізичних осіб-нерезидентів).

Основні положення прийнятого в 2010 році Податкового кодексу України закладають нові можливості для економічного зростання, водночас, він містить певні ризики та обмеження. Зокрема, це поєднання двох суперечливих завдань. **З одного боку, мінімізація фіскального навантаження з метою стимулювання економічної активності, а з іншого – максимальне використання стимулюючого потенціалу бюджетної політики.**

**Саме у цьому контексті і слід розглядати нову філософію сучасної податкової політики України, яка повинна реалізовуватися у відповідності до принципів соціально-справедливості та економічної ефективності.** У цьому контексті постає необхідність створення сприятливих умов для залучення інвестицій, підтримки розвитку підприємництва і людського потенціалу. Досягти зазначеного не можна без ефективного використання податкової інструментарію через дієву податкову політику України, яка є важливим чинником зміцнення конкурентоспроможності національної економіки.

Вихідним положенням при здійсненні оцінки перспективних напрямів підвищення конкурентоспроможності національної податкової системи та здійснюваної податкової політики залишається те, що низький рівень оподаткування не є основним критерієм для такої оцінки, а те, що податкова система повинна характеризуватися високим рівнем ефективності, прозорості процесів оподаткування, а також зрозумілістю, стабільністю та економічною обґрунтованістю національного податкового законодавства.

Вплив глобалізаційних процесів на систему оподаткування залишається надзвичайно складним та неоднозначним за наслідками. Такі наслідки як правило є негативними внаслідок наявності процесів розмивання бази оподаткування, а здатність проведення адекватної трансформації процесів адміністрування податків обмежена внаслідок як об'єктивних, так і суб'єктивних причин. Крім того, причиною ускладнення процесів оподаткування залишається і низький рівень міжнародної співпраці у сфері оподаткування.

Знизити рівень негативних впливів податкової конкуренції досить важко, так як впливати на незалежну податкову політику окремої країни можливо лише в межах певних міжнародних конвенцій (наприклад, СОТ). Саме тому важливою складовою податкової політики становиться формування конкурентних переваг національної податкової системи. Створення конкурентоспроможної податкової системи є стратегічним орієнтиром, який може бути досягнутий лише за умови застосування ефективної національної податкової політики, в тому числі і через реалізацію комплексу заходів у сфері адміністрування податків. Таким чином, податкове адміністрування є одним із засобів реалізації податкової політики держави, є комплексним і дієвим правовим явищем, що охоплює різні методи впливу на суб'єктів податкових відносин з метою забезпечення виконання законодавства про податки і збори, упорядкування податкових відносин, своєчасного і повного акумулювання грошових коштів в державних і місцевих грошових фондах, з опорою на можливості державного примусу.

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ**

1. Поняття конкурентоспроможності економіки.
2. Поняття податкової (міжнародної податкової) конкуренції.

3. Детермінанти конкурентоспроможності національної економіки.
4. Групи факторів впливу на міжнародну конкурентоспроможність національної економіки.
5. Індекс глобальної конкурентоспроможності.
6. Властивості конкурентоспроможності податкової системи та їх характеристика.
7. Показники конкурентоспроможності податкових систем.
8. Характерні риси конкурентоспроможності податкових систем.
9. Блоки критеріїв оцінки рівня конкурентоспроможності податкової системи.
10. Основні суперечності характерні податковій системі України.

#### **Рекомендована література**

Основна: [8, с. 20-22; 10; 13, с. 143-149; 14; 34, с. 7-25; 41, с. 133-136; 42; 50, с. 131-136; 56, с. 157-160; ]

Допоміжна: [6; 8; 10]

Інформаційні ресурси Інтернет: [1; 2; 5; 6; 12; 14; 16]

Міжнародні видання: [1; 4; 5; 6; 8; 10; 14; 16]

Монографії: [1; 2; 4; 5; 6; 7]

#### **Рекомендована література.**

##### **Основна:**

1. Альтернативна модель податкової системи України / О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська // *Фінанси, облік і аудит*. – 2016 – № 1 – С. 120–134.
2. Адонін С. В. Поняття державної податкової політики в Україні / С. В. Адонін // *Держава та регіони*. – 2011. – № 5. – С. 3–7.
3. Адамс Ч. Влияние налогов на становление цивилизации. Челябинск: Социум. Мысль, 2018. 639 с.
4. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція). Київ: Алерта, 2013. 384 с.
5. Андрущенко В. Л., Тучак Т. В. Податкова держава. Київ: Алерта, 2016. 304 с.
6. Білик М. Д., Золотько І. А. Податкова система України. — метод. посібник для самост. вивчен. дисц. — К.: КНЕУ, 2000. —192 с.
7. Василичев Д. В. Розбудова податкової системи України / Д. В. Василичев // *Економічний простір*. – № 20/2. – 2008. – 137–143.
8. Варналій З. С. Роль податкової політики України у зміцненні конкурентоспроможності національної економіки / З. С. Варналій // *Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р.* – Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2012. – С. 20–22.
9. Василик О. Д. Податкова система України: Навч. посібник: Для студ. екон. спец. вищих закл. освіти / Українська держ. фінансова академія. — К.: ВАТ «Поліграфкнига», 2004. — 447 с.
10. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
11. Гребельник О.П. Митна справа : підручник. – 4-е вид. онов. та доп. – Київ : ЦУЛ. – 2014. – 472 с.
12. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.
13. Гончаревич Л. Г. Податкова система як економічний регулятор міжнародної конкурентоспроможності країни // *Вісник Донецького національного університету. Сер. В: Економіка і право*. – 2008. – № 2. – С. 143-149.
14. Гусак О. Ю. Міжнародна конкурентоспроможність національної податкової системи (на прикладі країн Європейського Союзу): Автореф. дис. канд. наук: 08.00.02 – 2009.

15. Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін: Монографія / за заг. ред. Нагорічної О. С. – Хмельницький : ФОП Мельник А. А., 2017. – 320 с. (Серія: Податкова та митна справа в Україні, том 93)
16. Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Податкова система. Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 184 с.
17. Дікань Л. В., Воїнова Т. С. Податкова система: Навч. посібник / Харківський держ. економічний ун-т / Л.М. Седова (відп.ред.). — Х.: ХДЕУ, 2002. — 251 с.
18. Економічна теорія: політична економія, мікроекономіка, макроекономіка [Текст]: 2-ге вид. перероб. та доп. Навч. посіб. / Н. П. Мацелюх, І. А. Максименко, В. В. Мартиненко, П. В. Круш, М. М. Теліщук, та ін. – К.: Видавничий центр “Кафедра”, 2017. – 220 с.
19. Економічні теорії в системі наукових економічних знань [Текст]: 2-ге вид. перероб. та доп. Навчальний посібник / Н. П. Мацелюх, І. А. Максименко, Круш П. В., Мартиненко В. В., Теліщук М. М. та інш. – К.: Видавництво “Центр учбової літератури”, 2016. – 226 с.
20. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова, Л. Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
21. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки // К.: ІЕП. – 2011.
22. Інституційні перетворення у фіскальній системі України: матеріали круглого столу, м. Хмельницький, 12–13 травня 2017 р. Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2017. 107 с.
23. Каламбет С. В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління. – Д., 2001. – С. 304.
24. Кордюкова И. А., Чернобай А. В. Теоретические и прикладные аспекты развития и управления налогообложением / Донецкая госакадемия управления. — Донецк, 2001. — 124 с.
25. Корніюк С. Ю. Податкова політика як інструмент державного регулювання конкурентоспроможності економіки країни / С. Ю. Корніюк, Т. А. Коляда // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. – Ірпінь: Нац. Унів. ДПС України, 2012. – С. 93–96.
26. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Тернопільська академія народного господарства. — Т.: Карт-бланш, 2004. — 331 с.
27. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2005. — 371 с.
28. Куцин М. А. та інш. Сучасна теорія та практика оподаткування. Х.: Прапор, 2001. — 512 с.
29. Кашпур Л. М. Удосконалення податкової політики в умовах розвитку громадянського суспільства в Україні: дис. канд. екон. наук. Київ. 2016. 207 с.
30. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: в двух частях. Харьков: Легас, 2004. Т. 1: Генезис налогового регулирования. 665 с.
31. Лоханова Н. Податкове навантаження в Україні як чинник впливу на стан економічної стійкості підприємств / Н. Лоханова // Економіст. – 2012. – № 4. – С. 46 - 49.
32. Литвиненко Я. В. Податкова політика: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Міжрегіональна академія управління персоналом (МАУП). — К.: МАУП, 2003. — 223 с.
33. Литвиненко Я. В. Тропіна В. Б. Податкова система. Методичні вказівки і завдання для самостійного вивчення дисципліни. — К.: МАУП, 2006. — 120 с.
34. Мельник В. М. Податкова політика України в умовах імплементації Угоди про асоціацію з Європейським Союзом / В. Мельник, Т. Кошук // Фінанси України. – 2016. – №7. – С.7-25
35. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія / В. М. Мельник. — К.: «Комп'ютерпрес», 2006. — 277 с.
36. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): [монографія] / В. Л. Андрущенко; Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
37. Молдован О. Податки і збори: менше не завжди краще // Економічна правда. – 2010. – Т. 15. – С. 1.
38. Меркулова Т. В. Институт налога / Харьковский национальный ун-т им. В. Н.

Каразина. Харьков. 2006. 224 с.

39. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др. под общ. ред. В. П. Вишневского. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.

40. Опарін В. М. Фінансова система України. (теоретико-методологічні аспекти): монографія / В. М. Опарін. — Вид. 2-ге. — К.: КНЕУ, 2006. — 240 с.

41. Онишко С. В. Потенціал підвищення конкурентоспроможності податкової політики / С. В. Онишко // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. — Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2012. — С. 133–136.

42. Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки : монографія / [Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін.]. — Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. — 362 с. — (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 107).

43. Податкова система України: тренінг-курс : навч. посіб. \ О. М. Тимченко, Ю. В. Сибірянська, С. М. Кокшарова, А. В. Пислиця та ін. ; за заг. ред. О. М. Тимченко ; передм. Т. І. Єфименко. — К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. — 656 с.

44. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютій І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; *Заред. І. О. Лютотою*. — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 456 с.

45. Податкова політика держави. Ще один великий компроміс / за заг. ред. К. І. Швабія. / Ірпінь: Університет ДФС України, 2018. 61 с.

46. Податкова система: Навч. посіб. / М. В. Грідчина, В. Б. Тропіна та ін. — К.: МАУП, 2007. — 160 с.

47. Податкова система України / За ред В. М. Федосова. — К.: Либідь, 1994. — 464 с.

48. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 192 с.

49. Педченко Н. С. Податковий потенціал як основна складова бюджетних можливостей регіону. — 2011.

50. Педь І. В. Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування // Зовнішня торгівля: Право та економіка. — 2008. — №2(37). — С. 131-136.

51. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій. Навчальний посібник. Харків: ІНЖЕК, 2010. 492 с.

52. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи. Київ: Знання України, 2008. 675 с.

53. Политическая экономия: прошлое, настоящее, будущее. Часть II. [Текст]: монографія / под. ред. В. М. Гейца, В. Н. Тарасевича. — К.: ЦУЛ, 2014. — 566 с.

54. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування. Харків: ІНЖЕК. 2007. 448 с.

55. Райнерт Э. С. Как богатые страны стали богатыми, и почему бедные страны остаются бедными. Москва: Издательский дом ВШЭ. 2015. 384 с.

56. Семир'янов Д. Я. Стратегічна та тактична визначеність податкової політики як умова її конкурентоспроможності / Д. Я. Семир'янов // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. — Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2012. — С. 157–160.

57. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А. М., Єфименко Т. І. Луніна І. О., Зятковський В. І, Тропіна В. Б. та ін. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.

58. Сідельникова Л. П. Теоретико-методологічні засади визначення податкового потенціалу регіону / Л. П. Сідельникова, Н. М. Костіна [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/prvse/2010\\_2/6.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/prvse/2010_2/6.pdf).

59. Продвинутий курс. / А. М. Соколовская, И. А. Майбуров. — М.: Юнити-Дана, 2011. — 591 с.

60. Соколовська А. М. Основи теорії податків. А. М. Соколовська : Навч. посібник. — К.: Кондор, 2010. — 325 с.

61. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: Монографія / А. М. Соколовська. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.
62. Соколовська А. М. Шляхи реформування податкової системи України. *Фінанси України*. 2014. № 12. С. 103–121.
63. Соколовська А. М. Концепція ліберальної податкової реформи: доцільність і можливість реалізації в Україні. *Фінанси України*. 2015. № 11. С. 7–26.
64. Соколовська А. М., Кошук Т. В. Податкова політика в Україні в контексті тенденцій реформування оподаткування у країнах ЄС // *Фінанси України*. — 2012. — № 1. — С. 94-115.
65. Теорія оподаткування : навч. посіб. [Електронний ресурс] / А. А. Макурін ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». — Дніпро : НТУ «ДП», 2018. — 75 с. — Режим доступу: <http://ntu.org.ua> (дата звернення: 18.09.2018). — Назва з екрана.
66. Теліщук М. М. Податкова діяльність держави як інструмент реалізації економічної політики. *Вісник Черкаського університету* № 5. — 2004 — Серія: Економічні науки. С. 24 – 30.
67. Теліщук М. Актуальні проблеми співвідношення прямих і непрямих податків // *Фінанси України*. — 2001. — № 2. — С. 29 - 40.
68. Теліщук М. М. Деякі аспекти податкової діяльності держави // Інноваційне забезпечення структурної перебудови економіки. Зб. наук. пр. (НАН України. Ін-т економіки; Редкол.: Л.К.Безчасний (відп. ред.) та інші). — Київ, 1999. — С. 140 - 151.
69. Теліщук М. М. Податкова діяльність держави в емерджентній економіці / II International Scientific Conference Development of Socio-Economic Systems in a Global Competitive Environment: Conference Proceedings, May 24<sup>th</sup>, 2019. Le Mans, France: Baltija Publishing. 200 pages., pp, 7 - 9.
70. Теліщук М. М. Соціалізація податкової діяльності держави в емерджентній економіці / International Scientific Conference Economy and Society: the Modern Foundation for Human Development: Conference Proceedings, April 26<sup>th</sup>, 2019. Leipzig, Germany: Baltija Publishing. 156 pages., p.p 34 – 37.
71. Теліщук М. М., Теліщук М. М. Засоби реалізації податкової діяльності держави в емерджентній економіці / Науковий журнал “Причорноморські економічні студії” Випуску 41., Одеса, 2019. с. 14 – 19.
72. Теліщук М. Актуальні проблеми співвідношення прямих і непрямих податків // *Фінанси України*. — 2001. — № 2. — С. 29 - 40.
73. Теліщук М. Податкова діяльність держави як інструмент реалізації економічної політики // *Науковий вісник*. Зб. наук. пр. УФЕІ. — Ірпінь. — № 1(7), 2000. — С. 22 - 28.
74. Теліщук М. Аналіз теоретичних підходів до проблеми податкового навантаження на економіку // *Науковий вісник*. Зб. наук. пр. АДПСУ. — Ірпінь. — № 4(10), 2000. — С. 81-87.
75. Теліщук М. Проблеми співвідношення прямих і непрямих податків та шляхи їх вирішення. *Науковий вісник*. Зб. наук. пр. АДПСУ. — 2000 - № 4 (10). — с. 81 – 87.
76. Теліщук М. Податкове навантаження на економіку: стан та оптимізація. Матеріали науково-практичної конференції “Теорія і практика перебудови економіки”. Черкаси: ЧІТІ. — 2000. — С. 5 – 7.
77. Теремецький В. І. Податкове адміністрування – інструмент реалізації податкової політики держави / В. І. Теремецький // Напрями підвищення конкурентоспроможності податкової політики в Україні: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 23 березня 2012 р. — Ірпінь: Нац. унів. ДПС України, 2012. — С. 186–188.
78. Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірник наукових праць за матеріалами X науково-практичної конференції, 22–23 листопада 2018 р. Ірпінь, 2018. 118 с.
79. Трансформація фіскальної політики України в умовах євроінтеграції: збірник наукових праць за матеріалами IX науково-практичної інтернет-конференції, 1–15 грудня 2017 р. Ірпінь, 2017.- 215 с.
80. Фіскальна політика в умовах макроекономічної стабілізації: збірник матеріалів IV науково-практичного інтернет-семінару (м. Ірпінь, 25 лютого – 7 березня 2019 р.). Ірпінь: НДІ фіскальної політики, 2019. 168 с.

81. Фінансове право: Підруч. / За ред. Л. К. Воронової. — Х.: Консул, 1998. — 496 с. сис- теми: Учебник для вузов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва.: ЮНИТИ — ДАНА, 2000. — 511 с.
82. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. — М.: Финансы. ЮНИТИ, 1997. — 384 с.
83. Шаблиста Л. М. Податки як засіб структурної перебудови економіки. — Київ, 2000. — 218 с.
84. Швабій К. І., Іванов Ю. Б. Нагальні проблеми формування податкової політики держави в Україні. *Фінанси України*. 2017. № 5. С. 39–52.
85. Швабій К. І. Теоретичні підходи до формування і реалізації податкової політики держави. *Фінанси України*. 2015. № 10. С. 90–103.
86. Швабій К. І. Напрями реформування податкової системи в умовах посткризового відновлення економіки України. *Фінанси України*. 2012. № 11(204). С. 52–57.
87. Швабій К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України. *Стратегічні пріоритети*. 2009. № 1. С. 137–144.

#### Допоміжна:

1. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі : пер.з англ. [Текст] / М. Блауг. — К. : Основи, 2001.
2. Грідчіна М. В., Тропіна В. Б. та ін. Податкова система: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2007. — 160 с.
3. Гриценко А. А. Політична економія: актуалізація проблематики, методологічний потенціал і сполученість з інституціоналізмом / А. А. Гриценко // Економічна теорія. — 2012. — № 1. — С.5-20.
4. Економічна теорія (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка). Політекономія : навчальний посібник / Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін. - Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. - 270 с. - (Серія “На допомогу студенту” УДФСУ, т. 20).
5. Економічна теорія (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка). Мікроекономіка : навчальний посібник / Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін. - Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. - 298 с. - (Серія “На допомогу студенту” УДФСУ, т. 21).
6. Економічна теорія (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка). Макроекономіка : навчальний посібник / Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін. - Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. - 456 с. - (Серія “На допомогу студенту” УДФСУ, т. 22).
7. Іванов Ю. Б., Тищенко О. М. Сучасні проблеми податкової політики: Учбов. посібник — Харків: ИД «Інжект», 2006. — 327 с.
8. Історія економіки та економічної думки. Політична економія. Мікроекономіка. Макроекономіка [Текст]: Навч. посіб. / Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін. — К.: “ Центр учбової літератури ”, 2013. - 382 с.
9. Масгрейв Р. А., Масгрейв П. Б. Государственные финансы: теория и практика. Москва: Бизнес Атлас, 2009. 716 с.
10. Налоги / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин и др. — Днепропетровск: Пороги, 1998. — 612 с.
11. Національна економіка: Навч. посібник / Старостенко Г. Г., Онишко С. В., Поснова Т. В. — К.: Ліра-К, 2011. — 432 с. Норт Даглас. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. — К. : Основи, 2000. — 198 с.
12. Основи економічної науки: Навч. Посіб. / Мацелюх Н. П., Розум О. М., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін. — К.: “ Центр учбової літератури ”, 2013. — 324с.
13. Сміт А. Дослідження про природу та причини добробуту націй: пер. з англ. [Текст] / А. Сміт. — К. : Port - Royal, 2001.
14. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава — податки — бізнес. — К.: Либідь, 1992. — 328 с.
15. Сучасні економічні теорії: 2-ге вид. перероб. та доп. Навч. посіб. для самостійної підготовки до курсового екзамену та комплексного державного екзамену з економічної теорії / Н.

П. Мацелюх, І. А. Максименко, М. М. Теліщук та ін. – К.: “ Центр учбової літератури ”, 2016. – 224 с.

16. Тарасевич В. М. Політична економія: ім'я власне, широкий смисл і предметний простір / В. М. Тарасевич // Економічна теорія. – 2012. – № 1. – С. 21-34.

17. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития: пер. с англ. [Текст] / Й. А. Шумпетер; под. ред. В. С. Автономова. – М.: Директмедиа Паблишинг, 2008.

18. Якубенко В. Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці: Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 252 с.

#### **Інформаційні ресурси Інтернет:**

1. Актуальні проблеми економіки // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.economics.net](http://www.economics.net).

2. Вісник. Офіційне видання Державної фіскальної служби // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.visnyk.ua](http://www.visnyk.ua).

3. Державна служба статистики України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).

4. Економіка та підприємництво // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Etp/texts.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Etp/texts.html).

5. Економіст // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Ekonomist/index.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/index.html).

6. Економічна теорія // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/ET/index.html](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/ET/index.html).

7. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua>.

8. Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського // <http://www.nbuv.gov.ua>.

9. Organization for Economic Cooperation and Development // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.oecd.org/std](http://www.oecd.org/std).

10. Офіційний сайт «KOF Index of Globalization» . – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://globalization.kof.ethz.ch>.

11. Офіційний сайт Міністерства економічного розвитку і торгівлі України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>.

12. Податки та бухгалтерський облік // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [buchgalter.com.ua](http://buchgalter.com.ua).

13. Програма розвитку ООН // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.undp.org](http://www.undp.org).

14. Сайт Державної фіскальної служби України: [www.sfs.gov.ua](http://www.sfs.gov.ua).

15. Statistical Office of the European Communities // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.europa.int](http://www.europa.int).

16. Урядовий портал // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control>.

#### **Міжнародні видання:**

1. Arnold B., McIntyre M. *International Tax Primer*. The Hague: Kluwer Law International. 2002. 177 p.

2. Beer S., de Mooij R., Liu L. *International Corporate Tax Avoidance: A Review of the Channels, Magnitudes, and Blind Spots*. *IMF Working Paper*. WP/18/168. 2018. P. 9.

3. Berenson M. P. *Taxes and Trust From Coercion to Compliance in Poland, Russia and Ukraine* / King's College London, Cambridge University Press, 2018. 363 p.

4. *BRICS and Emergence of International Tax Coordination*. Ed. by Y. Brauner and P. Pistone. Amsterdam: IBFD. 2015. P. 19.

5. Burg D. F. *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present* / David F. Burg. – New York: Routledge. 2003. 502 p.

6. *Dimensions of Tax Design*. The Mirrlees Review. / Institute for Fiscal Studies. Oxford University Press. 2010. 1391 p. (last accessed: 1.11.2018).

7. Innovative Educational Technologies: European Experience and its Application in Training in Economics and Management. – Training. – Riga: Baltic Research Institute of Transformation Economic Area Problems, 2019. – 144 p., pp. 103 – 107.
8. Emergence of public development: financial and legal aspects: monograph /Yu. Pasichnyk and etc.: [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.] : Collective monograph. – Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. – 737 p., pp.. 5-18.
9. Canegrati E. A Contribution to the Positive Theory of Indirect Taxation. URL: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/6116/>. (last accessed: 25.10.2018).
10. Kirchler E. The Economic Psychology of Tax. Cambridge University Press. 2007. 243 p.
11. Норт Даглас. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
12. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : [учеб. пособие] / Е.В. Порохов. – Алматы, 2001. – 640 с.
13. Петти В. Трактат о налогах и сборах: Пер. с англ. М.: Ось 89, 1997. 479с.
14. Taxation trends in the European Union // European Commission. Taxation trends in the European Union [електронний ресурс]. – режим доступу : <http://ec.europa.eu>.
15. Tanzi V. Globalization, Technological Developments and Work of Fiscal Termites. IMF Working Papers. 2000. WP/00/181. 23 p.
16. Torgler V. Tax Morale: Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance. URL: [http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB\\_6463.pdf](http://edoc.unibas.ch/56/1/DissB_6463.pdf). (last accessed: 8.11.2018).
17. Тоффлер Э. Третья волна: Пер. с англ. / Э. Тоффлер. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2004. – 781 с.
18. Trends and Players in Tax Policy. Ed. by M. Lang, J. Owens et al. Amsterdam: IBFD. 2016. 747 p.
19. Wales C. J., Wales C. P. Structures, processes and governance in tax policy making: an initial report. *Oxford University Centre for Business Taxation*. 2012. 196 p.

#### **Монографії:**

1. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування : монографія / [за ред. Новицького А. М., Лисенка В. В., Швабія К. І.]. – Ірпінь : Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 558 с.
2. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
3. Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін: Монографія / за заг. ред. Нагорічної О.С. – Хмельницький : ФОП Мельник А.А., 2017. – 320 с. (Серія: Податкова та митна справа в Україні, том 93)
4. Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки : монографія / [Мацелюх Н. П., Максименко І. А., Теліщук М. М. та ін.]. - Ірпінь : Університет ДФС України, 2018. - 362 с. - (Серія “Податкова та митна справа в Україні”, т 107).
5. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / [П. В Мельник, Л. Л Тарангул, З. С Варналій] - К.: Знання України, 2008 / - 675 с/
6. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні: монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К.: Алерта, 2013. – 366 с.
7. Економіка налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – К.: Алерта, 2013. – 432 с.
- 8 Strategic Management: Global Trends and National Peculiarities. – Collective monograph. – Poland: Publishing House “Baltija Publishing”, 2019. – 712 p. pp.. 219 – 234.
9. Fukuyama F. The Origins of Political Order: From Prehuman Times to the French Revolution. Farrar, Straus and Giroux. 2011. 343 p.
10. Zucman G. Hidden Wealth of Nations. The Scourge of Tax Havens. The University of Chicago Press, Ltd., London. 2015. 142 p.



**ЗМІСТ ЛЕКЦІЙ  
З КУРСУ “ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ”  
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ I.**

**ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ – ЕКОНОМІЧНА ФУНКЦІЯ ДЕРЖАВИ**

|  |    |
|--|----|
| Тема 1.1. Трансформація ролі держави в економіці.....                              | 3  |
| Тема 1.2. Податок як суспільно необхідна субстанція.....                           | 15 |
| Тема 1.3. Основні теорії та принципи формування податкової діяльності держави..... | 32 |

**ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ II.**

**ПОДАТКОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ДЕРЖАВИ ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕАЛІЗАЦІЇ  
ЕКОНОМІЧНОЇ ПОЛІТИКИ**

|  |            |
|--|------------|
| Тема 2.1. Податкова діяльність держави в системі державного регулювання економіки.....       | 49         |
| Тема 2.2. Податкова політика держави.....  | 63         |
| Тема 2.3. Податкова система.....   | 93         |
| Тема 2.4. Межі податкового навантаження на економіку.....                                    | 116        |
| Тема 2.5. Визначення та оцінювання конкурентоспроможності податкової діяльності держави..... | 159        |
| <b>РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....</b>   | <b>177</b> |